

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم:

عنوان الموضوع

دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

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

إشراف الدكتور

مصطفى قمان

أعداد الطلبة

أحمد بريك

زبيدة عويبة

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	الهاشمي بن واضح
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	مصطفى قمان
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	رشيد عربوة

السنة الجامعية : 2018-2019 م

شكر و عرفان

قال الله تعالى: ﴿ نرفع درجات من نشاء وفوق كل ذي علم عليم ﴾

سورة يوسف / 66.

إن الحمد والشكر لله تبارك وتعالى الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل
ويسر لنا أمورنا وأمدنا بالصبر والعزيمة.

ومصادقا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، نتوجه بجزيل شكرنا وعظيم امتناننا
لأستاذنا الفاضل الدكتور * مصطفى قمان * لقبوله الإشراف على هذا
العمل، وتقديم نصائحه وتوجيهاته القيمة المستمرة على إنجاز هذه المذكرة رغم
اعبائه ومسؤولياته.

كما نرفع خالص امتنانا وتقديرنا

إلى كل من ساعدنا وحثنا في إنجاز هذه المذكرة ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة
أو دعوة صادقة.

إهداء

إلى أعز ما أملك في هذه الدنيا إلى من جعلت الجنة تحت
أقدامها إلى من أوقدت عيناها قناديل أضاءت دربي وغمرتني
بدفء نفسها وطيبة قلبها إلى ينبوع الحنان ومبعث الأمان أمي
الغالية

إلى الذي وهبني حياته إلى الشهم المقدم الذي طالما دفعني إلى
الأمم إلى مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي
فليحفظها الله لي ويهب لهما الصحة والعافية إن شاء الله.

إلى أوتار قلبي إخوتي

إلى سنافري أبناء إخوتي: ريان، آية، شعيب، معتر

إلى زميلتي وأختي ورفيقتي حناشي نوال

إلى كل من كان عوناً لي في مشواري العلمي من يوم دخولي
أسوار الجامعة إلى من ساعدوني ولوبكلمة طيبة أو ابتسامة
أودعوة صادق

زبيدة

إهداء

إلى من هي أندي من قطرات الندى وأصفي من ماء الدجى
إلى المثل العالي رمز الإرادة المتجددة
إلى من تفرح لفرحتي وتحزن لحزني
إلى من رافقتني دعواتها في كل خطوة من خطوات حياتي
إلى من ضحت بنفسها من أجلنا إليك أمي الغالية
إلى من صنع من شقائه سعادتنا واحتمل من أجلنا كل غناء إلى الذي يتقدم عزما
ويتدفق حلما ويفيض كرما وينساب سماحة ويتلفظ حكمة
إلى الذي أنجب فربي وطلب فلبى إليك أبي العزيز
إلى من تقاسمت معهم حلو الحياة ومرها
وكانت بسمتهم ونظرتهم تبعك في نفسي القوة وحب الحياة
إخوتي الأعزاء
إلى جدي وجدتي وإخوتي وأخواتي
إلى جميع الأصدقاء.

أحمد

بريك

أ

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	شكر وعرهان
	إهداء
II-I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الإطار العام لمهنة محافظة الحسابات
8	المطلب الأول: مفهوم وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
10	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر
13	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر
15	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
16	المطلب الأول: مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
18	المطلب الثاني: طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية
20	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية
23	المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
23	المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها
30	المطلب الثالث: الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
33	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات لولايتي المسيلة وسطيف	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية
36	المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة
37	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
37	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

فهرس المحتويات

42	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعيينة
42	المطلب الأول: صحة وثبات أداة الدراسة
44	المطلب الثاني: اختبار التوزيع بيانات العينة وأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
47	المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات
51	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
51	المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الاستبيان والمتعلق ب: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية
54	المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق ب:فعالية محافظ الحسابات.
56	المطلب الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث من الاستبيان والمتعلق بالإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
60	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
67	خلاصة الفصل
69	خاتمة
73	قائمة المراجع
	الملاحق
	ملخص

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	36
02	مقياس ليكارت الخماسي	38
03	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم لكارث الخماسي	39
04	عناصر الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية	40
05	يوضح المجالات المختلفة لدرجة الثبات (Alpha)	42
06	قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	42
07	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة	44
08	الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات الاستبيان والاختبار الفرضيات	45
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	46
10	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	47
11	توزيع افراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	48
12	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول	50
13	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني	53
14	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث	56
15	نتائج تحليل اختبار الفرضية الأولى	60
16	نتائج تحليل اختبار الفرضية الثانية	62
17	نتائج تحليل اختبار الفرضية الثالثة	64

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
37	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	01
43	رسم بياني يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	02
47	تمثيل بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	03
48	تمثيل بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية	04
49	تمثيل بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	05

لقد تطور فن وعلم المحاسبة بشكل هائل في العقد الاخير، نتيجة لتطور حجم الشركات والوعي على نطاق واسع بين الممارسين، مما أدى إلى ظهور فن جديد للتلاعب والذي اصطلح عليه مهنيا بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة فمنها على سبيل المثال مصطلح المحاسبة الخلاقة، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الابتكارية، وأيا كانت هذه المسميات فجميعها تعتبر من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل وطرق والسياسات المحاسبية، في سبيل إعداد وعرض القوائم المالية بغير صورتها الحقيقية من أجل تحسين صورة المؤسسة أمام المستخدمين، وإن ظهور مثل هذا النوع من التلاعب يساهم من شأنه في اتخاذ قرارات خاطئة تؤثر سلبا على المستفيدين.

ونتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية ظهرت سلسلة من الأزمات والانهيارات والفضائح المالية التي حدثت في الكثير من المؤسسات خاصة في الدول المتقدمة، مثل الأزمات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وكذا أزمة مؤسسة "إنرون (Enron)" ومؤسسة "ورلد كوم (WorldCom)" التي هزت موثوقية ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

وقد دفعت تلك الانهيارات كشف الدور الهام الذي يؤديه محافظ الحسابات، الذي يتميز بالموضوعية والدقة باعتباره الأداة الفعالة والركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات والمالية المختلفة للقوائم المالية.

1- الإشكالية

تمثل المحاسبة الإبداعية في الوقت الحاضر تحديا قانونيا لمهنة محافظ الحسابات، إذ يتطلب الأمر من المراجع الإلمام والمعرفة التامة بالقواعد المحاسبية والالتزام بها، لذا جاء هذا البحث للتركيز على أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها.

بناء على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى قدرة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل توجد ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية؟
- كيف تساهم فعالية محافظة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- الفرضيات

من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم صياغة الفرضيات التالية:

- تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.
- تساهم فعالية محافظة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أهداف الدراسة

يتجلى أبرز ما يهدف إليه البحث في:

- الوقوف على مدى قدرة محافظي الحسابات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية في العمل المحاسبي؛
- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف أساليبها ودوافع الإدارة من ممارساتها؛
- محاولة تقديم التوصيات والمقترحات في سبيل معالجة ظاهرة انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لدراسة جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية؛

4- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على مقدرة ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وكذا الإجراءات والاختبارات المستخدمة للحد منها من طرف محافظ الحسابات.

5- أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في البحث والإلمام بهذه الدراسة؛

- طبيعة التخصص الدراسي ومحاولة تقديم فائدة ومرجع علمي ليستفيد منه ذوي الاختصاص؛
- الأهمية التي تحظى بها كل من المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات؛
- حداثة موضوع البحث؛

6- المنهج المستخدم

لدراسة هذا الموضوع ومن أجل الإجابة على إشكالية البحث، وإثباتا لصحة الفرضيات أو نفيها، وتحقيقا لأهداف البحث فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي استخدم في الجانب النظري من الدراسة من خلال جمع المعلومات من مصادر أولية من مجلات، كتب، مذكرات، ملتقيات، واستعمل في الجزء التطبيقي من الدراسة من خلال تحليل نتائج الدراسة، حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان موجه لمحافظي الحسابات يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجزء النظري من أجل استقصاء آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

7- حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: تم توزيع استمارة استبيان على محافظي الحسابات لولاية المسيلة وولاية سطيف.
- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من بداية أبريل إلى نهاية شهر ماي 2019.

8- الدراسات السابقة

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات لتلك الوحدات الاقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة أن المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد وبدائل القياس والتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات.

- دراسة باحثة عبد الله محمد طالب "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير علوم في المحاسبة جامعة سليمانية 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الإبداعية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

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

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

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

9- هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث يتعلق المبحث الأول بالإطار العام لمهنة محافظ الحسابات من خلال عرض مفهوم وشروط ممارسة مهنة محافظ

الحسابات، وكذلك عرض مهامه ومسؤولياته إضافة إلى معايير إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني فتم تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من حيث عرض مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وطرقها وأشكالها إضافة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية، أما المبحث الثالث المندرج تحت عنوان مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ففي هذا المبحث تم إبراز دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- خصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية من خلال عرض استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة وسطيف، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية وتضمن المنهج العلمي المستخدم في الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة الميدانية، بينما المبحث الثاني فعالج التحليل الإحصائي للعينة وتضمن صدق وثبات أداة الدراسة إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وفي المبحث الثالث تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

تمهيد

أدت الظروف التي كانت سائدة في عهد الثورة الصناعية، والتي مست معظم دول العالم بشكل أو بآخر إلى قيام إدارة المؤسسات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل القوائم المالية الخاصة بها، سعياً منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية المتاحة التي يمكن الاعتماد عليها لإعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليها بالمحاسبة الإبداعية.

حيث أن لمحافظ الحسابات دوراً هاماً في إضفاء الثقة على المعلومات المالية، وفحص القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها، من أجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية والتدقيق والتطوير واستمرارية المؤسسات.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار العام لمهنة محافظة الحسابات.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار العام لمهنة محافظة الحسابات

تعد مهنة محافظة الحسابات من المهن التي تسهر على ضمان سير الحسن للمؤسسة وضمان القوائم المالية، يعرض في هذا المبحث الإطار العام لمحافظ الحسابات من حيث مفهوم وشروط ممارسة المهنة ومهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، إضافة إلى معايير إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تعد مهنة محافظة الحسابات من المهام البارزة في وقتنا الحالي في المؤسسات، لذا سيتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب على مفهوم وشروط ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف لمهنة محافظ الحسابات يُذكر منها:

التعريف الأول: حسب المادة 27 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يعرف محافظ الحسابات على أنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".¹

التعريف الثاني: حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91 - 08، المؤرخ في أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد العدد 20، المادة 34، ص 655.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، ص 7.

التعريف الثالث: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

التعريف الرابع: يعرف محافظ الحسابات على أنه " كل شخص مهني مستقل يقوم بمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق السنوية للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمة وتقديم رأيه الخاص حول الحسابات السنوية للمؤسسة".²

وبصفة عامة يمكن القول بأن محافظ الحسابات " هو كل شخص يمارس باسمه الخاص وبصفة عادية، وذو كفاءة علمية ومهنية، يقوم بفحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف القوائم المالية، وتقع تحت مسؤوليته المصادقة على مدى صحة وصدق وشرعية مختلف هذه الحسابات، من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير الذي تساعد الأطراف ذات الصلة في اتخاذ القرارات".

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب توفر الشروط الآتية:³

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ _ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007، ص 188.

² قرموني سراج زكرياء، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي (دراسة حالة في شركة نفضال وحدة سيدي بلعباس)، المدرسة العليا للتجارة، جامعة جيلالي ليايس، سدي بلعباس، الجزائر، 2018، ص 3.

³ طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة مجلة دولية محكمة نصف سنوية، العدد السادس، جامعة مستغانم، الجزائر، جوان 2018، ص ص 265-266.

