

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'Sila

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين لولاية

المسيلة

تحت إشراف:

د. مارية علي صوشة

من إعداد:

- محادي سمية

- قلمين كريمة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
قمان مصطفى	محاضر.أ	جامعة المسيلة	رئيسا
مارية علي صوشة	محاضر.أ	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
طويرات رابح	محاضر.أ	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرٌ وَتَقْدِيرٌ

احمد الله وأشكره حمدا كثيرا طيبا لإتمام هذا العمل

لا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لإتمام هذا العمل إلا أن نتقدم نحن محادي سمية وقلمين كريمة

بجزيل الشكر والعرفان والتقدير والامتنان إلى المشرفة الأستاذة الكريمة " مارية علي صووشة " على

كل الإمرشادات والتوجيهات والمساعدات القيمة التي قدمتها لنا من أجل انجازه هذا العمل

كما نتقدم بالشكر إلى الإحصائي والدكتور لحسن دبيع الذي ساندنا في تحكيم الاستبيان

وكذا التوجيهات الإحصائية اللانزمة

كما لا ننسى أن نرفع أسمى عبارات الحب والتقدير إلى جميع أساتذتنا الكرام في كل مراحلنا

الدراسية

وأخيرا اسدي عبارات العرفان الي كل من قدموا لنا دعمهم وثقتهم طوال هذا المشوار من قريب او بعيد



الإهداء

المن تجرع الكأس فارغا ليستقيني قطرة حب، الين خالطت محبتهما شفاف

الحنان، الين حصدا الاشواك عن دربي ليمهدا لي طريق العلم، الين اول الناس بصحبي الين

أبي وأمي أطال الله في عمرهما .

الين مساندي ورفيق دربي الين زوجي العزيز والين قرت عيني الين الغالي منيب

الين كل اخوتي وأخواتي والين كل الأهل والين الاقارب والين كل اساتدتي وزملائي الذين قاسموني

مقاعد الدراسة والين كل الاصحاب والاصدقاء

الين هؤلاء جميعا اهدي هذا العمل

-سمية-

الإهداء

إلى نبع الحنان وكل الحنان إلى من فرح لفرحي وتحزن لحزني إلى الأمان أمي الحبيبة

إلى الذي يحترق من أجل أن ينير لي درب الحياة إلى الذي كان يزيد في عزيمة وقوتي أبي العزيز

إلى إخوتي وأختي الغالية من قاسمتهم الماء والهواء .

إلى أعمامي وأبنائهم إلى أخواني وأبنائهم

إلى كل الأصدقاء والأحباب الذين جمعني بهم أيام الدراسة

-كريمة-

فهرس



المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وعرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ-ز	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية
09	تمهيد
10	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
10	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها
17	المطلب الثالث: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية
23	المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المالية
23	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المالية
25	المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومة المالية
30	المطلب الثالث: قياس جودة المعلومة المالية وأساليب تفعيلها
33	المطلب الرابع: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية والإجراءات الواجب تطبيقها للحد من هذا الأثر.
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
40	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
40	المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل نتائج الدراسة
44	المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج
44	المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان

46	المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة
51	المطلب الثالث: عرض وتفسير ومناقشة النتائج
69	خلاصة الفصل
71	خاتمة
75	المراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس الجداول

الصفحة	مضمونه
29	الجدول رقم (01): الخصائص النوعية الأكثر استخداما لجودة المعلومة المالية المفصح عنها
34	الجدول رقم (02): يمثل مظاهر أثر المحاسبية الابداعية على جودة المعلومة المالية (القوائم المالية)
41	الجدول رقم (03): درجة مقياس ليكارت الخماسي
41	الجدول رقم (04): احصائيات استمارة الاستبيان
42	الجدول رقم (05): هيكل الاستبيان
44	جدول رقم (06): يوضح قيم معامل ارتباط بيرسون بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان
45	الجدول رقم (07): يوضح معامل ألفا كرونباخ لإستبيان أثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية
46	الجدول رقم (08): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس
47	الجدول رقم (09): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر
48	الجدول رقم (10): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
49	الجدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوضعية المهنية
50	الجدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
51	جدول رقم (13): يوضح التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغير محل الدراسة
53	جدول رقم (14): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور اساليب ودوافع ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركة الجزائرية
56	الجدول رقم (15): يوضح مستوى أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات

الجزائرية	
57	جدول رقم (16): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور اثر ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية
60	الجدول رقم (17): يوضح تأثير الممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية
61	جدول رقم (18): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية
63	الجدول رقم (19): يوضح درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.
64	جدول رقم (20): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.
66	الجدول رقم (21): يوضح مستوى الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.
67	الجدول رقم (22): يوضح مستوى تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية.

فهرس الأشكال

صفحة	عنوان الشكل
27	الشكل رقم (01): يوضح خصائص الموثوقية
33	الشكل رقم (02): اليات حوكمة الشركات في التأثير على جودة المعلومة المالية
47	الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس
48	الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن
49	الشكل رقم (05): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي
50	الشكل رقم (06): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوضعية المهنية.

51	الشكل رقم (07): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.
52	شكل رقم (08): يوضح التوزيع الطبيعي لمتغير أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

مقدمة



تعد المعلومة المالية وسيلة من وسائل الإعلام المحاسبي وتطور السوق المالية حيث أن لها دور أساسيا وفعالاً في تحريك وتنمية الاقتصاد، فهي تمكن مسيري الشركات من اكتشاف الأخطاء والانحرافات في استغلال الموارد المتاحة وتحديد الجهات المسؤولة عنها ومن ثم توجيه وترشيد القرارات. ولتتمتع المعلومة المالية بجودة عالية أصدر مجلس المعايير المحاسبية مجموعة من الخصائص النوعية التي تجعل المعلومة المالية ذات فائدة لمتخذي القرارات.

إن مجموعة المشاكل المالية الأخيرة قد ألفت بظلمها على جودة المعلومة المالية من ناحية مدى مصداقيتها وموثوقيتها باعتبارها المحرك الأول لصنع القرار ولضمان نجاح واستمرار الشركات، كما أظهرت هذه المشاكل التلاعب في الحسابات من طرف المحاسبين. وفي هذا الصدد اعتبرت المحاسبة الإبداعية فناً من فنون التلاعب المحاسبي في البيانات المالية حيث أنه يصعب أحياناً على جهات التدقيق سواء الداخلية أو الخارجية أو حتى الجهات الرقابية من اكتشاف هذا التلاعب وخصوصاً في ظل وجود محاسب ماهر وملم بهذا الفن.

وتعتبر مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم القضايا إثارة للجدل في مهنة التدقيق، حيث وتكمن وظيفته في اكتشاف الأخطاء والغش من خلال ابداء رأي فني محايد، ونظراً للجدل القائم حول مفهوم المحاسبة الإبداعية فقد حظيت هذه الظاهرة باهتمام العديد من الباحثين حيث كان التركيز على إظهار أساليبها ودوافعها وممارساتها ودرجة تأثيرها على جودة المعلومة المالية، وأهم الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات للحد منها.

1- إشكالية الدراسة:

تتجلى مشكلة الدراسة في جملة التداعيات السلبية التي طغت على ممارسة المحاسبة الإبداعية ودرجة تأثيرها على جودة المعلومة المالية والتي يتم اكتشافها من طرف محافظ الحسابات عند تعامله مع الشركات بتطبيقه لجملة من الإجراءات. ولتفسير هذه الإشكالية نلجأ إلى طرح السؤال الرئيسي التالي:

- هل يوجد تأثير للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية؟ وما مستوى هذا التأثير؟

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية؟
- ✓ ماهي أهم آليات ومقاييس جودة المعلومة المالية؟
- ✓ هل يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية؟
- ✓ ما أهم الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية؟

2- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على جملة من الفرضيات التالية:

- توجد عدة أسباب ودوافع تجعل الشركات الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية.
- تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية.

- يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

- لا يقوم محافظ الحسابات بحفاظ الحسابات بأي إجراءات لتفعيل جودة المعلومة المالية.

3-أهمية الدراسة:

يمكن تقسيم أهمية الدراسة إلى مجالين أساسيين هما:

- الأهمية العلمية: تكمن الأهمية العلمية فيما يلي:

- باعتبار موضوع المحاسبة الإبداعية موضوعا مهما وحديثا.
- خطر التلاعب المحاسبي في البيانات المالية.
- ✓ أهمية تقرير محافظ الحسابات الذي يسمح للأطراف ذات العلاقة بترشيد القرارات.
- ✓ الربط بين ممارسة المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية.

- الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية فيما يلي:

✓ تخدم هذه الدراسة عدة أطراف كالمحاسبين والمدققين مما ينعكس على البيئة الاقتصادية.

✓ فهم مصطلح المحاسبة الإبداعية والمفاهيم المرتبطة به للمجتمع المهني المهتم بجانب المحاسبة.

4-أهداف الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة الأساسية وأهميتها فإن الدراسة تهدف بشكل عام إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية وأهم الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لكشف هذه الظاهرة، وهذا من خلال تحقيق التالي:

✓ توضيح جانب المحاسبة الإبداعية من ناحية المفهوم والدوافع وأساليب الممارسة.

- ✓ تبيان أهمية المعلومة المالية والخصائص النوعية التي تميزها.
- ✓ تبيان الأثر الذي تطبعه المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية.
- ✓ دور محافظ الحسابات في وضع الإجراءات اللازمة للحد من أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية.
- ✓ الوصول إلى نتائج مدعمة إحصائياً في اكتشاف أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية وإجراءات محافظي الحسابات للحد من هذه الظاهرة.

5-أسباب اختيار الموضوع:

- تم اختيار الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية التالية:
- ✓ الميول الشخصي للدراسة وارتباط الموضوع بالتخصص العلمي.
 - ✓ حداثة الموضوع وأهميته.
 - ✓ الانتشار الواسع للممارسات المحاسبية الغير السليمة.
 - ✓ دور المعلومة المالية في ترشيد القرار.

6-منهج وأدوات الدراسة:

بما أن البحث يحتوي على جانبين جانب نظري وآخر تطبيقي فقد تم الاعتماد على منهجين الوصفي والتحليلي كمايلي:

- الجانب النظري: اعتمدنا فيه على المنهج الوصفي، كما قمنا بجمع المعلومات النظرية عن موضوع الدراسة مستعينين بمجموعة من الكتب والمجلات العلمية والأبحاث بالإضافة إلى المطبوعات والوسائل الإلكترونية.
- الجانب التطبيقي: تم الاعتماد على الاستبيان الإلكتروني باعتباره المصدر الرئيسي لجمع البيانات، حيث تم توزيعه على عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين والجباةين، ولتحليل نتائجه تم الاستعانة ببرنامج الجدول الإحصائي (Excel) وبرنامج الحزم ال إحصائية Spss.

7-الدراسات السابقة:

*. دراسة اسيه لعروسي ، السعيد قاسمي بعنوان قياس ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية لاستخدام المستحقات الاختيارية -دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر - مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 06، ديسمبر 2016، حيث تم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية للمؤسسة المعنية وتشير نتائج الدراسة إلى وجود تباين في ممارسة المحاسبة الإبداعية محل الدراسة ويكمن وجه التشابه بين هذه الدراسة والدراسة الحالية ان كليهما يتكلمان عن المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها فيما اختلفا في طريقة وأداة التحليل.

*. دراسة عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدريدي جلابة، تحت عنوان إثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مهنة المحسبة تحتاج إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية. ويكمن وجه التشابه بينها وبين دراستنا في ان كليهما تناولتا جانب المحاسبة الإبداعية واعتمادتا أداة الاستبيان، إلا أن الدراسة الحالية تناولت جودة المعلومة المالية ودرجة تأثرها بالمحاسبة الإبداعية.

*. دراسة حدادي سارة " دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والحد من اثرها على جودت المعلومة المالية دراسة حالة مجموعة من محافظي الحسابات والشركات الجزائرية" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ، جامعة المسيلة 2020،2019. تمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في أن محافظ الحسابات له دور فعال في تحسين المعلومة المالية في الشركات الجزائرية. وتتشابه هذه الدراسة معالدراسة الحالية في كونهما يناقشان نفس الموضوع، ويختلفان في أن الدراسة الحالية ركزت على أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية.

*. دراسة إسماعيل السبتي " إثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه جامعة المسيلة 2016/2015 تم استخدام أسلوب المقارنة وتكمن أهم نتائج هذه الدراسة في أن تنوع نشاط الشركات المجموعة وتعدد مراحل وإجراءات توحيد حساباتها أدى إلى ضرورة الاستناد إلى أسلوب قياس محاسبي دقيق وعادل بين جميع الشركات. هذه الدراسة ركزت على القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي والدراسة الحالية ركزت على جودة المعلومة المالية في الإفصاح المحاسبي.

8- صعوبات الدراسة:

لقد تم التعرض في هذه الدراسة إلى مجموعة من الصعوبات من بينها:

✓ صعوبة التواصل بين أصحاب البحث نظرا لظاهرة غلق الجامعات والمكاتب ووسائل الاتصال.

✓ صعوبة توزيع الاستبيان وعدم الرد من طرف بعض المكاتب وحتى الكترونيا.

9- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

✓ الحدود الموضوعية: اقتصرت الدراسة على شكل واحد وهو أشكال التلاعب

المحاسبي والمتمثل في المحاسبة الإبداعية وجوانبها السلبية وأثرها على جودة المعلومة المالية ودور محافظ الحسابات في الحد من هذا الأثر.

✓ الحدود المكانية: اقتصر على محافظي الحسابات والمحاسبين المتواجدين بالشركات الناشطة في ولاية المسيلة.

✓ الحدود الزمنية: كانت مدة توزيع الاستبيان وجمعه وتحليله ومعالجة الموضوع في غضون 3 أشهر.

10-المصطلحات الإجرائية:

- ✓ المحاسبة الإبداعية: هي عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي.
- ✓ جودة المعلومة المالية: تتمثل جودة المعلومة المالية في مجموعة من الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومة المالية وتنقسم إلى خصائص أساسية كالمصداقية والموثوقية.
- ✓ محافظ الحسابات: هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بشكل مستقل، حيث يقوم بفحص ومراقبة حسابات الشركة ومختلف الكشوفات المالية السنوية ويصادق على صحة ومشروعية هذه الحسابات.

11. هيكل الدراسة: للإلمام بجوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين:

- ✓ قمنا في الفصل الأول بدراسة عامة حول الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين الأول الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من نشأة وتعريف وأساليب ودوافع ... والثاني الإطار النظري لجودة المعلومة المالية.
- ✓ أما الفصل الثاني الدراسة الميدانية: تم تقسيمه إلى مبحثين الأول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والثاني عرض وتحليل ومناقشة النتائج.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية ولجودة المعلومة المالية



تمهيد

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية

المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة
المعلومة المالي
خلاصة الفصل



الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

تمهيد:

لقد تم انتشار المحاسبة الإبداعية بأساليب متعددة في السنوات الأخيرة، وهذا لما أتيح للإدارة من مرونة في المبادئ والمعايير، حيث كانت هذه المرونة دافعا تم استغلاله من طرف الإدارة. وتتحصر أساليب المحاسبة الإبداعية وفق مجالات المحاسبة وحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية، وهي لا تخرج من المواطن التالية: تلاعب في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير.