ج - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين المعتمدين أوفي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010؛

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر

نظرا لأهمية مسؤوليات محافظ الحسابات فقد اهتمت التشريعات بهذا الغرض في مختلف دول العالم كقيود لمهام محافظ الحسابات المكلف بها، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام مؤقتة.

1- مهام دائمة

تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات كالاتي:¹

- أن يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمسيرين للمساهمين أو المؤسسات؛

¹ محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصلاح سباع، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية (دراسة حالة)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، مارس 2018، ص ص 235-236.

- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛ إضافة إلى هذه المهام توجد مهام أخرى وهي:¹
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئات المدولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

2- مهام خاصة

- بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة من بينها:²
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
- الإكتتاب عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإكتتاب؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- إصدار قيم منقولة؛
- عرض تعديل حسابات الاستغلال وقائمة حسابات النتائج والميزانية؛
- تحويل الشركة؛

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يترتب على مهنة محافظ الحسابات المسؤوليات الآتية:

¹ عيسى زين، أحمد قايد نور الدين، مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية (دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص 67-68.

² شرقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2012، ص 95.

1- المسؤولية المدنية

حسب المادة 60 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، " يعد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية".¹

وتتوفر في هذه المسؤولية ثلاث أركان أساسية وهي:²

- وقوع محافظ الحسابات في الخطأ أو الاحتيال بالواجبات المحددة في العقد؛
- وقوع ضرر يصيب المدعي؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛

2- المسؤولية التأديبية

تتمثل المسؤولية التأديبية كالاتي:³

تتعلق بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على محافظ الحسابات أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية

فكل مهنة مراجعة لها منظمات مهنية تحدد القواعد الأخلاقية والأداء وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة

وحسب المادة 63 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.⁴

يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 6، ص10.

² زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان: الأردن، 2015، ص109.

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

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 42، المادة 63، ص10.

- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول؛

3-مسؤولية جنائية

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية:¹

وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- إذا لم يذكر عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها؛
- عدم احترام سر المهنة؛

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

يهدف هذا المطلب إلى إبراز معايير كل من إعداد التقرير والأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

أولا: معايير إعداد التقرير لمحافظ الحسابات

تتمثل معايير إعداد التقرير لمحافظ الحسابات كالاتي:²

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - يجب أن يبين التقرير الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية واستمرارها؛
- إضافة إلى ذلك:³

- يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك؛
- يجب أن يبين التقرير رأي المراجع على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع إعطاء رأيه حول القوائم المالية، يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك؛

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الريادة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، 2009، ص 47.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، عمان: الأردن، 2009، ص38.

³ يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، المؤسسة للورق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن، 2000، ص252.

ثانيا: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر باختصار كآتي:¹

1- قبول المهمة وبداية العمل

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توفر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه، وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة، وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها؛

2- ملفات العمل

أن تكون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المراجع مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك المعلومات الدائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جوهريا ودوليا.

3- التقارير

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير مراجع الحسابات، على مهام مراجع الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحضير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

4- التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر مراجع الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، وحماية ودفاعا على مصالح المساهمين، والمستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

5- منهج عمل المراجع

توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:²

¹ خديجة تمار، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ديسمبر 2017، ص439.

² أحمد خليفة، حسيني منال، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS-IFRS والمعايير الدولية للمراجعة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ديسمبر 2011، ص7.

- التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات ويكون على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مرحلة فحص الحسابات؛

6-فحص الحسابات

وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين.¹

¹خديجة تمار، مرجع سابق، ص440

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

يهدف تحسين صورة المؤسسة تلجأ إلى استخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لذا سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال إبراز مفهوم ودوافع وطرق وأشكال إضافة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب إلى عرض مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت التعاريف التي أبرزت مفهوم المحاسبة الإبداعية ومن بينها:

- التعريف الأول: المحاسبة الإبداعية "هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة".¹
- التعريف الثاني: المحاسبة الإبداعية "هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".²
- التعريف الثالث: المحاسبة الإبداعية "هي تحويل الأرقام من المحاسبة المالية من واقعها المعتاد إلى المرغوب فيه بانتهاز الفرصة واغتنامها أو تجاهل بعض منها".³
- التعريف الرابع: المحاسبة الإبداعية "هي عملية التلاعب والغش بطريقة غير مشروعة تلجأ إليها المؤسسات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالإنجاز المزعوم بدل اللوم على التراجع وسوء التصرف".⁴

¹ عيادالسعدي، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي حالة شركة إنرون، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة، الجزائر، 2012، ص 230.

² Mulford·C. E. Comisky، *The Financial Numbers Game*. John Wiley & Sons Inc·2002، P 03.

³ قداوي فريد أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، المجلد الأول، العدد السادس عشر، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، فبراير 2014، ص123.

⁴ محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن السعود، مدى تأثير النظام المحاسبي الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، مجلد9، العدد 3، العراق، 2014، ص7.

- التعريف الخامس: المحاسبة الإبداعية هي "عملية التلاعب في البيانات المالية، باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق الطرق المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح أو صورة الدخل".¹

- التعريف السادس: عرف Stoloway.H المحاسبة الإبداعية بأنها "مجموع الممارسات التي تهدف إلى تغيير مستويات النتائج".²

وعلى ضوء ما سبق يمكن استخلاص التعريف الآتي:

المحاسبة الإبداعية هي "ممارسات احتيالية وغير أخلاقية تلجأ إليها المؤسسات في بعض الأحيان من أجل تحسين صورتها، حيث يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين وذلك من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي ، وبالتالي إعطاء صورة غير صادقة عن المؤسسة"

ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن إبراز الخصائص الآتية:³

- قدرة المحاسب من خلال خبرته على التحليل والتجميع؛
- القدرة العالية للمحاسب على التخيل والحدس؛
- يعتمد المحاسب بشكل أساسي على التعليمات المرتكزة على الحقائق؛

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تدفع مدراء ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية لاستخدام المحاسبة

الإبداعية ومن أهم هذه الدوافع مايلي:⁴

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في سوق المال؛

¹نعيم توماس مرهون زيادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية (دراسة ميدانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص169.

²يونس الزين عبد الحميد حسيني، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة حالة فضيحة شركة إنرون، مجلة العلوم الإنسانية، العدد السادس، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ديسمبر 2016، ص378

³آدم الهادي وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، يونيو 2017، ص65

⁴سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمت الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض: المملكة العربية السعودية، 2012، صص 60_ 61.

- التأثير على سعر السهم في السوق المال؛
- الحصول على قروض من البنوك؛
- التهرب الضريبي؛
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة لتحقيق مصالح شخصية؛
- الحصول على التصنيف المهني؛

المطلب الثاني: طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية

تعددت طرق وأشكال المحاسبة الإبداعية كما سنوضحه من خلال هذا المطلب.

أولاً: طرق المحاسبة الإبداعية

تعتبر كل من إدارة الأرباح وتمهيد الدخل ومحاسبة التخلص من خسائر في السنة الرديئة، من طرق ممارسات المحاسبة الإبداعية وهدفها الأساسي هو تقديم الصورة الزائفة عن عائد المؤسسة أو ربحيتها.

1- إدارة الأرباح

تعتمد إدارة الأرباح على اختيار السياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرين المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.¹

2- تمهيد الدخل

يعتبر تمهيد الدخل طريق من طرق المحاسبة الإبداعية فهو حالة من حالات إدارة الدخل هدفه تحسين صورة الدخل بشكل عام، ويكون بإزالة التذبذب الذي يمكن أن يحصل في مصادر الدخل الطبيعي، وذلك بأن يتم تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقله إلى السنوات ذات الدخل السيئ وذلك للحفاظ على نسبة الربح ومستواها وبشكل سلس بين السنوات لإظهار الإدارة أمام

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014، ص128

مستخدمي القوائم المالية على أنها قادرة على الحفاظ على مستوى الدخل بغض النظر عن الظروف المحيط بالمؤسسة.¹

3- محاسبة التخلص من الخسائر في السنة الرديئة

تعتبر ممارسة حديثة في الفكر المحاسبي، حيث تقلل هذه الممارسة من ربح المؤسسة في بعض الفترات ولكنها تبالغ في الخسارة، وتعد إستراتيجية التخلص من الخسائر في السنة الرديئة تحريفا لقائمة الدخل وذلك بغرض إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوأ، وتستخدم هذه الطريقة في الفترات الرديئة، فمن خلال المبالغة في الخسائر يمكن للمؤسسة أن تصنع أرباح السنة التالية.²

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال يمكن تصنيفها كالاتي:

1- المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting): هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب

محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة فيها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.³

2- إدارة الدخل (Earnings Managem): هي التلاعب في الدخل للوصول إلي هدف محدد مسبقاً من قبل الإدارة، وهي توقعات تم إعدادها من قبل المحللون، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.⁴

3- التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting): إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات وهو عمل مخالف للقانون.⁵

4- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): هي ممارسات لأساليب تتحرف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال الممارسات الابتكارية والمستحدثة قد تكون معقدة في قيم المصاريف والإيرادات.¹

¹ محمود تسيير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2018، ص24

² أمينه فداوي، مرجع سابق، ص138

³ ليندا حسن نمر حليبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص22.

⁴ Brijesh Yadav، "Creative Accounting: A Literature Review." The SIJ Transactions on Industrial، Financial & Business Management (IFBM) Vol. 1 No. 5 November-December 2013 P 182.

⁵ ميساء أحمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص22.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية

ترتكز أساليب المحاسبة الإبداعية على العناصر المؤثرة على تقييم عناصر القوائم المالية وكذا على جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلال هذا المطلب سيتم إبراز أساليب المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى تأثير هذه الأساليب على جودة المعلومة المحاسبية.

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

وتكمن أساليب المحاسبة الإبداعية كالاتي:²

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية:

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل الفوترة وقبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحد، 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 المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية، وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى إهلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفسل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي كالاتي:³

-تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛

¹علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص94.

²براق تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2012، ص45.

³ليلى عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والأربعون، العراق، 2016، ص380.

- التضخيم في حسابات الأصول المدينة؛

- تقليل الالتزامات؛

- تضخيم المستحقات الاختيارية؛

- زيادة الاحتياطات؛

- التلاعب في مخصصات الديون؛

- التلاعب في طرق تقييم الأدوات المالية؛

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

إن إجراءات التلاعب في قائمة التدفقات النقدية هي كالاتي:¹

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس؛

- دفع تكاليف البحث والتطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة

وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة؛

- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب؛

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة؛

4- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعتبر قائمة التغيرات في حقوق الملكية، حلقة وصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي

تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى

نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة

معرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغييرات وهمية في زيادة رأسمال المدفوع

أو تخفيضه، كذاك الرأسمال المكتتب ورأسمال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء

السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.²

ثانياً: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبية الدولية مجالاً للاختيار بين البدائل

المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة

حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر

¹ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من

وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ديسمبر 2010، ص 90.

² جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير الدولية، مجلة الدراسات المالية

المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014، ص 74.

فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.¹

¹باحثة عبد الله محمد طالب، تأثر أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص 75_76.

المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المبحث، إلى عرض مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من حيث دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها إضافة إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

التدقيق هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها أو شكلها.¹

وقد عرف التدقيق أو المراجعة كذلك بشكل عام "بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها، تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبية المقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، كما توفر خلالها إدارة المؤسسة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين والمقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات حيث يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.²

¹ هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان: الأردن، 2000، ص20.

² تهاض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، فلسطين، يناير 2014، ص26.