ومن خلال هذا الفصل سنعمل على توضيح الجوانب المرتبطة بمفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل أكبر، من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين حددنا لهما المحتوى التالي:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المالية.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية:

إن تطور بنية الأعمال في السنوات الأخيرة ارتبط باستحداث معايير جديدة للمحاسبة ورافق هذا ظهور العديد من الممارسات الاحتياطية في الجانب المحاسبي، الأمر الذي أدى إلى بروز مشكلة مدى ملائمة المعلومات المالية المحددة في القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات المختلفة من قبل المستخدمين.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية:

يمكن أن تعزى بدايات المحاسبة الإبداعية إلى عهد الثورة الصناعية و ما رافقها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى (شركات الأموال) التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، الأمر الذي نجم عنه انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة المسيرين إلى البيانات التفصيلية، فظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى إلى اعتماد نظام يسهم في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة، و بالرغم من استخدام هذا النظام للأغراض الإدارية فقد كان موجهاً لخدمة التقارير المالية أصلاً (الإفصاح عن تكلفة البضاعة المنتجة ضمن قائمة الدخل و الإفصاح عن قيمة المخزون و طريقة تقسيمه ضمن قائمة المركز المالي) .

إن تلك المدة اتسمت بضعف استقلالية المحاسبة عن الإدارة، إذ كان المديرون أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، لذا اتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثر بالاستجابة لرغبات الإدارة إلا أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عهد الثمانينيات من القرن العشرين¹ ويحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، إذ كانت هناك ضغوط كبيرة

¹ زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب: المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، للعدد8، جامعة واسط، العراق 2012، ص7.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحاً فإنك إذن تستطيع أن تبتدعها، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء الشركات و عدم إعلان إفلاسها، و استمر الركود فترة طويلة و أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، و في ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينيات كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية و ليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.

و ببساطة تستغل المحاسبة الخلاقة المرونة في المبادئ و الطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع، وقد طور هذا المفهوم الصحفيون ثم الأكاديميون لكن بدرجة أقل، و ظهر بشكل رئيسي بواسطة الممارسين المعلقين على نشاط السوق، وقد يطلق هذا المفهوم أيضاً على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي، و ذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية إتباعها في مجالات القياس، والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية.¹

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الباحثين والأطراف ذات الصلة وذلك نتيجة لآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية مما دعى

¹ علي إبراهيم حسين: أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق، دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 32-31، مركز الدراسات المستقبلية كلية حذباء الجامعة 2010، ص 137-136

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

العديد من الباحثين والمفكرين بمحاولة ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية وفيما يلي سنعرض أهم التعاريف:

- **التعريف الأول:** 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"¹.

- **التعريف الثاني:** يعرف ناصر كمال المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تحويل الصورة المحاسبية المالية من ماهي عليه في الواقع لما يرغب المعد، من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة أو اتجاه بعض أو كل منها"².

- **التعريف الثالث:** يعرف المحاسب المهني (Jameson) المحاسبة الإبداعية بقوله " العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية وعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش والخداع وتحريف أو سوء العرض، وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية"³.

- **التعريف الرابع:** عرفتها (Amat) بأنها "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب معيها، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة

¹ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) - دراسة ميدانية - مجلة المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019، ص139

² مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) - دراسة ميدانية - مجلة المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019، ص139

² أسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الأخرى

الاختيارية- دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة لبورصة الجزائر - مجلة العلوم الإنسانية، العدد 6 ديسمبر، 2016

³ حسين بن عبد العزيز شعبان، منصور هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارة، العدد 08، 2017، ص14.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

إيجابية لشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين والشغرات الموجودة أو تجاهل البعض منها".¹

كما يعرف (Phillips) المحاسبة الإبداعية على أنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".²

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من منظورين: الأول أخلاقي ويمثل مجموعة المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، والثاني الغير أخلاقي ويتمثل في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

الفرع الثالث: أنواع المحاسبة الإبداعية: يمكن أن نذكر الأنواع التالية للمحاسبة الإبداعية:

- **المحاسبة النفعية:** هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء كانت ممارسات المحاسبة المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية مقبولة أو غير مقبولة.³

¹ قوشيش آمنة، لقلطي لخضر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، جامعة محمد بوضياف 2019، ص 112، 113.

² ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص 8.

³ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، مرجع سبق ذكره، ص 139.

³ كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن احمد سعيد: دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب محاسبة الإبداعية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان -أربيل العلمية، العدد2، الجزء أ، جامعة الموصل، 2018، ص 463

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

- إدارة الدخل: هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح مرسوم ومخطط بالشكل مسبقا من قبل الإدارة يتوافق مع اتجاهاتها ومصالحها¹.

- **تلطيف أو تمهيد الدخل:** وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادتا ماتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض².

- **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون³.

- **ممارسات المحاسبة الإبداعية:** تتمثل هذه الطريقة في استعمال واستخدام الممارسات المنحرفة عن ممارسات وقياسات المحاسبة المعيارية المعروفة، كما تتميز هذه الطريقة باستخدام أحدث الطرق الأكثر تعقيدا للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم المصروفات والإيرادات⁴.

¹ علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015، ص93.

² أمينة فيداوي فريد، 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 ص 252

³ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص22.

⁴ دوفي مقدم يمينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر العدد3، 2014، ص177-178.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

المطلب الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

أولاً: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يبدعوا طرق وأساليب التلاعب بالحسابات المالية ومن بينها:¹

- **التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بالتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الإقطاع الضريبي بناء عليه.

- **الحصول على التمويل:** لكي تحصل إدارة الشركات على التمويل اللازم من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط معينة يجب توافرها قبل الموافقة على منحها هذا التمويل، و من ضمن هذه الشروط أن تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده تسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه، و هذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، و هنا تلجأ الشركات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.

- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق المالية:** تستخدم أساليب المحاسبية الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيقها دون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية اتجاه السوق وخصوصا أمام

¹ قوشيش أمينة، لقلطي لخضر، مرجع سابق ص 114-115.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

مساھميا، ولهذا فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة.

- **حصول المديرين على مكافآت:** حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح.

- **غايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من الشركات في نفس القطاع من أجل الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض الهيئات الدولية أو المحلية. بحيث يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيم المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

- **تجنب التكلفة السلبية:** تتمثل التكلفة السلبية في التكلفة التي تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن من تجنب مثل هذه التكلفة.

ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية.

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية منها:

- **حرية اختيار المبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية المتاحة عند إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، ويترتب على هذا

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.¹

- حرية التقديرات المحاسبية: في حال غياب القياس المحاسبي المحكم في بعض البنود المحاسبية، يؤدي ذلك إلى إعداد بعض هذه العمليات المحاسبية بالاعتماد على درجة كبيرة من التقدير والتوقع الشخصي، مما يتيح للمحاسب المبدع التلاعب في هذه التقديرات بشكل غير معطن ويصعب اكتشافه في القوائم المالية، وفق ما يخدم مصلحة الإدارة.²

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.³

المطلب الثالث: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية

أولاً: مجالات المحاسبة الإبداعية: يمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:

أ- قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل التي تخص على سبيل المثال:

- مصاريف الادخار عند التملك.

¹ حمزة ضويقي، محمودي أحمد: دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد3، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص376.

² دوتام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، جامعة العربي تبسي- تبسة، 2019، ص58.

³ ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد47، 2016، ص378.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

- الاعتراف المبكر بالإيراد.

- تقليل مصاريف مستحقات الدفع.

- تضخيم المبيعات وريح الإجمالي.

- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

ب- **قائمة المركز المالي:** وهي القائمة التي تتطلب ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل

الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات وعلى سبيل المثال:

• تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.