ومن هنا يمكن القول إن العرف السائد في مزاوله المهنة تقتضي من محافظ الحسابات الدقة في العمل، وعدم اعتماد على أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتقه مسؤولية تقييم تلك الإجراءات والاختناح بمقدار وملاءمتها وكفايتها

وحتى يتفادى محافظ الحسابات المسؤولية فإن عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار الدقة الإجراءات الموضوعة وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا، وعندما يقوم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فإنه يعد مسؤولا عن تحديد مقدار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية.¹

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

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

إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضماناً كاملاً لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة

¹ محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، العراق، أيلول 2016، ص 151.

المؤسسات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع.¹

المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المطلب على أهم الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك بإبرازها في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وكذا قائمة التغيرات في الحقوق الملكية.

أولاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

إن من أهم الإجراءات والاختبارات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها مايلي:²

1- المبيعات

- التحقق من فواتير البيع خصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركات الفردية والمجمعة؛
- التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم؛
- التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء؛

2- تكلفة البضاعة

- التحقق من أن صفقات البيع التي تمت حقيقية وليست وهمية؛
- الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون السلعي، وأثره على المعلومات المالية بالقوائم المالية؛

¹ تهاض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص 27.

² محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على الشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين، 2013، ص 69-70.

- المراجعة المستندية لفواتير الشراء؛

3- مصاريف التشغيل

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصاريف؛
- التحقق من منطقية أرصدة المصاريف بالمقارنة مع السنوات السابقة؛
- الرجوع إلى رأي الإدارة والتحقق من رأي مدقق الحسابات الداخلي لمعرفة أسباب التغيير في طريقة حساب الأقساط الإهلاك للأصول الثابتة الملموسة، ؛

4- المكاسب والخسائر

- تقدير الأثر المالي المترتب عن عدم الإفصاح عن قرار إغلاق خط الإنتاجي على نتيجة الأعمال؛
- التحقق من استبعاد أرباح البنود غير العادية من الربح التشغيلي للمؤسسة؛
- إعادة حساب نتيجة الأعمال والإفصاح عن نصيب المؤسسة الأم عن مؤسساتها الفردية أو المجموعة في بند مستقل؛

ثانياً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

أهم إجراءات واختبارات محافظ الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها هي:

1- النقدية

والتي تتمثل في: ¹

- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية إن وجدت؛

- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي لدى المؤسسة؛

¹ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصاريف العاملة في فلسطين)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين، 2011، ص60.

2- الاستثمارات المتداولة

والمتمثلة في:¹

- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
- التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية؛

3- الذمم المدينة

والمتمثلة في:²

- فحص كشوف الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة، للشركات التابعة أو الزميلة عن شركة الأم والإفصاح عنها في بند مستقل؛

- التحقق من صحة تصنيف الذمم المدينة حسب القواعد المتبعة تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الأجل عن الذمم قصيرة الأجل؛

4- المخزون السلعي

والمتمثلة في:³

- التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية،
- مراجعة الرأي الإدارة حول مبررات التغير وأثر ذلك على القوائم المالية؛

5- الاستثمارات طويلة الأجل

والمتمثلة في:⁴

- التحقق في تغير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- إعادة تعديل رقم الربح بنصيب المؤسسة الأم بخسائر المؤسسات التابعة أو الزميلة؛

¹ليندا حسن النمرالحلي، مرجع سابق، ص 67.

²محمد أحمد عيد الحميد السوري، مرجع سابق، ص 71

³ليندا حسن النمرالحلي، مرجع سابق، ص 68.

⁴المرجع نفسه، ص 68.

6-الأصول الثابتة

والمتمثل في:¹

- التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- مراجعة رأي الإدارة حول التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك وتحقيق من آثاره المتراكمة على القوائم المالية؛

7-المطلوبات المتداولة

والمتتمثلة في:²

التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

8-المطلوبات طويلة الأجل

والمتتمثلة في:³التحقق من صحة إجراءات الحصول على قروض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة.

9-حقوق المساهمين

والمتتمثلة في:⁴

تعديل الربح العام الجاري والسياسة المرتبطة فيه بسياسة توزيع الأرباح.

10-الموجودات والالتزامات الطارئة

والمتتمثلة في:دراسة أثر إثبات الموجودات المحتملة قبل توفر شروط تحقيقها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

¹ليندا حسن النمرالحلي، مرجع سابق، ص69.

² ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وآثارها على موثوقية البيانات المالية(دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، جامعة القادسية العراق، 2015، ص253.

³ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص253.

⁴ المرجع نفسه، ص253.

ثالثاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

أهم الإجراءات المضادة لممارسة المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها¹

1- التحقق من مدى توفر الشروط الرسملة للمصاريف التشغيلية؛

2- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

3- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على جدول حسابات النتائج والمركز المالي للشركة الأم؛

4- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي؛

5- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير؛

رابعاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أهم الإجراءات والاختبارات المضادة لممارسة المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة تغيرات في حقوق الملكية التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها هي:²

1- رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في العام الحالي مع الأعوام السابقة ومقارنة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في العام الحالي مع الأعوام السابقة؛

2- التحقق من صحة قيم رأس المال المكتسب والمحتسب وإجراءات التخفيض أو الزيادة في تلك القيم، وأثارها على المركز المالي للمشروع؛

3- حساب النسب المالية المتعلقة بحقوق المساهمين، ومقارنتها مع نفس النسب بالعام الماضي؛

4- التأكد من دقة إجمالي قيم رأسمال النهائي؛

¹ميساء أحمد أبو تمام، مرجع سابق، ص ص69-70.

²محمد أحمد عبد الحميد الصوري، مرجع سابق، ص ص73-74.

وعليه وبشكل عام لخص الباحثان أن محافظ الحسابات الكفئ يقوم بالإجراءات والاختبارات الدقيقة اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية واكتشاف كل الانحرافات الموجودة بالقوائم المالية لتحقيق مصداقية البيانات المنشورة، وسعي للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت عدم وجود أخطاء وتحريفات والتي تعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية.

المطلب الثالث: الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا على المهنيين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات والحد منها ومن ثم محاولة الحد منها وفيما يلي أهم الاتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

أولاً: اتجاهات مجلس المعايير المحاسبية الدولية (FASB)

رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ظهرت في ظل المعايير الإبلاغ المالي، ومن أهم تلك التعديلات مايلي:¹

1- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية، أو المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تشغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل، أو تضخيم الأرباح أو تغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

2- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح إن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المختصين توضيح كيفية التطبيق لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي يستغله بعض ضعفاء النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعايير.

¹أمينة فداوي، مرجع سابق، ص ص 191-192.

3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

4- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

ثانيا: الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

ويتم ذلك عن طريق مايلي:¹

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

2- أما الطريقة الأخرى فتكمن في تفعيل فرضية، "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي مؤسسة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حالة الضرورة القصوى و شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

ثالثا: تفعيل دور مراجعة الحسابات

ويكون ذلك من خلال:²

- 1- تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة القوائم المالية؛
- 2- التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي ؛
- 3- تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة؛
- 4- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسؤولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، إلا أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المراجعين الداخليين والخارجيين حول الآلية

¹ ابن عبد العزيز سفيان، منصور الهواري، دور المدقق في الحد من ممارسات الاحتيال للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 18.

² أمينة فداوي، مرجع سابق، ص 190-196.

التي تتبعها إدارة المؤسسة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات والتوجيهات الموضوعية من قبلها لتقليل تلك المخاطر؛

5- تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنويا، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمراجع المستقل، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة؛

6- ترتيب لقاءات مع الإدارة، والمراجعين الداخليين والخارجيين، في سبيل أن تتمكن لجنة المراجعة من تفعيل وظيفة الملاحظة؛

7- اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية؛

8-مراجعة المشاكل المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة إدارة المؤسسة؛

9-إنشاء وتفعيل سياسات خاصة بالاستماع ومصارحة موظفي المؤسسات المراجعة من منطلق بأن هؤلاء قد يسعون للحصول على مركز وظيفي مرموق بالمؤسسة التي يقومون بتدقيقها؛

رابعاً: تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهنيين ومستخدمي المعلومات المالية

يتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من قطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طرق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات وأهم التطورات في مجال المراجعة المحاسبية.¹

خامساً: تفعيل دور أخلاقيات الأعمال

وذلك عن طريق تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والمراجعة، ووضع ميثاق للسلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنة التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.²

¹ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، مرجع سابق، ص 58.

² سيف الدين فوزي الهندي، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة تطبيقية على قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، يوليو 2016، غزة: فلسطين، ص 47.

خلاصة الفصل

وعلى ضوء ما سبق يتبين لنا أن المحاسبة الإبداعية تعتبر سلوكا غير مقبولا أخلاقيا وعلميا ينتهجها بعض المحاسبين في مهنتهم من أجل تحقيق غايات وأهداف معينة، حيث تمارس لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباعات مستخدمي القوائم المالية وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لمستخدميها.

ومن هنا تبرز مسؤولية اكتشافها ضمن مسؤوليات محافظ الحسابات الذي هدفه أساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إبداء رأي فني محايد حول المصدقية القوائم المالية، ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال المؤسسة، وكذا استخدام إجراءات وأساليب للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يستطيع محافظ الحسابات إلى أن يصل إلى توفير تأكيد معقول يخلو تلك التقارير المالية من أي ممارسات للمحاسبية الإبداعية.

تمهيد

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، من خلال تحديد أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية وفعالية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارساتها وتطبيق الإجراءات اللازمة لاكتشاف هذه الأخيرة من خلال تطبيقها على عينة من محافظي الحسابات بولايتي المسيلة و سطيف، وهذا بالاعتماد على التحليل وتفسير محاور الاستبيان المستخدمة كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج وفقا لفرضيات الدراسة.

وقد قسمت الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعينة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلالها إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة، ومن خلال هذا المبحث سيتم عرض كل من المنهج المستخدم ومجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى أداة الدراسة.

المطلب الأول: المنهج المستخدم في الدراسة

يتمثل المنهج في الأسلوب المتبع، حيث يعرف بأنه " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث".¹

ومن خلال التعرف مسبقا على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال إطلاع على الدراسات السابقة، المتعلقة بموضوع البحث، ومن أجل معرفة دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات بولاتي المسيلة و سطيف، فقد تم استخدام المنهج التحليلي.

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل فيما يلي:

1-المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والمتمثلة أساسا في الكتب، المجلات، ملتقيات والأبحاث والدراسات السابقة التي عالجت موضوع البحث، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2-المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصا لهذا الغرض، ووزع على محافظي الحسابات الممثلة لعينة الدراسة، وتم حصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

¹محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، الطبعة الأولى المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتم التعرف في هذا المطلب أولاً على مجتمع الدراسة، ثم التطرق إلى العينة التي شملتها الدراسة.

أولاً: مجتمع الدراسة

اقتصرت على مجتمع الدراسة على الأشخاص ذوي الاختصاص الذي تتوفر لديهم الخبرة المهنية (العملية) والعلمية، وقد شملت محافظي الحسابات فقط وذلك راجع إلى طبيعة موضوع الدراسة، لأنه يتطلب آراءهم حتى يتمكن من الوصول إلى النتيجة المرغوبة.

ثانياً: عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة التي تم تجميعها في كل من ولاية المسيلة وولاية سطيف من محافظي الحسابات. حيث تم توزيع 37 استبيان على عينة الدراسة، تم استرجاع 30 منها بمعدل 81.08% وهي نسبة جيدة، فيما كانت كل الاستمارات صالحة للتحليل الإحصائي.