• التضخيم في حسابات الموجودات المدينة.

• تقليل الالتزامات.

• تضخيم الممتلكات والمعدات.

• تضخيم المستحقات الاختيارية.

• زيادة الاحتياطات.

• التلاعب في مخصصات الديون.

ويضاف إلى ما سبق مجالات أخرى: مثل " سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية،

العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة القابضة والتابعة، طرائق المحاسبة الإبداعية "

وفضلا عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن أن

تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية:

أ- **إدارة المبيعات:** حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال

استعمال عدة أساليب، منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، وتخفيض معدل الفائدة

على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة المبلغ المقدم، وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع

الآجل.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

ب- إدارة النفقات الاختيارية: حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل: الإعلان والبحوث وتطوير، والمصروفات الإدارية والعمومية

ج- إدارة الإنتاج: حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الإنتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة، ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة لتلاعب في قوائم المالية وهي:¹
أ- أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل: يتم التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب في الإيرادات والمصروفات، كما هو موضح أدناه:

- التلاعب في الإيرادات: هناك مظاهر للتلاعب في الإيرادات منها الاعتراف بالإيراد قبل تقديم الخدمة أو السلعة وفي هذه الحالة يتم تسجيل الإيرادات محاسبياً ودفترياً قبل التزام الزبون بدفع ثمنها قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال العملية المنفعة.

- التلاعب في المصروفات: تتم عملية التلاعب في المصروفات عن طريق أشكال عدة منها:

- المعالجة الخاطئة للمصروفات غير المتكررة (الرأسمالية) لكونها أدرجت ضمن المصروفات العادية لأنها تؤدي بدورها إلى تسوية حسابات الدخل وتعالج المصاريف

¹ الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة الإدارية، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، 2017، ص 75، 71.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

العادية مثل مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية، الغرض منها هو عملية تضخيم الربح.

- تأجيل دفع المصروفات المالية إلى فترات قادمة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة كمثل تأجيل الأعمال مما يدفع الإدارة إلى عمل بعض الإجراءات في السجلات المحاسبية.
- إتباع سياسة متحفظة غير ملائمة مما يترتب على ذلك الاعتراف الفوري بالخسائر حتى لو كانت غير متحققة وتأجيل الأرباح المتحققة إلى سنوات قادمة.
- تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل عمليات دمج الشركات أو عند شراء شركة لأخرى وبشرط عند إتمام هذه الصفقات خلال فترة زمنية يتفق عليها توضيح بعض الشروط للتعامل مع الإجراءات فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج لتحقيق أهداف متعددة لأحد الأطراف.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي:

تظهر الميزانية المركز المالي للشركة وبيان مالها من حقوق وممتلكات وما عليها من التزامات أو مطلوبات للغير في تاريخ إعدادها، فيما يلي عرض لفرص التلاعب في قائمة المركز المالي من خلال التلاعب في بنود الموجودات والمطلوبات.

- **التلاعب في الأصول (الموجودات):** يتم التلاعب في بنود الأصول من خلال الزيادة في قيمتها أو تخفيضها لأغراض تخدم مصالح الإدارة خلافا لقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسب وتظهر أساليب التلاعب في الأصول من خلال:

- المبالغة في تقييم بنود الأصول الثابتة وذلك لتأثير على قائمة المركز المالي للشركة لغرض إظهارها بالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الإدارة وكذلك الاعتراف بموجودات ثابتة لا تتوفر فيها شروط الاعتراف مثل الاعتراف بالموجودات المصنعة داخل المنشأة لأغراض معينة ووقتيّة لا تتحقق فيها منافع اقتصادية مستقبلاً.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

• التلاعب في قيمة الأصول غير الملموسة وذلك من خلال المبالغة في تقييم أصولها مثل العلامة التجارية خلافا لقواعد المحاسبية المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة.

• يتم التلاعب في بنود النقدية وذلك من خلال التلاعب في أسعار الصرف من خلال التلاعب في العملات الأجنبية، حيث أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) إلى أن المعاملة يجب أن تسجل بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولى بعملة التقرير عن مبلغ تحويل المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها بين تاريخ المعاملة.

- **التلاعب في الالتزامات (المطلوبات):** تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بنود الالتزامات وذلك من خلال تأثيرها على قائمة المركز المالي بغرض إظهارها بالشكل الذي يتلاءم مع أهداف ومخططات الإدارة من أهم الأساليب التي تمارسها الإدارة في بنود الالتزامات ما يأتي:

• التلاعب بالالتزامات المتداولة وذلك من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري عن القروض الطويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة وذلك لغرض تحسين نسبة السيولة.

• عدم الاعتراف ببعض المطلوبات المستحقة مثل التزامات الضرائب.

• التلاعب في الالتزامات قصيرة الأجل وإظهارها على أساس أنها طويلة الأجل من أجل تحسين القدرة المالية لشركة في مواجهة التزاماتها.

ج-أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات على إعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية، وهي توفر المعلومات عن مصادر النقد واستخداماته خلال فترة الزمنية معينة هي فترة إعداد قائمة الدخل نفسها.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

تقسم التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنواع هي التدفقات النقدية عن العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، والتدفقات النقدية عن العمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية عن العمليات التمويلية.

وتهدف الإدارة من خلال التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية. وفيما يلي بعض حالات التلاعب التي تقوم به الإدارة في قائمة التدفقات النقدية:

- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلية وذلك من خلال دفع التكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية.
- التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع وخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية.
- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المالية

قبل التطرق إلى تعريف جودة المعلومة المالية يجب تفكيك المصطلح إلى قسمين أساسيين والمتمثلين في الجودة والمعلومة.

أولاً: تعريف الجودة: تعددت تعاريف الجودة باختلاف زاوية النظر إليها وباختلاف تطور مفهومها بحد ذاته لذا نذكر منها ما يلي:

- **التعريف الأول:** عرفت الجودة بأنها " العمل في سبيل تحقيق الرضا الكامل للطلبات لدى الزبائن عن مجمل المنتجات والخدمات التي يحتاجون إليها".¹

- **التعريف الثاني:** حسب المنظمة التقييس (ISO) الجودة " هي مجموعة الصفات والخصائص للسلعة أو الخدمة التي تؤدي إلى قدرتها على تحقيق رغبات معلقة أو مقترضة".²

من خلال التعريفين السابقين يمكننا القول بأن الجودة هي عبارة عن مقياس للتمييز أي حالة الخلو من العيوب والنواقص لمنتج أو خدمة ما من أجل تلبية رغبات الزبائن.

ثانياً: تعريف المعلومة: للمعلومة عدت تعاريف نذكر منها ما يلي:

- **التعريف الأول:** المعلومة هي عبارة عن " بيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم تعطي لنا معنى كاملاً بالنسبة لمستخدم مما يمكن من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات اللازمة".¹

¹ محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، دراسة تطبيقية نظرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2007، ص22.

² رعد عبد الله الطائي، عيسى قداة، إدارة الجودة الشاملة، البازوري، الأردن، 2008، ص 29.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

- **التعريف الثاني:** المعلومات هي " نتائج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات من ترتيب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها بما يحقق الفائدة لهم"².

وبشكل عام فإن المعلومة هي عبارة عن عملية تشغيل البيانات عن طريق تبويبها وتحليلها وتفسيرها من أجل استعمالها في إعداد التقارير وترشيد القرارات المختلفة.

ولقد تعددت واختلفت التعريفات الخاصة بجودة المعلومة المالية ومن أهمها ما يلي:

- **التعريف الأول:** عرفت جودة المعلومات المالية بأنها: " تلك المعلومات المترجمة من القوائم المالية والتي تعبر بصورة حقيقية لواقع الشركة، كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود الحسابات، لذا تعتبر جودة المعلومات المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة"³. من خلال هذا التعريف فإن جودة المعلومات المالية تعني مصداقية الكشوف المالية ومدى تعبيرها عن واقع الشركة.

- **التعريف الثاني:** إن جودة المعلومات المالية تتمثل في الخصائص التي تنسم بها المعلومات المالية والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن إعداد التقارير المالية من جهة، وفي تقييم المعلومات المالية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة من جهة أخرى.⁴

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة، دار النشر والتوزيع الأردن 2014، ص14.
² إسماعيل السبتي، أثر تطبيق القمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015-2016 ص176.

³ عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الخالق، قياس قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد العدد 92 جوان 2014، جامعة البصرة، ص 14.

⁴ شيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل الكويت، 2000، ص 194.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

هذا التعريف يبين للقارئ أن لجودة المعلومة المالية عدة خصائص لكي تصبح ذات جودة.

- **التعريف الثالث:** تعتبر جودة المعلومات المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجراءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه.¹

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن الدور الأساسي لجودة المعلومة المالية يتمثل في التقليل من حالة عدم التأكد عند مستخدميها ومساعدتهم في اتخاذ القرار وأن تكون خالية من الأخطاء وذات قيمة وجودة.

المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومة المالية.

باعتبار أن جودة المعلومة المالية هي عبارة عن مجموعة من القواعد المالية التي يجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة لتصبح ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهدافها كما تتمتع بجملة من الخصائص النوعية التي نقسمها إلى قسمين (خصائص رئيسية، خصائص ثانوية) حسب ما جاء به مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية في الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

أولاً-الخصائص الرئيسية للمعلومة المالية:

أشار مجلس المعايير المحاسبية المالية إلى خاصيتين أساسيتين اللتان تجعلان المعلومة المالية مفيدة لاتخاذ القرار وهما:²

¹ سارة حدادي، دور محافظة الحسابات في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومة المالية، دراسة حالة مجموعة من الشركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019-2020، ص120.

² المرجع نفسه، ص122.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

- الملائمة: الملائمة تعني وجود علاقة وثيقة ومنطقية بين المعلومات المستمدة من البيئة والأغراض التي تعد من أجلها، وتساعد متخذي القرارات على تقييم البدائل التي يتعلق بها القرار بمعنى قدرة المعلومات على إحداث التغيير في اتجاه القرار وترشيده¹.

وتندرج تحت هذه الصفة الخصائص الثلاثة الآتية:

- أن يكون لها القدرة التنبؤية: أن تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث وتخفيض درجة عدم التأكد لديه، تؤدي إلى تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في التوقعات المستقبلية.²
- التغذية العكسية (الارتدادية): هي قدرة المعلومة المالية على تصحيح التوقعات السابقة من خلال ملائمتها والاعتماد عليها في معالجة الأخطاء الماضية، وبالتالي تحسين المعلومات المخرجة من النظام المحاسبي وجعلها معلومة تتصف بالآنية و المرونة و تتكيف مع الظروف المحيطة بواقع نشاط الشركة التي تنسم بعدم الثبات هذا من جهة ومن جهة ثانية تساعد المستخدم في التحقق من التوقعات الماضية، وبالتالي تؤدي إلى تعزيز القرار المتخذ أو ترشيده من خلال إحداث تغيير فيه.³
- أن يحصل عليها متخذ القرار في الوقت المناسب (الملائم): أي انه يجب توفير المعلومة في فترة زمنية مناسبة أي محددة بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها، لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.⁴

¹ إسماعيل السبتي، مرجع سابق، ص179.

² سارة حدادي، مرجع سابق، ص122.

³ إسماعيل السبتي، مرجع سابق، ص181.

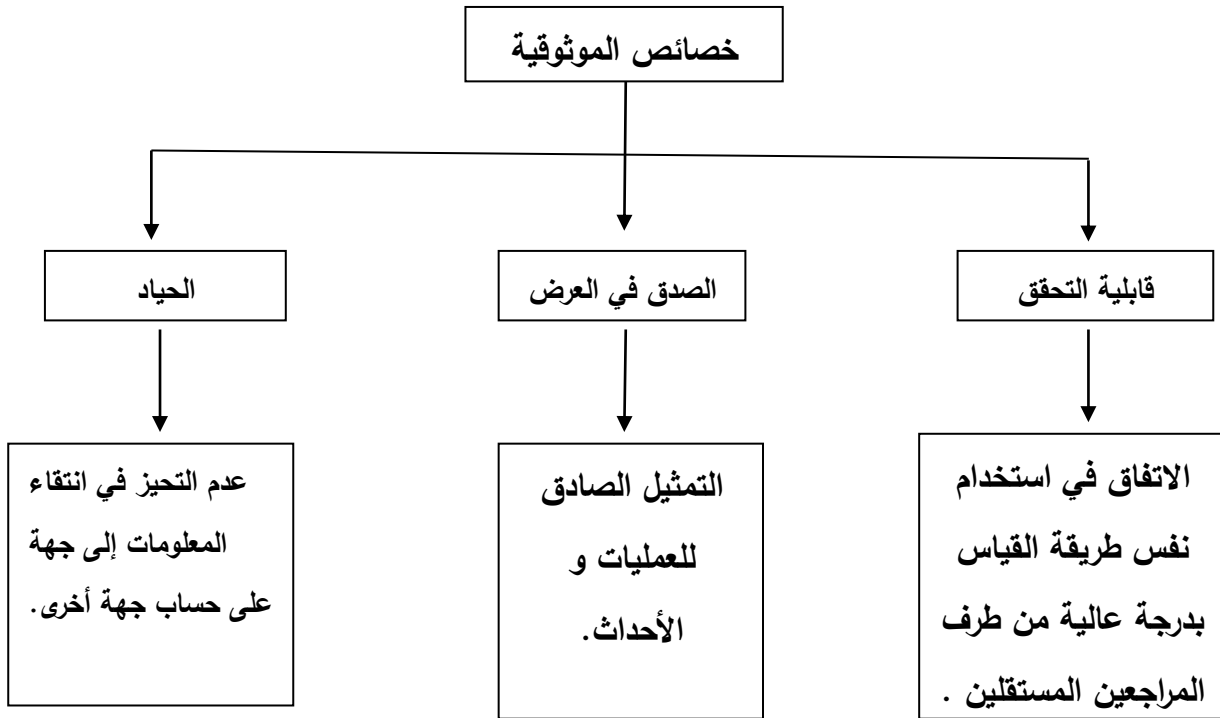
⁴ سارة حدادي، مرجع سابق، ص122.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

- الموثوقية (المصدقية): تعرف الموثوقية بمجموعة من الخصائص التي تكونها أي أن تكون المعلومة المفصح عنها خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز بدرجة معقولة وان تتصف بالأمان عند استعمالها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وهذا رغم تعرض بعض المعلومات إلى بعض المخاطر، أي أن خاصية الموثوقية تتعلق أساسا بأمن وأمانة المعلومة¹.

تتصف الموثوقية بثلاث خصائص مبينة في الشكل التالي:

الشكل: (01) خصائص الموثوقية



المصدر: من اعداد الطلبة.

¹ إسماعيل السبتي، مرجع سابق، ص182.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

ثانياً- الخصائص الثانوية بجودة المعلومة المالية: تنقسم هذه الخصائص إلى خاصيتين أساسيتين وهما:

- قابلية المقارنة:

كلما كانت المعلومة المفصح عنها قابلة للمقارنة كلما زادت جودة المعلومة بالنسبة لمستخدميها، ويقصد بالقابلية للمقارنة أن يستطيع مستخدم المعلومة المالية إجراء المقارنة المكانية أي مقارنة نشاط الشركة مع شركات أخرى تتشط في نفس القطاع، أو إجراء المقارنة الزمنية عن طريق مقارنة نشاط الشركة للسنة الحالية مع نشاط الشركة الخاص بالسنوات السابقة حيث تتم هذه المقارنة عادة على أساس كمي للمؤشرات العامة وحتى يمكن إجراء هذه المقارنة يجب أن تتوفر المعلومات على مجموعة من الخصائص الأساسية المترابطة كالموثوقية بالإضافة إلى الثبات والاتساق، أي إتباع نفس السياسات والنماذج والإجراءات المحاسبية¹.