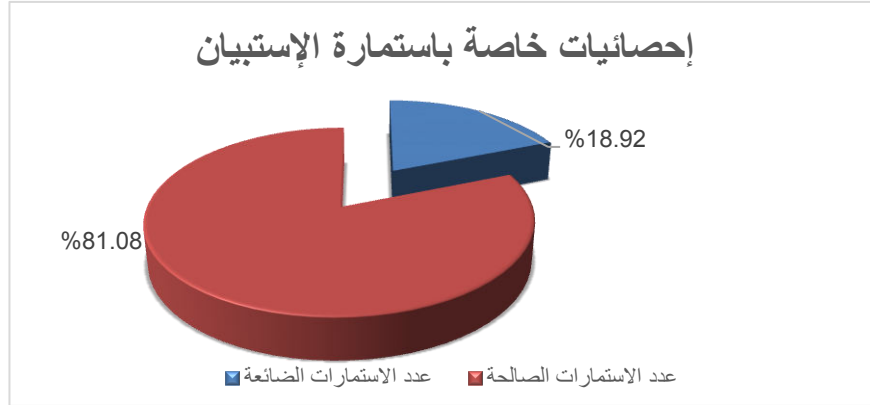
جدول رقم (01): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

المجموع	ولاية سطيف		ولاية مسيلة		البيان	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
37	100%	17	45.95%	20	54.05%	عدد الاستمارات الموزعة
7	18.92%	4	10.81%	3	8.10%	عدد الاستمارات الضائعة
30	81.08%	13	35.14%	17	45.95%	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم (01) مايلي: بلغ عدد محافظي الحسابات الممثلة لعينة الدراسة 30 فرد تم توزيع 37 استمارة استبيان وتم استرجاع 30 استمارة أي بنسبة 81.08%، في حين بلغ عدد الاستمارات الضائعة 07 استمارة استبيان أي بنسبة 18.92% من عدد الاستمارات الكلية.

الشكل رقم (01): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الجدول أعلاه

المطلب الثالث: أداة الدراسة

إن أي دراسة علمية لا بد وأن تعتمد في جمع وتصنيف وتحليل البيانات على مجموعة من الأدوات، وذلك من أجل الوصول إلى الحقائق العلمية الصحيحة للمشكلة محل الدراسة لذا اعتمدنا من خلال هذه الدراسة على استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات.

أولاً: تصميم أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة الرئيسية للدراسة الميدانية، حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة وذلك بالاعتماد على الدراسة النظرية. احتوى هيكله على قسمين رئيسيين:

✓ **القسم الأول:** يحتوي على مجموعة من الأسئلة الديمغرافية تحتوي على البيانات الشخصية لأفراد العينة والتي تحدد العمر، المؤهلات العلمية، الخبرة المهنية.

✓ **القسم الثاني:** يحتوي على ثلاث محاور، تضم ستة وثلاثين سؤالاً تم توزيعها تبعاً لفرضيات الدراسة.

وقد تم إعداد الأسئلة الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يقيس خمسة إجابات وذلك للتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل ترميز وتمييز الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(2): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: أوماسكران, طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية, تعريب إسماعيل علي بسيوني, دار المريخ للنشر, الرياض, 2006, ص284.

ومن أجل معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان، فإنه تم اعتماد على:

المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى ويساوي= (أعلى درجة في مقياس-أدنى درجة في مقياس) = (5-1) =4 وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة= $0.8=5/4$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلاً: $1.80=0.8+1$ فنحصل على مجال [1-1.80] وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جداً.

وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتقيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [1-1.80] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة جداً؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [1.80-2.60] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [2.60-3.40] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة متوسطة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [3.40-4.20] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية؛

إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [4.20-5] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية جداً¹.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03): المتوسطات الحسابية وفقاً لدرجات سلم لكارث الخماسي

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي	
درجة منخفضة جداً	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة] 1.80-1 [
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة] 2.60- 1.80 [
درجة متوسطة	موافق بدرجة أقل	من 2.61 إلى 3.40 درجة] 3.40- 2.60 [
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة] 20،4- 3.40 [
درجة عالية جداً	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة] 5-4.20 [

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على الدراسات السابقة

- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

¹طويطي مصطفى، وعيل ميلود: أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور الإحصائي -، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2013/2014، صص 110-111.

ثانيا: محاور الاستبيان

يتم إيضاح محاور الاستبيان من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(04): عناصر الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	أرقام الفقرة	العدد	النسبة المئوية %
1	مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية	16-1	16	44.44
2	فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	10-1	10	27.78
3	الإجراءات الازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	10-1	10	27.78
	المجموع	36-1	36	100%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه: أن عدد الفقرات المحور الأول والمعنون "مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية" بلغ 16 فقرة بنسبة 44.44% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان وبلغ عدد فقرات المحور الثاني والمعنون "فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" 10 فقرات بنسبة 27.78% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثالث المعنون "الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" 10 فقرات بنسبة 27.78%

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعينة

يتم التعرف من خلال هذا المطلب على صدق وثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع بيانات العينة وأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة إضافة إلى توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات.

المطلب الأول: صحة وثبات أداة الدراسة

أولاً. صحة الاستبيان

بغية معرفة صدق الاستبيان تم إخضاعه قبل توزيعه، إلى اختبار الصدق الظاهري حيث تم عرضه لعملية التحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين في مجال الدراسة، للهيئة التدريسية لجامعة لمسيطة، وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف جوانبه خاصة فيما يتعلق ب:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛
- مدى وضوح فقراتها؛
- مدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه؛
- التأكد من سلامة اللغة؛
- منهجية تصميم الاستبيان

وبناء على تلك الملاحظات والإرشادات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم تم الاستجابة لأراء المحكمين، حيث حذفتم وعدلت بعض الفقرات وأضيفت فقرات أخرى بما يتلاءم بطبيعة الدراسة وتمت صياغة الاستبيان بشكلها لنهائي.

ثانياً. ثبات الاستبيان

بهدف التحقق من صدق ثبات الاستبيان استعملنا معاملاً لثبات ألفا كرومباخ الذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر والواحد، فكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً، وكلما اقترب من الصفر كان الثبات منخفضاً.

ويقصد بثبات أداة الدراسة أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان؛ يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان، وقد تم التحقق من ثبات محاور الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرومباخ، الذي يعد من أكثر مقاييس الثبات استخداماً من طرف الباحثين، حيث يقيس درجة ثبات عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو

الفصل الثاني ————— الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات

الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة ومجالات المختلفة لدرجة الثبات ل
معامل Cronbach's Alpha :

والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (05): يوضح المجالات المختلفة لدرجة الثبات (Alpha)

قيمة (Alpha)	دلالة (Alpha)
$0.6 > \text{Alpha}$	غير كافية
$0.65 > \text{Alpha} > 0.6$	ضعيفة
$0.70 > \text{Alpha} > 0.65$	مقبولة نوعا ما
$0.85 > \text{Alpha} > 0.70$	حسنة
$0.90 > \text{Alpha} > 0.85$	جيدة
$0.90 < \text{Alpha}$	ممتازة

Source: Manacarricano et Fanny Poujol, 'Analyse de données avec spss', Edition PERSON, 2009, p53.

وفي دراستنا تم استعانة ببرنامج SPSS في حساب الثبات بطريقة ألفا كروم باخ وتحصلنا على النتائج التالية:

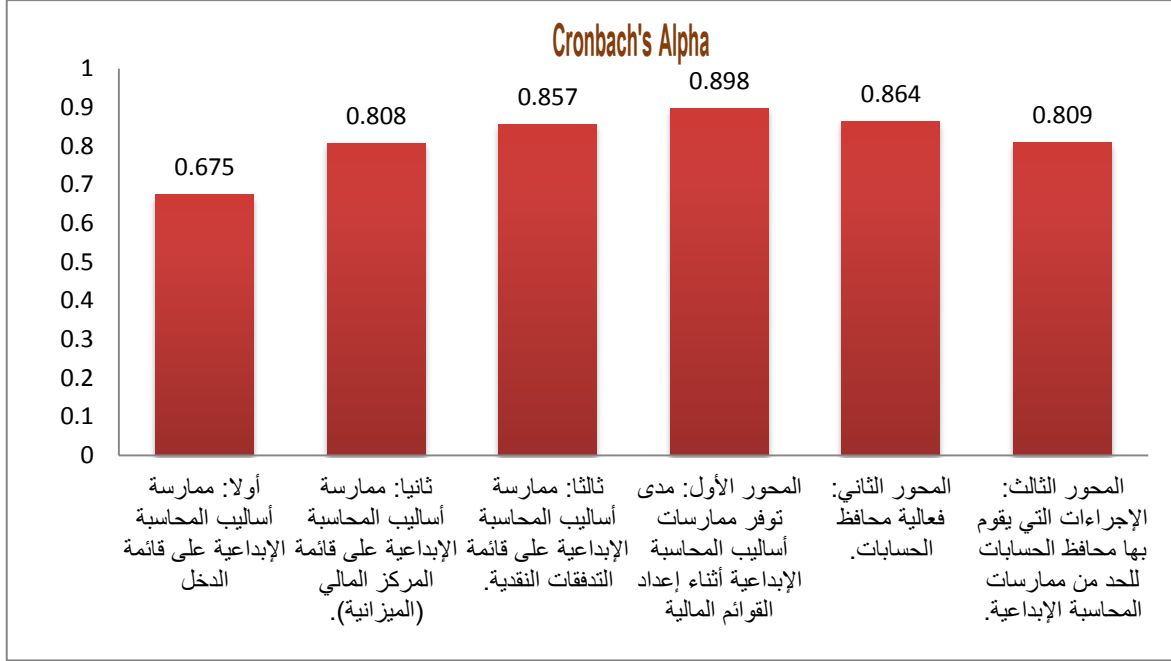
جدول رقم (06): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

النتيجة الثبات	Reliability Statistics		محاور الاستبيان
	N of Items عدد الفقرات	Cronbach's Alpha معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	6	0.675	أولاً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
ثابت	5	0.808	ثانياً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية).
ثابت	5	0.857	ثالثاً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.
ثابت	16	0.898	المحور الأول: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية
ثابت	10	0.864	المحور الثاني: فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
ثابت	10	0.809	المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
ثابت	36	0.900	جميع الفقرات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

و قمنا ب تمثيل القيم (Cronbach's Alpha) برسم بياني كما يلي:

شكل رقم (02): رسم بياني يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الجدول أعلاه

من خلال الجدول أعلاه: يتبين أن قيمة معامل ألفا كرومباخ ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة إجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.900 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة، مما بين مدى صدق استمارة الاستبيان وصلاحياتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها، ومنه يستنتج أن أداة الدراسة التي تم إعدادها لمعالجة الموضوع هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع بيانات العينة وأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

يهدف هذا المطلب إلى عرض اختبار توزيع العينة وكذا أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

أولا: اختبار التوزيع بيانات العينة

- اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) لبيانات إجابات العينة على محاور الاستبيان يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى، وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع

توزيع بيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفرطح وطريقة اختبار Shapiro-Wilk) - كما أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، ويستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة اقل من 50.¹ والجدول التالي يبين نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) :

جدول رقم(07):يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة

نتيجة نوع التوزيع البيانات	Tests of Normality						محاور الاستبيان
	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
	Sig.	Df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
تتبع التوزيع الطبيعي	0.075	30	0.937	0.200*	30	0.098	بيانات المحور الأول: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.
تتبع التوزيع الطبيعي	0.173	30	0.950	0.025	30	0.171	بيانات المحور الثاني: فعالية محافظ الحسابات
تتبع التوزيع الطبيعي	0.307	30	0.960	0.200*	30	0.122	بيانات المحور الثالث: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
<p>نعتمد على اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة اقل من 50 واختبار Kolmogorov-Smirnov إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50 قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي.</p>							

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

¹ أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156.

ومن خلال الجدول أعلاه نجد:

أن أفراد عينة الدراسة اقل من 50 فرد فإننا نستدل بنتائج اختبار Shapiro-Wilk وتظهر أن مستوى المعنوية sig المرافقة لهذا الاختبار (Shapiro-Wilk) هي أكبر من (0.05)، حيث sig=0.075 وهي أكبر من 0.05 إذن بيانات إجابات العينة على مضمون المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي و sig=0.173 وهي أكبر من 0.05 إذن بيانات إجابات العينة على مضمون المحور 02 تتبع التوزيع الطبيعي و sig=0.307 وهي أكبر من 0.05 إذن بيانات إجابات العينة على مضمون المحور 03 تتبع التوزيع الطبيعي ومنه فان اختبار نوع التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات العينة على جميع عبارات محاور الاستبيان تدل على إتباع للتوزيع الطبيعي.

ثانيا: أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات وأراء افراد العينة واختبار الفرضيات الدراسة وفيما يلي شرح للأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:
تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS: Statistical Package for the Social Sciences وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كمايلي:

جدول رقم (08): يبين الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات

وصفها	الأداة الإحصائية
لوصف أفراد العينة الدراسة	التكرار والنسبة % والرسوم البيانية
اختبار ثبات الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ
وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.	المتوسط الحسابي:
وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.	الانحراف المعياري:

اختبارات (oneSample t-test)	لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (oneSample-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي \bar{X} لإجابات أفراد العينة و المتوسط الفرضي (x=03)
Tests of Normality	اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة.
مستوى الدلالة 0.05	يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة ألفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن الاحتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.
مستوى المعنوية (Sig)، أو احتمال الخطأ (P-value):	يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار دلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة للقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات السابقة

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات

ويتم من خلال هذا المطلب بدراسة تحليلية وصفية لأفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

- العمر؛
- المؤهل العلمي؛
- عدد سنوات الخبرة؛

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب المتغير العمر

جدول رقم (09): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

Percent	Frequency		
%13.3	4	أقل من 30 سنة	السن
%36.7	11	من 30 الى 40 سنة	
%26.7	8	من 41 الى 50 سنة	
%23.3	7	أكبر من 50 سنة	
%100.0	30	Total	

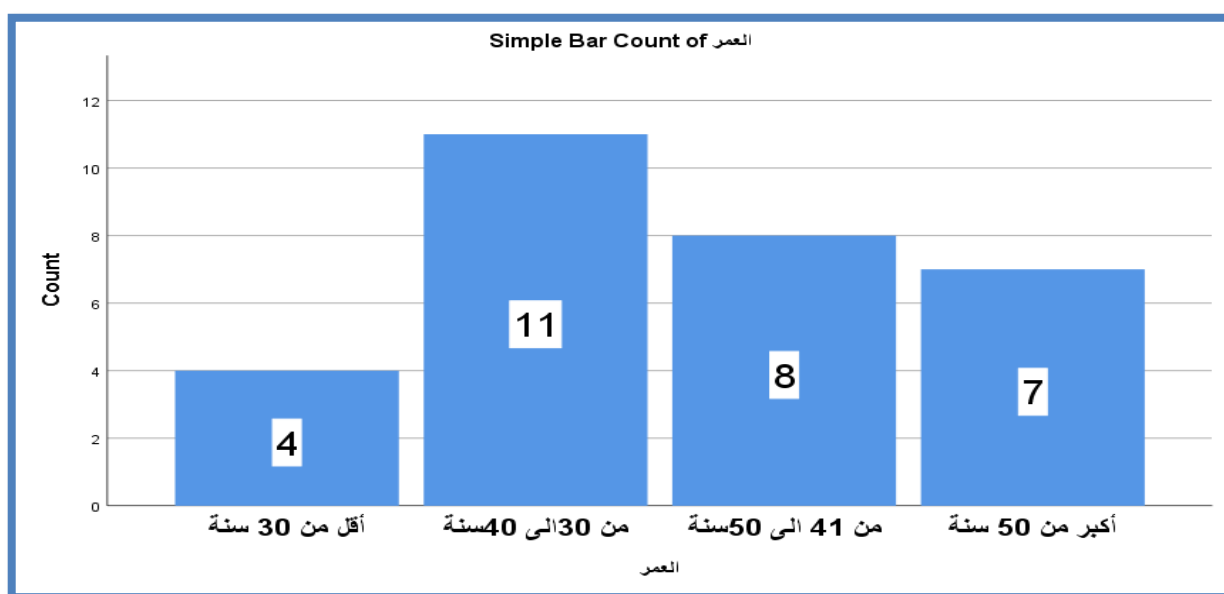
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

الفصل الثاني ————— الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ أن الفئة العمرية (30 فأقل) بلغ عددهم 04 بنسبة 13.30% والفئة العمرية (30-40) بلغ عددهم 11 ونسبة 36.70% والفئة العمرية (41-50) بلغ عددهم 08 ونسبة 26.70% والفئة العمرية (50-59) بلغ عددهم 07 ونسبة 23.30% وما يمكن ملاحظته هو أن محافظي الحسابات معظم أعمارهم محصورة بنسبة عالية بين 30 و50 سنة.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (03): يبين تمثيل بياني لـ توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على معطيات الجدول أعلاه

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (10): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية

Percent	Frequency		
10.0%	3	شهادات مهنية في المحاسبة	المؤهلات العلمية
60.0%	18	ليسانس	
16.7%	5	ماجستير	
3.3%	1	ماستر	
10.0%	3	دراسات عليا	
100%	30	المجموع	

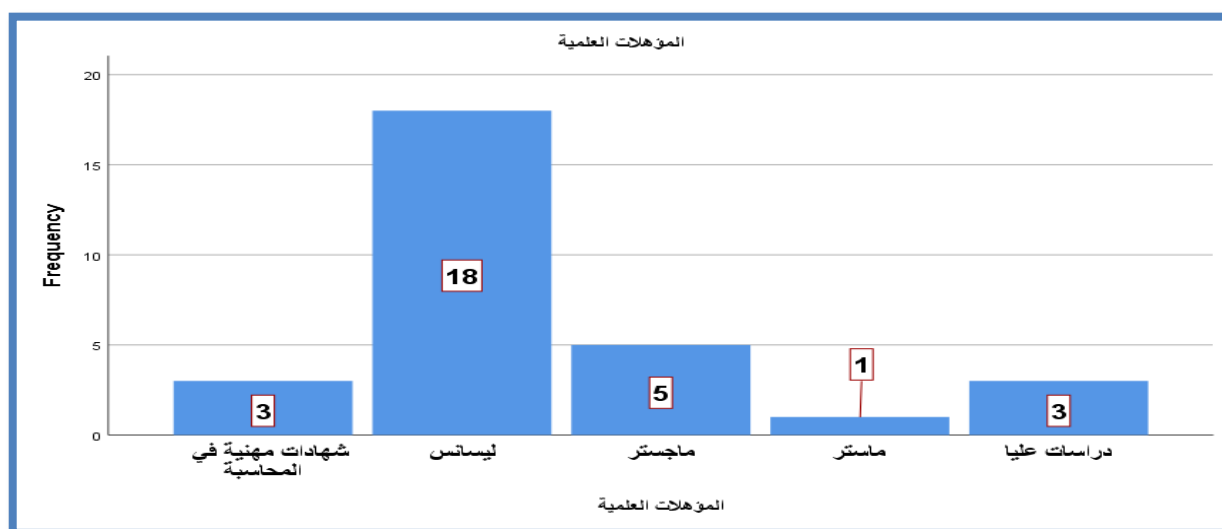
المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على إجابات أفراد العينة

الفصل الثاني ————— الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات

من خلال الجدول أعلاه والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي، يلاحظ أن النسبة المسيطرة هي نسبة المتحصلين على شهادة ليسانس بـ 60.0% أيما يعادل 18 فردا حيث لاحظنا أننا أغلب محافظي الحسابات في الولايتين من حاملي شهادة لسانس، وتأتي في المرتبة الثانية المتحصلون على شهادة ماجستير بنسبة 16.70% أي ما يعادل 05 فرد، وبالنسبة لذوي حاملي مؤهل علمي شهادة مهنية في المحاسبة بلغ عددهم 03 بنسبة 10.00% تليها المتحصلون على شهادة الماستر بنسبة 3.3% أي ما يعادل فردا واحدا.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (04): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الجدول أعلاه

ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (11): يبين توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

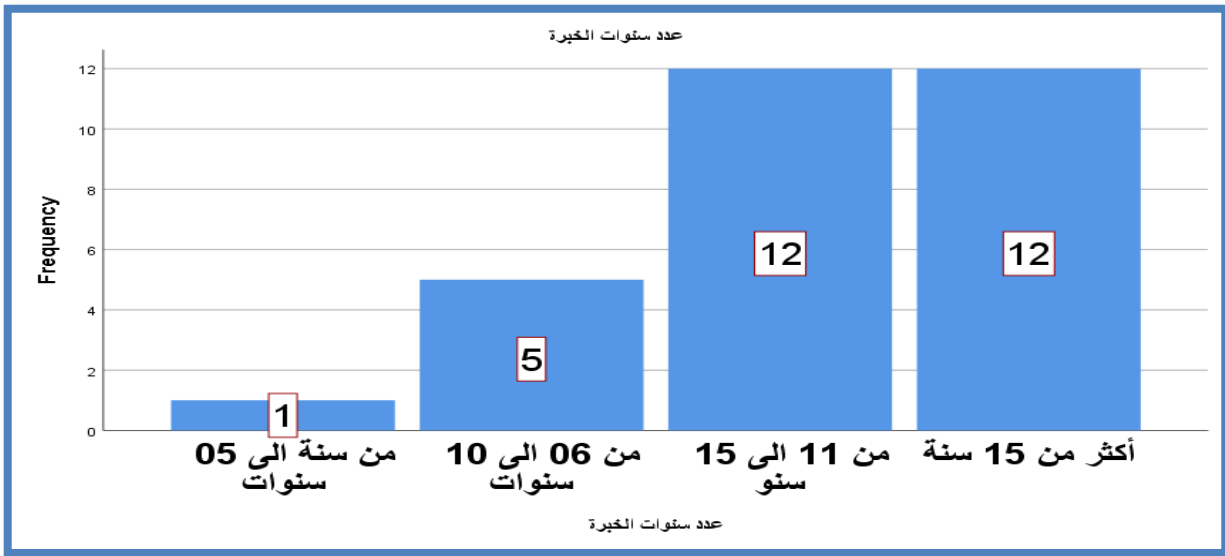
النسبة المئوية	التكرارات		
3.3%	1	من سنة الى 05 سنوات	سنوات الخبرة
16.7%	5	من 06 الى 10 سنوات	
40.0%	12	من 11 الى 15 سنة	
40.0%	12	أكثر من 15 سنة	
100.0%	30	المجموع	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

يتضح من الجدول أعلاه: يتبين أن أكبر نسبة قدرت في الأقدمية في الوظيفة هي 40.00% ويتكرر 12 فرد (من 11-15) سنوات ونفس التكرار ونسبة في فئة الأقدمية (أكثر من 15 سنة) أما الفئة 5 من 06 سنوات الى 10 سنوات بلغ عددهم 05 ونسبة 16.70% وهذا يدل على أن محافظي الحسابات المستجوبين يتمتعون بخبرة مهنية كافية في مجال المهنة محافظ الحسابات وهذا ما يساعد بشكل كبير على الإجابة على إشكالية الدراسة وتبني وتعميم نتائج الدراسة الميدانية.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (05): يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات الجدول أعلاه