- الثبات أو الاتساق:

تعتبر هذه الخاصية من أهم الشروط ولا تحقق خاصية القابلية للمقارنة سواء الزمانية أو المكانية وتعني الانتظام والثبات في تطبيق الأساليب والقواعد والمبادئ التي تحضي بالقبول العام وذلك بغية تحقيق إمكانية المقارنة الجيدة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية. والثبات لا يمنع تغيير السياسات المحاسبية إذا كان ذلك أفضل وأكثر منفعة للشركة، ولكن بشرط الإفصاح عن ذلك للأطراف ذات المصلحة مع تبريرات تفسر سبب التغيير في الوثائق الملحقة، وذلك من أجل ضمان الفائدة لمستخدمي المعلومات المفصح عنها عن طريق تسهيل تحليل وفهم المعلومات المحاسبية من أجل إجراء عمليات المقارنة.²

¹ سماعيل السبتي، مرجع سبق ذكره، ص 184.

² نفس المرجع، ص 18

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

الجدول رقم (01): الخصائص النوعية الأكثر استخداما لجودة المعلومة المالية المفصح عنها.

الخصائص الجهات المشرفة	الملاءمة	الموثوقية (المصدقية)	القابلية لفهم (الوضوح)	القابلية للمقارنة	للتحقق (الموضوعية)	الحياد	التوقيت المناسب	التكامل (الاتساق)	الإفصاح	الثبات (الاتساق)	الأهمية النسبية	القدرة التنبؤية	اقتصادية المعلومة	التمثيل الصادق	التغذية العكسية
FASB	1	1	-	1	1	1	1	-	1	1	-	1	1	1	1
LASC	1	1	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
ASSC	1	1	1	1	-	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-
الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	1	1	1	1	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-
معايير المحاسبة المصرية	1	1	1	1	1	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-
النظام المحاسبي الجزائري SCF	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
اجمالي التكرارات	6	6	4	6	2	3	3	3	1	1	3	1	1	1	1
نسبة الاتفاق (التكرار) %	10 0	100	67	100	33	50	50	50	17	17	50	17	17	17	17
الخصائص الأكثر استخداما															

المصدر: إسماعيل السبتي، ص 192.

استنادا للجدول الموضح أعلاه فإنه لا يوجد اتفاق حول الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية بين الهيئات والبلدان العالمية والعربية المختلفة. أما عن الجزائر وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصائص النوعية للمعلومات الواجب توفرها في الكشف

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

المالية هي ما نصت عليه المادة 08 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص " يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة لقابلية المقارنة والوضوح " ¹.

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومة المالية وأساليب تفعيلها.

أولاً: قياس جودة المعلومة المالية:

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المالية على النحو الآتي:

- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات في الماضي الحاضر والمستقبل وكلما زادت الدقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. ²

- **المنفعة:** هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها كما يكمن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

-منفعة شكلية: تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.

-منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها.

-منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها.

-منفعة التقييم (التصحيح): أهميتها في تقييم القرارات المتخذة.

1 سارة حدادي، مرجع سبق ذكره، ص124.

2 نفس المرجع، ص127.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

-**الفعالية:** تعبر الفعالية عن مدى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة.¹

-**التنبؤ:** يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

-**الكفاءة:** يقصد بالكفاءة حسن استخدام الموارد أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات المالية بأقل التكاليف الممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومة.²

من خلال ما سبق يمكن القول إن المعلومة المالية تتطلب توفر معايير لقياس جودتها وبدون هذه المعايير تفقد أهميتها ومصداقيتها وتصبح غير مفيدة لمستخدميها.

ثانياً: أساليب تفعيل جودة المعلومة المالية.

- **الانعكاسات المحاسبية للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية على جودة المعلومة المالية:** إن الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية أدى إلى الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي من خلال تضيق مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية التي كانت تستعملها الإدارة للتلاعب بالأرباح، مما يوفر تقارير مالية يمكن من خلالها ترشيد قرارات المستثمرين، تأثر المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء و استمرارية الشركة من خلال دورها في تحسين الشفافية و الإفصاح و الحد من عدم تماثل المعلومات ، مما يجعل المستثمرين على درجة عالية من تحسين جودة الأداء المحاسبي بما يوفر معلومات ذات خصائص نوعية

¹ ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008-2009، ص73.

² سارة حدادي، مرجع سبق ذكره ، ص 128.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

أكثر جودة مما ينعكس على ارتفاع كفاءة التقرير المالي و القيمة المعلوماتية و تحسين شفافية المعلومات، كما أنها ذات قوة تفسيرية تمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات الرشيدة.

كما توفر المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية للمستثمرين قراءة موحدة للتقارير المالية، مما يضيف المصداقية على المعلومات المالية، والاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات، استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المالية، كما يوفر قياس أكثر واقعية وملائمة للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية ويخلق نوعاً من الشفافية والثقة لدى مستخدميها.¹

-إنعكاسات النظام المحاسبي على جودة المعلومة المالية:

إن للنظام المحاسبي المالي مساهمة و دور فعال في تحقيق جودة المعلومة المالية فقد جاء هذا النظام بإطار تصوري يعمل على التقليل من مشاكل انعدام الثقة و الشفافية في المعلومات المالية، كما تعتبر القوائم المالية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي المستمدة من معايير المحاسبة الدولية خطوة كبيرة في مجال الإفصاح المحاسبي و المالي²، حيث أن المعلومة المالية موجهة أكثر إلى قياس الأداء و أولوية الشكل أو الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني كمبدأ أساسي من مبادئ النظام المالي المحاسبي الذي يؤثر على القوائم المالية الجديدة.

- حوكمة الشركات ودورها في تفعيل جودة المعلومة المالية:

إن أحد أهم دوافع الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو إعادة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية و ذلك نتيجة الانهيارات و حالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات

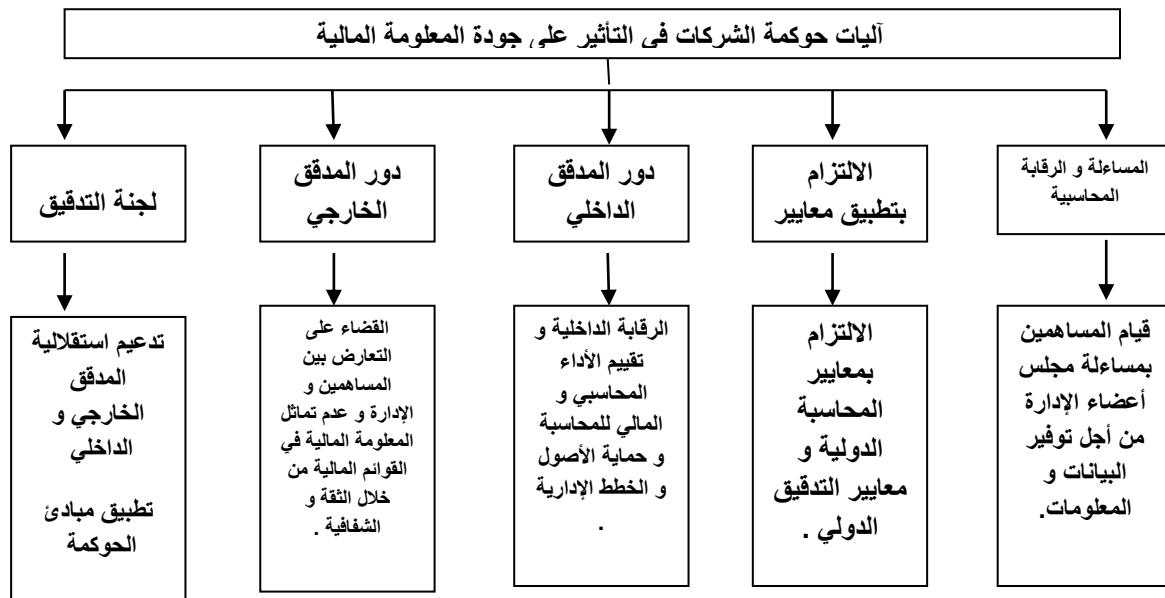
¹ سارة حدادي، مرجع سبق، ذكره ص 134.