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

يتم تسليط الضوء من خلال هذا المبحث على تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المطلب الأول: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الاستبيان والمتعلق ب: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

يتم في هذا المطلب تسليط الضوء حول إجابات أفراد العينة فيما يخص مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية عند القيام بإعداد القوائم المالية وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم (12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الاتجاه العام للعينة نحو وموافقة على مضمون العبارات
01	تسجيل الإيرادات قبل تحققها بشكل فعلي.	3.63	0.850	درجة عالية
02	إن تسجيل إيرادات وهمية يؤثر على جودة القوائم المالية.	4.17	0.791	درجة عالية
03	نقل المصاريف الجارية إلى دورات محاسبية لاحقة.	3.77	0.728	درجة عالية
04	إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	3.60	0.894	درجة عالية
05	تغيير طريقة حساب أقساط الإهلاكات دون مبررات مقبولة.	3.57	1.135	درجة عالية
06	استغلال بدائل السياسات المحاسبية يؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومات المالية	3.97	0.615	درجة عالية
أولاً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.		3.783 3	0.52550	درجة عالية
01	الاعتراف بالأصول المعنوية.	4.10	0.662	درجة عالية

الفصل الثاني ————— الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات

درجة عالية	03	1.040	3.77	المبالغة في تقييم الأصول الثابتة.	02
درجة عالية	05	1.098	3.63	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال السنة الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن خصوم الجارية.	03
درجة عالية	04	1.112	3.73	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى ربح السنة الحالية.	04
درجة عالية	02	1.213	3.90	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة.	05
درجة عالية		0.78386	3.826 7	ثانياً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	
درجة عالية	03	1.066	3.63	العمل على تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات.	01
درجة متوسطة	05	1.070	3.40	تصنيف المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف استثمارية.	02
درجة عالية	04	1.042	3.47	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من العمليات التشغيلية.	03
درجة عالية	02	1.172	3.73	التأخر عن تسديد التزامات المؤسسة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.	04
درجة عالية	01	0.961	3.80	تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهمها التجارية.	05
درجة عالية		0.84931	3.606 7	ثالثاً: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	
درجة عالية		0.61692	3.741 7	آراء واتجاهات أفراد العينة نحو مستوى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ومدى تأثيرها على جودة القوائم المالية	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

من خلال الجدول أعلاه نجد: أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول بلغ (3.741) وبالانحراف معيار يبلغ (0.6169) وهو أكبر من المتوسط الفرضي مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور والذي هو ضمن مجال (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوى ممارسات أساليب

المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية، هو بدرجة ممارسة عالية وهذا ما يؤثر على جودة المعلومات في كل من (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية)، وهذا حسب وجهة نظر محافظي الحسابات كما دلت النتائج أن أكثر القوائم المالية عرضة للممارسات المحاسبية الإبداعية هي قائمة المركز المالي حيث احتلت المرتبة الأولى المتوسط الحسابي بلغ ($x=3.89$) وحسب وجهة نظر محافظي الحسابات، فإن الأساليب الممارسة في هذه القائمة تظهر أكثر في الاعتراف بالأصول المعنوية بدرجة ممارسة عالية (عبارة رقم 01، $X=4.10$) يليها بدرجة ممارسة عالية استخدام أسلوب إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة، أيضا بدرجة ممارسة عالية (عبارة رقم 05، $X=3.90$) يليها المبالغة في تقييم الأصول الثابتة (عبارة رقم 02، $X=3.77$) بدرجة ممارسة عالية.

واحتلت المرتبة الثانية: قائمة الدخل المتوسط الحسابي بلغ ($x=3.78$) وحسب وجهة نظر محافظي الحسابات، فإن الأساليب الممارسة في هذه القائمة تظهر أكثر من خلال تسجيل إيرادات وهمية مما يؤثر على جودة قائمة الدخل وهذا ما بينته إجابته على (عبارة رقم 02، $X=4.17$) بدرجة ممارسة عالية كما يستخدم في قائمة الدخل أسلوب استغلال بدائل السياسات المحاسبية وبدرجة ممارسة عالية مما يؤثر على ملائمة و موثوقية المعلومات المالية وهذا ما بينته إجابته على (عبارة رقم 06، $X=3.97$) تليها بدرجة ممارسة عالية (عبارة رقم 03، $X=3.77$) المتعلقة ب نقل المصاريف الجارية إلى دورات محاسبية لاحقة.

واحتلت المرتبة الثالثة: قائمة التدفقات النقدية بمتوسط الحسابي بلغ ($x=3.606$) وحسب وجهة نظر محافظي الحسابات، فإن الأساليب الممارسة في هذه القائمة تظهر أكثر من خلال استخدام قائمة التدفقات النقدية بدرجة ممارسة عالية وأسلوب تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهمها التجارية وهذا ما بينته إجابته على (عبارة رقم 05، $X=3.80$)، كما يستخدم في قائمة التدفقات النقدية بدرجة ممارسة عالية أيضا أسلوب التأخر عن تسديد التزامات المؤسسة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل وهذا ما بينته إجابته على (عبارة رقم 04، $X=3.73$) تليها بدرجة ممارسة عالية العمل على تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وهذا ما بينته إجابته على العبارة (عبارة رقم 03، $X=3.63$).

المطلب الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق ب: فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني ————— الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات

يوضح المطلب الآتي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلق بفعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الترتيب	الاتجاه العام
01	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته.	4.40	0.724	01	درجة عالية جدا
02	تحلي محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة.	4.43	0.728	02	درجة عالية جدا
03	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	3.77	0.935	03	درجة عالية
04	الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب المراجعة النهائية.	3.53	1.074	10	درجة عالية
05	يتأكد محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.27	0.691	04	درجة عالية جدا
06	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها.	4.07	1.015	06	درجة عالية
07	يقوم محافظ الحسابات بالمراجعة الكاملة بدل من المراجعة الجزئية.	3.77	1.006	08	درجة عالية
08	يطلع محافظ الحسابات على التقديرات المحاسبية.	3.67	1.061	09	درجة عالية
09	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة.	4.27	0.828	09	درجة عالية جدا
10	يطلع محافظ الحسابات على التقرير السنوي للإدارة الذي يعبر عن مدى فاعلية نظامها الموجود في المؤسسة.	4.33	0.711	10	درجة عالية
	أراء واتجاهات أفراد العينة حول مستوى فعالية محافظ الحسابات	4.0500	0.59698		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني بلغ (4.050) وبانحراف معياري بلغ (0.596) وهو أكبر من المتوسط الفرضي مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور والذي هو ضمن مجال (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوى مساهمة وفعالية محافظ

الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية هو بدرجة وفعالية عالية حسب وجهة نظر محافظي الحسابات وهذا ما نلاحظه في إجاباتهم حول مضمون العبارات حيث جل إجاباتهم موافقون عليها بدرجة وفعالية عالية وعالية جدا وتقع متوسطاتها الحسابية بين (3.53 إلى 4.40) وفيما يلي شرح ترتيب العبارات المحور حسب فعاليتها لدى محافظي الحسابات:

حيث نجد العبارة رقم: 01 أنها إحتلت المرتبة الأولى حيث أهميتها وفعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.40 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية جدا (من 4.21 إلى 5 درجة) أي أن محافظي الحسابات يؤكدون أنهم بدرجة عالية جدا وأنهم يحرصون على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارتهم، وهذا في إطار اكتشاف أساليب جديدة لممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وهذا حسب وجهة نظرهم.

وإحتلت المرتبة الثانية العبارة رقم: 02 من حيث أهميتها وفعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.43 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية جدا (من 4.21 إلى 5 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتحلون بأخلاقيات وسلوك المهنة وبدرجة عالية جدا وهذا ما يساهم في فعاليتهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا حسب وجهة نظرهم.

وإحتلت المرتبة الثالثة العبارة رقم: 03 من حيث أهمية فعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.77 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتبعون معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية بدرجة عالية وهذا ما يساعده في اكتشاف الأخطاء والغش والتحرير المادي والممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد منها، وهذا حسب وجهة نظرهم.

وإحتلت المرتبة الرابعة رقم: 05 من حيث أهمية فعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.27 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية جدا (من 4.21 إلى 5 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتأكدون من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بدرجة عالية مما يبين أن اتجاه العينة يتفق بأن الإلمام الكافي لمحافظ الحسابات بالمبادئ المحاسبية تسهل عليه عملية التدقيق وتمكنه من اكتشاف الممارسات الإبداعية والحد منها، وهذا حسب وجهة نظرهم.

وإحتلت المرتبة الخامسة رقم: 06 من حيث أهمية فعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.07 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 3.77) أي أن محافظي الحسابات يتمتعون بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها بدرجة عالية وهذا ما يساهم في فعاليتهم وتمكنهم من اكتشاف التلاعبات والغش الممارس في جميع العينات مما يؤدي إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وإحتلت المرتبة الأخيرة العبارة رقم: 04 من حيثأهمية فعاليتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.53 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يؤكدون أنهم يهتمون بالمراجعة المستمرة بدرجة عالية على حساب المراجعة النهائية وهذا حسب وجهة نظرهم.

المطلب الثالث: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقراتالمحور الثالث من الاستبيان والمتعلق بالإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن الهدف من هذا المطلب هو معرفة الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

جدول رقم (14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الدرجة	الاتجاه العام
<u>01</u>	التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة.	3.57	0.935	09	درجة عالية
<u>02</u>	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من حقيقة رأس مال المؤسسة وإجراء التخفيض عليه.	3.87	1.106	04	درجة عالية
<u>03</u>	يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.	4.20	0.761	01	درجة عالية
<u>04</u>	يناقش محافظ الحسابات الإدارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.	3.97	0.669	02	درجة عالية
<u>05</u>	يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة.	3.83	0.699	05	درجة عالية
<u>06</u>	يتأكد محافظ الحسابات من مدى ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية.	3.47	1.074	10	درجة عالية
<u>07</u>	يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية.	3.80	0.961	06	درجة عالية
<u>08</u>	يناقش محافظ الحسابات إدارة المؤسسة في أسباب اختيار السياسات المحاسبية.	3.87	1.106	03	درجة عالية
<u>09</u>	يقوم محافظ الحسابات بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية.	3.73	0.907	07	درجة عالية
<u>10</u>	يقوم محافظ الحسابات بمناقشة الإدارة في كيفية وضع تقديرات.	3.53	0.937	08	درجة عالية
	أراء واتجاهات أفراد العينة حول مستوى الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.7833	0.56329		درجة عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 03 بلغ (3.783) وبالانحراف معيار يبلغ (0.563) وهو أكبر من المتوسط الفرضي مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور والذي هو ضمن مجال (من

3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون على أن مستوي الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية هو بدرجة وفعالية عالية حسب وجهة نظر محافظي الحسابات وهذا ما نلاحظه في إجاباتهم حول مضمون العبارات حيث جل إجاباتهم موافقون عليها بدرجة عالية وتقع متوسطاتها الحسابية بين (3.47 إلى 4.20) وفيما يلي شرح ترتيب العبارات المحور حسب فعاليتها لمحافظي الحسابات:

حيث نجد العبارة رقم: 03 أنها إحتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.20 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتأكدون دائما وبدرجة عالية من وجود الإفصاح في التقارير المالية وهذا في إطار اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا حسب وجهة نظرهم.

نجد العبارة رقم: 04 أنها إحتلت المرتبة 02 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.97 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يناقشون دائما الإدارة المؤسسة فيما يخص تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة، وهذا في إطار اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية ومحافظة على مصداقية القوائم المالية وهذا حسب وجهة نظرهم.

نجد العبارة رقم: 08 أنها إحتلت المرتبة 03 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.47 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتأكدون دائما من مدى ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية وذلك من أجل اكتشاف أي أسلوب من أساليب والممارسات المحاسبة الإبداعية والمحافظة على مصداقية القوائم المالية وهذا حسب وجهة نظرهم.

تليها العبارة رقم: 02 التي إحتلت المرتبة 04 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.87 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتحققون من حقيقة رأس مال المؤسسة وإجراء التخفيض

عليه وهذا في إطار اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية والمحافظة على مصداقية القوائم المالية .

نجد العبارة رقم: 05 أنها إحتلت المرتبة 05 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.83 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية

(من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يعملون على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة وهذا في إطار في اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية ومحافظة على مصداقية القوائم المالية

نجد العبارة رقم: 07 أنها إحتلت المرتبة 06 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 4.07 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظ الحسابات يراجع النسب المالية بطريقة تحليلية مايدفعه لاكتشاف التظليل وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة.

وحتلت العبارة رقم: 09 المرتبة 07 من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.73 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يقوم بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من أجل اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية

كما نجد العبارة رقم 10: أنها إحتلت المرتبة 08 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.53 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يناقش الإدارة في كيفية وضع تقديرات وهذا في إطار في اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية.

ونجد العبارة رقم 01: أنها إحتلت المرتبة 09 حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.57 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتحققون من تقدير المخزون من أجل تفادي لأي أسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.

وان العبارة رقم: 06 أنها احتلت المرتبة الأخيرة حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بالمتوسط حسابي بلغ: 3.47 وقيمة المتوسط الحسابي للعبارة ضمن المجال الأهمية الموافقة عالية (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن محافظي الحسابات يتأكدون ويسعون دائما من مدى ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة في إدارة المؤسسات وهذا في إطار اكتشاف أساليب لممارسات المحاسبة الإبداعية وإعطاء صورة الصداقة للقوائم المالية.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

أولاً: شرح الأداة إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الباحثين في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي (Significant Difference) بين المتوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي (Constant) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المبحوثين فيما إذا كان هنا فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم وقيمة ثابتة (المتوسط الفرضي) ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة التالية:¹

$$\frac{(H+L)}{2} = a:$$

حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ (Constant) : a

L : تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فان سلم القياس استجابات المبحوثين هو سلم ليكرت الخماسي:

$$\frac{(H+L)}{2} = a = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

ولاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة إحصائية باستخدام الاختبار الإحصائي One-Sample T-

(Test):²

¹ - مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - (تطبيقات عملية على برامج EXCEL) ، الجزء الأول، دار النشر، الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، ص 249

² عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 155.

- إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (احتمال الخطأ) للاختبار (T-Test) ويرمز لها في برنامج SPSS بالرمز Sig، (Significant) أقل من المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا في الدراسة (0.05)، فإن نتيجة إجابة المبحوثين دالة إحصائياً بمعنى أن الفرق الملاحظ بين متوسط الحقيقي لإجابات العينة والمتوسط الفرضي (03) هو فرق دال إحصائياً أي نرفض الإحصائية الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

- إذا كانت قيمة Sig أكبر من (0.05)، فإن نتيجة إجابة المبحوثين غير دالة إحصائياً بمعنى أن الفرق الملاحظ بين متوسط الحقيقي للعينة والمتوسط الفرضي فرق غير دال إحصائياً، نرفض الإحصائية الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية.

ثانياً: عرض نتائج اختبار الفرضيات البحث

1- اختبار الفرضية الأولى:

✓ نص الفرضية: تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

من أجل اختبار هذه الفرضية نقوم بصياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

✓ نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

جدول رقم (15): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الأولى

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	MeanDifference الفرق بين \bar{X} و ($\mu=3$)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على عبارات المتعلقة المحور 01
دال	0.000	29	6.585	0.74167	0.61692	3.7417	30	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

- التحليل الإحصائي:

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي الحقيقي لـ لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) حول المحور الأول المتعلق ب: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

بلغ ($\bar{x} = 3.741$) وهو أقل من المتوسط الحسابي الفرضي ($X=3$) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $(\bar{X} - 3) = 0.741$ وهو دال إحصائياً حيث بلغت قيمة $T = 6.585$ وقيمة $\text{sig} = 0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

- استنتاج قرار قبول أو رفض فرضية البحث:

ومن النتائج اختبار الفرضيات الإحصائية أعلاه نجد أن اتجاهات وأراء عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) هي نتائج دالة إحصائياً وتختلف عن المتوسط الفرضي (03) وان الفرق بينه وبين ($\bar{x} = 3.741$) هو فرق موجب أي أن معظم إجابات وأراء محافظي الحسابات المستجوبين نحو مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية، تقع ضمن مجال الموافقة في سلم ليكرت (من درجة 03 إلى 05 درجات) وعليه وإضافة إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجاباتهم (أي أن المستجوبين موافقين بدرجة عالية على ما افترضناه في دراستنا) ومنه فإننا نقبل بالفرضية الأولى للبحث والتي مفادها: تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

- مناقشة نتيجة الفرضية

يستنتج من موافقة افراد العينة عن فقرات المحور الأول إلى أنه هناك ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية، التي تؤثر سلباً على جودة القوائم المالية وهذا راجع لعمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية من قبل إدارة المؤسسات الاقتصادية ومحاسبيها من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي والمعايير الدولية من أجل تحسين صورتها وبالتالي إعطاء صورة غير

صادقة عن المؤسسة لذا يتوجب وجود نظام رقابة فعال يسهل عملية المراجعة ويمنع من وجود تحريف أو تضليل من قبل الإدارة في القوائم المالية.

2- اختبار الفرضية الثانية

- نص الفرضية: تساهم فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- من أجل اختبار هذه الفرضية نقوم بصياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:
- نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى مساهمة وفعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى مساهمة وفعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (16): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الثانية

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	MeanDifference \bar{X} الفرق بين $(\mu=3)$	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على عبارات المتعلق المحور 02
دال	0.000	29	9.634	1.05000	0.59698	4.0500	30	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان و إجابات أفراد العينة

التحليل الإحصائي:

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي الحقيقي لـ لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) حول المحور 02 المتعلق ب:فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. بلغ ($\bar{x}= 4.050$) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ($X=3$) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ T وهو دال إحصائياً حيث بلغت قيمة $T= 9.634$ وقيمة $\text{sig}= 0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة،

سطيف) والمتوسط الفرضي (03)نحومدى مساهمة وفعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

استنتاج قرار قبول أو رفض فرضية البحث:

ومن النتائج اختبار الفرضيات الإحصائية أعلاه نجد أن اتجاهات وأراء عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) هي نتائج دالة إحصائيا وتختلف عن المتوسط الفرضي (03) وان الفرق بينه وبين ($\bar{x}=4.050$) هو فرق موجب أي أن معظم إجابات وأراء محافظي الحسابات المستجوبين نحو مدى مساهمتهم وفعاليتهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تقع ضمن مجال الموافقة في سلم ليكرت (من درجة 01 إلى 03 درجات) وعليه وإضافة إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجاباتهم (أي أن المستجوبين موافقين بدرجة عالية على ما افترضناه في دراستنا) ومنه فإننا نقبل بالفرضية 02 للبحث والتي مفادها: تساهم فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات بولايتي المسيلة و سطيف

مناقشة نتيجة الفرضية

مما سبق يستنتج أن فعالية محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه فإن فعالية محافظ الحسابات لها دور في اكتشاف حالات التضليل، ومن واقع هذه النتائج يمكن القول أن عدم توفر المعرفة الكافية لدى محافظ الحسابات بمعايير المراجعة الدولية فإنه قد يؤدي إلى عدم تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مما يتوجب على محافظ الحسابات الالتزام بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية واهتمام بتطوير قدرته وأدائه لرفع كفاءته لكي يجعل عملية المراجعة واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر سهولة، وهذا يدل على صحة الفرضية.

03- اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: يطبق محافظ الحسابات إجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من اجل اختبار هذه الفرضية نقوم بصياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

نص الفرضية الإحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى تطبيق محافظ الحسابات إجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى تطبيق محافظ الحسابات إجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم(17): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الثالثة

القرار	Sig	درجة الحرية	T المحسوبة	MeanDifference الفرق بين ($\mu=3$) و	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على عبارات المتعلق المحور 03
دال	0.000	29	7.617	0.78333	0.56329	3.7833	30	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان وإجابات أفراد العينة

• التحليل الإحصائي:

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي الحقيقي لـ لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) حول المحور 03 المتعلق ب:الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ ($\bar{x} = 3.783$) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ($X=3$)والذي يمثل الحياد في مقياس ليكرت (الاستبيان) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $(\bar{X} - 3) = 0.7833$ وهو دال إحصائياً حيث بلغت قيمة $T = 7.617$ وقيمة $\text{sig} = 0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين متوسط الحقيقي لإجابات عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) والمتوسط الفرضي (03) نحو مدى تطبيق محافظ الحسابات إجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

✓ استنتاج قرار قبول أو رفض فرضية البحث:

ومن النتائج اختبار الفرضيات الإحصائية أعلاه نجد أن اتجاهات وأراء عينة من محافظي الحسابات (المسيلة، سطيف) هي نتائج دالة إحصائيا وتختلف عن المتوسط الفرضي (03) وان الفرق بينه وبين ($\bar{x}= 3.783$) هو فرق موجب أي أن معظم إجابات وأراء محافظي الحسابات المستجوبين نحو مدى تطبيقهم للإجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تقع ضمن مجال الموافقة في سلم ليكرت (من درجة 03 إلى أقل من 05 درجات) وعليه وإضافة إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجاباتهم (أي أن المستجوبين موافقين بدرجة عالية على ما افترضناه في دراستنا) ومنه فإننا نقبل بالفرضية 03 للبحث والتي مفادها: يطبق محافظ الحسابات إجراءات اللازمة في القوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

مناقشة نتيجة الفرضية

يستنتج من موافقة العينة على فقرات المحور الثالث أن محافظ الحسابات يستخدم الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن واقع هذه النتائج فإنه يتم الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فإن القوائم المالية تمتاز بالشفافية والمصادقية وعليه يمكن اتخاذ قرارات صحيحة لأن مستخدمي القوائم المالية ينتظرون صدور تقرير حول صحة هذه القوائم لاتخاذ قراراتهم.

خلاصة الفصل

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية مدى قدرة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، عن طريق عرض استبيان على عينة من محافظي الحسابات، وقسم الاستبيان إلى ثلاث محاور، تناول المحور الأول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، المحور الثاني احتوى على فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية أما المحور الثالث فاحتوى على الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات هذه الأخيرة، ومن خلال هذه المحاور تمكنا من التوصل إلى النتائج المحددة لمعالم الإشكالية ومناقشة فرضيات الدراسة.

خاتمة

هدفت هذه الدراسة لمعرفة الدور الذي يقوم به محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تظهر أهمية محافظ الحسابات في كونه الأداة الفعالة والركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة للقوائم المالية، التي تعتمد من قبل مستخدميها، يضم في طياته إدراك هؤلاء بأن هذه القوائم خالية من أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وجاءت نتيجة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل محافظ الحسابات وصولاً إلى إبداء الرأي الفني المحايد بها.

من أجل تحديد الدور الذي يقوم به محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واستناداً إلى الدراسة النظرية وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الإجابة على الإشكالية العامة، والأسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

أولاً. نتائج اختبار الفرضيات

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الدراسة توصلت إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى "تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية" تم إثبات صحة الفرضية من خلال المحور الأول من الاستبيان، حيث نستنتج أن هنالك ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

الفرضية الثانية "تساهم فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، لمحافظ الحسابات دور هام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم إثبات صحة الفرضية من خلال المحور الثاني، نستنتج أن فاعلية محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما أكدته أفراد عينة الدراسة بالموافقة على مجمل عبارات هذا المحور.