² مداح عبد الباسط، أثر جودة المعلومة المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2017-2018، ص 116.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

العلاقة و التي ترجع في معظمها إلى عدم دقة المعلومات المالية و ما تتضمنه من أخطاء لذا فإن أحد المبادئ المالية التي تقوم عليها عملية حوكمة الشركات هو مبدأ الإفصاح و الشفافية و ما يحمله في طياته من إعداد و تدقيق المعلومات و الإفصاح عنها بما يتفق و المعايير عالية الجودة¹ كما أن هناك مجموعة من الآليات التي تعتمد عليها حوكمة الشركات في التأثير على جودة المعلومة المالية وهي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم(02): آليات حوكمة الشركات في التأثير على جودة المعلومة المالية



المصدر: إعداد الطلبة

المطلب الرابع: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية والإجراءات الواجب تطبيقها للحد من هذا الأثر.

تعطي كل من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المتعارف عليها جملة من البدائل المحاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تآثر بشكل مباشر على القوائم المالية وهذا يعود

¹ صديقي مسعود، دريسي خالد، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الاستثمار، الملتقى الدولي الأول حول الجودة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، ص17-18، 2017، بتصرف.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

إلى مسيري الإدارة الذين يقومون بوضع طريقة محاسبية لتوفير معلومات مالية تخدم مصلحتهم الخاصة وتساعدهم في ترشيد القرارات حيث أنها تخدم الأهداف المسطرة للإدارة مما ينعكس سلبا على جودة المعلومة المالية ولذا يجب وضع مجموعة من الإجراءات والسياسات المحاسبية للحد من هذا الأثر.

أولا: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية فن من الفنون العلمية، حيث إنها تعتمد على مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي بدورها تحتوي على مجموعة من البنود والحسابات التي تسهل عملية التحكم في المعلومات المالية الصادرة والواردة من وإلى الأطراف ذات العلاقة بها حيث ان الإدارة تختار جملة من الطرق والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح عنها خدمة لأهدافها مما ينتج عنه آثار سلبية على شفافية ومصداقية المعلومة المالية.

وفيما يلي سنعرض بعض مظاهر المحاسبة الإبداعية ودرجة تأثيرها على جودة المعلومة المالية والتي تم تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): يمثل مظاهر أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية (القوائم المالية).

الرقم	مظهر المحاسبة الإبداعية	أثره على القوائم المالية
1	عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة	يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية
2	الاعتماد على تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع (صعوبة تحقق المدقق الخارجي منها)	يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة
3	تضمن المبيعات عقود بيع غير مؤكدة	يؤدي إلى تضخم المبيعات

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

والأرباح		
يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح	تسجيل جزء من المبيعات في المدة اللاحقة أو الماضية	4
يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمار	زيادة توزيع أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم	5
يؤدي إلى التأثير على الأرباح	تسجيل الارادات. أو المصاريف الغير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل	6
يؤدي إلي تحسين دوران الزبائن	تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين	7

المصدر: من إعداد الطلبة، اعتمادا على دراسة عيسى عمر احمد علي، هابيل عمر الدارديري جلابة، أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية، كلية الشرق الأهلية، 2017، ص 20_21

ثانيا: إجراءات محافظي الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية علي جودة المعلومة المالية:

للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الممارسات والأساليب التي تستخدمها في عدة مجالات من بينها الإفصاح والتوقيت والتصنيف والتقدير لذا يجب على محافظي الحسابات الالتزام بإجراءات كفيلة تهدف إلى كشف هذه الأساليب والممارسات.

أ. الإجراءات الواجب تطبيقها على قائمة الدخل:

التلاعب في قائمة الدخل يعلني التلاعب في الارادات والمصروفات ويوجد عدة اساليب تمكن المحاسب بالتلاعب بلقيملذا يجب على محافظ الحسابات الحد منها من خلال الإجراءات التالية:

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المالية

- التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة.
 - التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في البنك.
 - تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظرة الاعتبار.
 - استبعاد أرباح البنود من الربح التشغيلي.
- ب. الإجراءات الواجب تطبيقها على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر المركز المالي للشركة وذلك من خلال قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما وذلك بغرض تحسن عرض النسب المشتقة منه مثل: نسب السيولة أو الربحية وغيرها¹، وللمحد من ذلك لا بد من اتباع مجموعة من الإجراءات والتي تم تلخيصها فيما يلي:

- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون.
- طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص من إجمالي الذمم المدينة.
- التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروفه.
- التحقق من إثبات الأقساط المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
- التحقق من القروض طويلة الأجل.

¹ عيسى عمر احمد علي، هبيل عمر الدريدي جلابة، أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كلية الشرق الأهلية، 2017، ص 24، 25 بتصرف.

الفصل الأول: — الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ولجودة المعلومة المالية

خلاصة الفصل:

المحاسبة الإبداعية هي فن التلاعب المحاسبي والمالي بشكل دقيق له عدة اساليب وممارسات قانونية مستمدة من المعايير المحاسبية تخدم أهداف المؤسسة المسطرة مما ينعكس سلبا علي جودة المعلومة المالية حيث إنها تؤثر في مصداقية وشفافية المعلومة المالية وتجعلها غير صالحة لترشيد القرارات او بناء قرارات خاطئة. وقد انتشرت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة مما أدى إلى ضرورة تدخل محافظي الحسابات من خلال إعداد تقرير مالي للحد من هذه التلاعبات التي تؤثر علي جودة المعلومة المالية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية



المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل أدوات

الدراسة

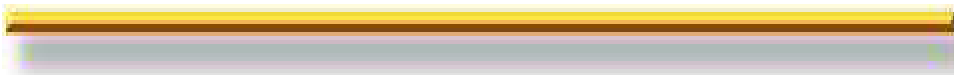
المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج

المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان

المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية لأفراد

العينة

المطلب الثالث: عرض وتفسير ومناقشة النتائج



تمهيد:

بعد اكمالنا للجانب النظري للدارسة والمتمثل في الخلفية النظرية للمحاسبة الابداعية وجودة المعلومة المالية كان لابد من ربط هذا الجانب بالجانب الميداني وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل اليها سلفا حيث تم إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات في المكاتب والمحاسبين والمدققين الداخليين ورؤساء مصالح المالية والمحاسبة لتقصي وجهات نظرهم حول أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية.

يستهدف هذا الجزء عرض منهجية الدراسة الميدانية متضمنا مجتمع وعينة الدراسة وتحليل ومقارنة نتائج محور الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج (Excel) وبرنامج Spss الإحصائي وكذا اعتماد الاستبيان الإلكتروني واستخدام الأساليب الإحصائية في تحليل ومناقشة النتائج الإحصائية. ولقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

للإجابة عن إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية، حيث تم إعداد استمارة استبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة تم توزيعها على عينة من محافظي الحسابات وسيتم في هذا المبحث عرض عينة الدراسة وتحليل أدوات جمع البيانات المعتمد عليها.