الفرضية الثالثة "يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، تم إثبات صحة الفرضية من خلال المحور الأخير، ومن خلال إجابات عينة الدراسة، فقد تمت الموافقة على كل أسئلة المحور، حيث نستنتج أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً. نتائج الدراسة

من خلال ما سبق نستنتج جملة من النتائج وهي كالتالي:

- تعتبر يقظة وكفاءة وفعالية محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- لمحافظ الحسابات دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها؛
- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على نكاء المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية؛
- مهمة محافظ الحسابات هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم للقيام بمهنته على أحسن الوجه؛
- الهدف الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية، واستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ المقبولة قبولاً عاماً؛
- أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباعات مضللة عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة أغراض وأهداف المؤسسة؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا على المهنيين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها؛
- يعتمد المحاسبون على أساليب تتحرف عن الأساليب الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال الممارسات الإبداعية؛
- تتوفر ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.
- تساهم فعالية التي يمتلكها محافظي الحسابات في اكتشاف التظليل والممارسات المحاسبية الإبداعية.
- يقوم محافظ الحسابات بتطبيق الإجراءات اللازمة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

ثالثاً. التوصيات

- على ضوء النتائج السابقة يتم اقتراح التوصيات الآتية:
- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية مراجعة الحسابات خصوصاً على مستوى المؤسسات؛
- توسيع مسؤولية محافظ الحسابات الخاصة باكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية؛

- ضرورة سرعة إصدار القوانين وتشريعات حازمة التي تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب في القوائم وكذا التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها؛
- عقد دورات تدريبية، وندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة، وهذا بقصد التوعية بدور محافظ الحسابات؛
- ضرورة بث الوعي الكافي حول الممارسات المحاسبية الإبداعية من أجل بيان أضرارها والحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة؛
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات وتطوير أدائه بشكل مستمر؛
- تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

رابعاً. آفاق الدراسة

- بعد الإلمام بجوانب موضوع دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ارتأينا أن نقترح بعض المواضيع المكتملة والمناسبة في سياق الدراسة:
- مدى فاعلية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - دور مدقق الحسابات الداخلي في منع الإدارة من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - دور معايير التدقيق الدولية في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية؛
 - دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ/ الكتب:

1. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2015.
2. توفيق سواد زاهرة، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، عمان، 2009.
4. جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، المؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
5. هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
6. محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990.
7. أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
8. مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان- (تطبيقات عملية على برامج EXCEL)، الجزء الأول، دار النشر، الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018.

ب/ المذكرات والرسائل الجامعية:

9. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.
10. باحجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، 2013.
11. ليندا حسن نمر حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2007.

12. محمود تسيير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2018.
13. محمد أحمد عبد الحميد السوري، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على الشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
14. ميساء أحمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
15. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وآثارها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، جامعة القادسية العراق، 2015.
16. سيف الدين فوزي الهندي، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة تطبيقية على قطاع غزة)، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، يوليو 2016.
17. فادي عبد الرحيم محمود البطنيحي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصاريف العاملة في فلسطين)، رسالة ماجستير، كلية التجارة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
18. علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015.

ج/ المجالات والدوريات:

19. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة طاهر مولاي سعيدة الجزائر، جوان 2013.
20. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، المجلد الأول، العدد السادس عشر، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، فبراير 2014.

قائمة المراجع

21. آدم الهادي وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، يونيو 2017.
22. براقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، الجزائر، 2012.
23. جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد 1، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014.
24. زكرياء قرموني سراج، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي (دراسة حالة في شركة نفضال وحدة سيدي بلعباس)، المدرسة العليا للتجارة، جامعة جيلالي ليايس، سدي بلعباس، الجزائر، 2018.
25. يونسالزين، عبد الحميد حسياني، خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة حالة فضيحة شركة إنرون، مجلة العلوم الإنسانية، العدد السادس، جامعة الجزائر 3، الجزائر، ديسمبر 2016.
26. ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والأربعون، العراق، 2016.
27. محمد الهادي ضيف الله، أحمد الصلاح سباح، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية (دراسة حالة)، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، مارس 2018.
28. محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن السعود، مدى تأثير النظام المحاسبي الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، مجلد 9، العدد 3، العراق، 2014.
29. محمد كريم طالب، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة مجلة دولية محكمة نصف سنوية، العدد السادس، جامعة مستغانم، مستغانم، الجزائر، جوان 2018.
30. محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، العراق، إيلول 2016.
31. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وآثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، جامعة القادسية العراق. 2015.

32. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، فلسطين، يناير 2014.
33. نعيم توماس مرهون زيادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية (دراسة ميدانية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، جامعة القادسية، العراق، 2015.
34. سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمت الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الرياض: المملكة العربية السعودية، 2012.
35. سفيا نين عبد العزيز، منصور الهواري، دور المدقق في الحد من ممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، ديسمبر 2017.
36. عياد السعدي، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي حالة شركة إنرون، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة، الجزائر، 2012.
37. عيسى زين، أحمد قايد نور الدين، مدى قدرة محافظ الحسابات على المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية (دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 01، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.
38. عمر شرقي، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف 01، سطيف، الجزائر، 2012.
39. خديجة تمار، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ديسمبر 2017.
40. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ديسمبر 2010.

قائمة المراجع

41. أحمد خليفة، حسيني منال، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS - IAS والمعايير الدولية للمراجعة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي، مكانة المعايير المراجعة الدولية في الجزائر، جامعة سعد دحلب، البلدية، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

د/ القوانين:

42. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007.
43. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 91 - 08، المؤرخ في أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد العدد 20، المادة 34.
44. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22،
45. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، العدد 42، المادة 6.
46. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، العدد 42، المادة 63.

ه/ المحاضرات:

47. طويطي مصطفى، وعيل ميلود: أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور الإحصائي، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية 2013/2014

ثانيا/ باللغة الأجنبية

48. BrijeshYadav, "Creative Accounting: A Literature Review", The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.
49. Mulford, C. E. Comisky, **The Financial Numbers Game**. John Wiley & Sons Inc, 2002.



الملحق رقم 01

جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استبيان



سيدي الفاضل، سيدي الفاضلة:

تحية طيبة وبعد:

يقوم الطالبان بإجراء دراسة بعنوان " دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة وسطيف- " وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية (تخصص محاسبة وجباية معمقة) بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة حيث نتيج لنا المعلومات التي تزودونا بها الوقوف على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. ولهذا نشرفنا مشاركتكم من خلال مساهمتكم في هذا الاستطلاع.

إن تعاونكم في منحنا جزءاً من وقتكم الثمين للإجابة على أسئلة الاستبيان بكل موضوعية سيكون له الأثر الأكبر في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا البحث كما نتعهد بأن المعلومات المتحصل عليها لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي وسوف تحظى بكامل السرية المطلقة.

إشراف الدكتور:

- قمان مصطفى

- الطالبان:

- بريك أحمد.

- عوبنة زبيدة .

يرجى التفضل بوضع علامة (x) في الاختيار الذي يتوافق مع رأيكم في كل محاور البحث:

البيانات الشخصية :

1- العمر:

أقل من 30 |40-30| | 50-40 | أكبر من 50

2- المؤهلات العلمية:

شهادات مهنية في المحاسبة ليسانس

ماجستير ماستر دراسات

3- عدد سنوات الخبرة:

| 5 - 1 | سنوات |10-6| | 15-11| أكثر من 15

المحور الأول: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية.

في المؤسسات محل التدقيق وعند قيامك بالتحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية قد يوجد:

أولاً: مما رسه أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
1	تسجيل الإيرادات قبل تحققها بشكل فعلي.					
2	إن تسجيل إيرادات وهمية يؤثر على جودة القوائم المالية .					
3	نقل المصاريف الجارية إلى دورات محاسبية لاحقة.					
4	إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.					
5	تغيير طريقة حساب أقساط الإهلاكات دون مبررات مقبولة.					
6	استغلال بدائل السياسات المحاسبية يؤثر على ملائمة وموثوقية المعلومات المالية					

ثانيا: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي (الميزانية)

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
1	الاعتراف بالأصول المعنوية.					
2	المبالغة في تقييم الأصول الثابتة.					
3	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال السنة الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن خصوم الجارية.					
4	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى ربح السنة الحالية.					
5	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة.					

ثالثا: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
1	العمل على تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات.					
2	تصنيف المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف استثمارية.					
3	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على أساس أنها من العمليات التشغيلية.					
4	التأخر عن تسديد التزامات المؤسسة من أجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.					
5	تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهمها التجارية.					

المحور الثاني: فعالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة
الابداعية.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
1	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته.					
2	تحلي محافظ الحسابات بأخلاقيات وسلوك المهنة.					
3	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.					
4	الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب المراجعة النهائية.					
5	يتأكد محافظ الحسابات من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
6	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها.					
7	يقوم محافظ الحسابات بالمراجعة الكاملة بدل من المراجعة الجزئية.					
8	يطلع محافظ الحسابات على التقديرات المحاسبية .					
9	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة .					
10	يطلع محافظ الحسابات على التقرير السنوي للإدارة الذي يعبر عن مدى فاعلية نظامها الموجود في المؤسسة.					

المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة
1	التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة.					
2	يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من حقيقة رأس مال المؤسسة وإجراء التخفيض عليه.					
3	يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.					
4	يناقش محافظ الحسابات الإدارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.					
5	يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة.					
6	يتأكد محافظ الحسابات من مدى ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعية .					
7	يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية.					
8	يناقش محافظ الحسابات إدارة المؤسسة في أسباب اختيار السياسات المحاسبية.					
9	يقوم محافظ الحسابات بمتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية.					
10	يقوم محافظ الحسابات بمناقشة الإدارة في كيفية وضع تقديرات.					

الملحق رقم (02)

قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الامضاء	الرتبة	الأساتذة المحكمين	الرقم
محمد بوضياف بالمسيلة		دكتور	عريوة رشيد	01
محمد بوضياف بالمسيلة		أستاذ محاضر "أ"	حكيم عمران	02
محمد بوضياف بالمسيلة		أستاذ محاضر أ	رزقات بوبكر	03
محمد بوضياف بالمسيلة		أستاذ محاضر "أ"	بلفيطح ريمة	04
محمد بوضياف بالمسيلة		أستاذ محاضر "أ"	زيد أيمن	05

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تطرقت الدراسة إلى تقديم الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية من خلال عرض مفهومها ودوافع استخدامها، وذلك من خلال دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة وسطيف معتمدين في ذلك على إعداد وتوزيع (37) استمارة استبيان.

وقد توصلت الدراسة على أنه هناك ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية أثناء القيام بإعداد القوائم المالية مما يؤثر على جودة القوائم المالية، كما أن محافظ الحسابات يساهم في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال خبرته وفعالته وكفاءته المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، إضافة إلى الإجراءات المضادة التي يقوم بها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Abstract

This study aims identify the role of auditor in reducing the practices of creative accounting, study deal with the presentation of the theoretical framework for auditor and creative accounting through the presentation of its concept and motives for using, via the study of a sample of auditors in the region of M'Sila and setif by Basing on the preparation and distribution of (37) Questionnaire form.

The study has found that there are practices of creative accounting methods during the preparation of financial statements, which affects the quality of financial statements, and that the auditors contribute in discovering and reducing of creative accounting practices through their experience, efficiency and professionalism that they When performing their tasks, in addition to the countermeasures hare made.

Key words auditor, creative accounting , financial statements,