المطلب الأول: عينة الدراسة

إن مجتمع الدراسة هو كامل الأفراد أو الأحداث موضوع الدراسة التي تسع الباحث إلى تعميم النتائج عليها، أما العينة فهي جزء من المجتمع الذي تجرى عليه الدراسة، وممثلة تمثيلا صحيحا له، بحيث تعمم نتائج العينة على المجتمع بأكمله وهذا بأقل وقت وجهد وتكلفة، لذا يجب على العينة أن تتميز بجميع خصائص المجتمع الأصلي وهي نوعان المعاينة بالأساليب العشوائية والأساليب الغير العشوائية.

ابتداء من الدور الفعال الذي يقوم به محافظي الحسابات في الشركات الجزائرية العمومية والخاصة لاكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية وآثارها على جودة المعلومة المالية، فإن مجتمع الدراسة تشكل من محافظي الحسابات ومختلف الإطارات ورؤساء مصلحة المحاسبة والمالية والمحاسبين والجباةيين، أما عينة الدراسة فتكونت من 40 مستجيب بين محافظي حسابات ومحاسبين بولاية المسيلة.

المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة

تتماشي الأدوات المستخدمة للدراسة مع طبيعة الموضوع والإطار العملي من أجل وصف متغيرات الدراسة والحصول على نتائج دقيقة للعينة المدروسة.

أولا- أدوات جمع البيانات:

تم الاعتماد على أداة الاستبيان نظرا لأهميته في جمع البيانات من خلال الاعتماد على مجموعة من الخطوات التالية:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- خطوات إعداد وتصميم الاستبيان: تم تصميم استبيان خاص بهذه الدراسة استنادا إلى الإطار النظري مع الاستعانة بالمشرفة، والاستبيان تم صياغته باللغة العربية لأن معظم أفراد العينة تتقنها، وهو مكون من خمسة خيارات مدرجة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) درجت مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطلبة

- توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان: تم توزيع الاستبيان واسترجاعه كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول: رقم (04) إحصائيات استمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات الملغاة	10	25%
عدد الاستمارات المقبولة	30	70%

المصدر: من إعداد الطلبة

- هيكل الاستبيان: تم تجميع بيانات الدراسة من خلال استمارة الاستبيان والموضحة في الجدول التالي:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (05) هيكل الاستبيان.

رقم المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة
واجهة الاستبيان	مقدمة موجهة لأفراد عينة الدراسة توضح موضوع الدراسة وأهدافه كما تم الإشارة إلى أن جميع المعلومات ستحضى بالسرية الكاملة.	
المحور الأول	تضمن هذا المحور معلومات أفراد العينة	5
المحور الثاني	مجموعة من الأسئلة عن أساليب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية	10
المحور الثالث	مجموعة من الأسئلة عن أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية	11
المحور الرابع	مجموعة من الأسئلة عن مدى التزام محافظ الحسابات بأجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية	8
المحور الخامس	مجموعة من الأسئلة حول إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومة المالية في الشركات الجزائرية	9

ثانيا- الأدوات الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية والأدوات المستخدمة لتسهيل عملية التحليل والمتمثلة فيما يلي:

- مقياس ليكارت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان.
- برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss.
- مجموعة أخرى من أدوات الإحصاء الوصفي.
- استخدام اختبار ستودنت أو معامل الارتباط.

الفصل الثاني: _____ الدراسة الميدانية

ومن بين الأساليب الإحصائية المستخدمة نجد:

- الأساليب الإحصائية الوصفية وتتمثل في النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحراف المعياري
- الأساليب الإحصائية الأخرى والمتمثلة في الاختبار الثابت والاتساق الداخلي واختبار T-test

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج

المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان.

تم قياس صدق وثبات استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

كالآتي:

1-الصدق:

-طريقة الاتساق الداخلي:

لحساب صدق الاستبيان طريقة الاتساق الداخلي عن طريق حساب ارتباط كل بعد

بالدرجة الكلية للاستبيان والجدول التالي يوضح العلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية

لاستبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية وأبعاده الفرعية.

جدول رقم (06) يوضح قيم معامل ارتباط بيرسون بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية

للاستبيان.

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	أبعاد استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية
0,01	0,861	أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية
0,01	0,932	أثر المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية
0,01	0,961	مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية
0,01	0,924	إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية

تشير البيانات الموضحة في الجدول أعلاه إلى أن جميع قيم معاملات الارتباط

لأبعاد استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية كلها دالة إحصائياً

عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0,01$)، حيث تراوحت جميعها على التوالي بين (0,861) و

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

للاستبيان كمؤشر لصدق التكوين في قياس أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

2- ثبات الاستبيان:

- معامل ألفا كرو نباخ للتناسق الداخلي:

تم التأكد من ثبات استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية عن طريق حساب معامل الثبات ألفا كرو نباخ فتحصلنا على النتيجة التالية:

الجدول رقم (07): يوضح معامل ألفا كرونباخ لاستبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	أبعاد استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية
10	0,872	أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية
10	0,904	أثر المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية
9	0,911	مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية
9	0,916	إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية
38	0,968	الدرجة الكلية أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ألفا كرونباخ لأبعاد استبيان أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية جاءت مرتفعة حيث تراوحت على التوالي (0,87 و 0,90 و 0,91 و 0,91 و 0,96) وهذا بمثابة مؤشر دال على ثبات الاستبيان، وهذا يعني أن الاستبيان يتمتع بمعامل ثبات قوي مما يجعله صالحاً للتطبيق في الدراسة الأساسية.

المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة.

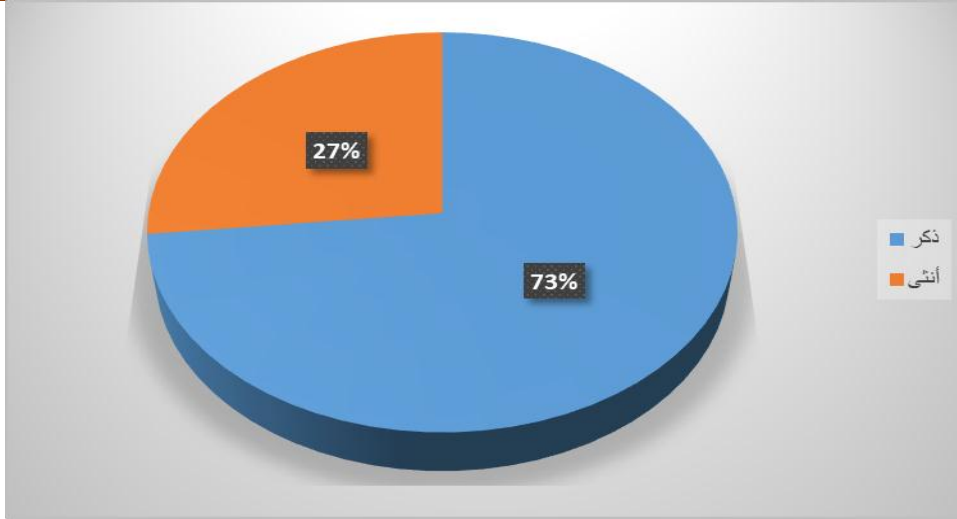
قبل دراسة نتائج الاستبيان وعرضه وتفسيره لابد من دراسة عناصر افراد العينة:

1-الجنس:

الجدول رقم (08) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	22	73,3
أنثى	8	26,7
المجموع	30	%100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً (30) فرداً، نلاحظ أن حجم الذكور (22) بنسبة 73.3 %، أما الإناث فقد بلغ عددهن (08) أنثى بنسبة قدرت بـ 26.7 % كما هو موضح من خلال الشكل التالي:



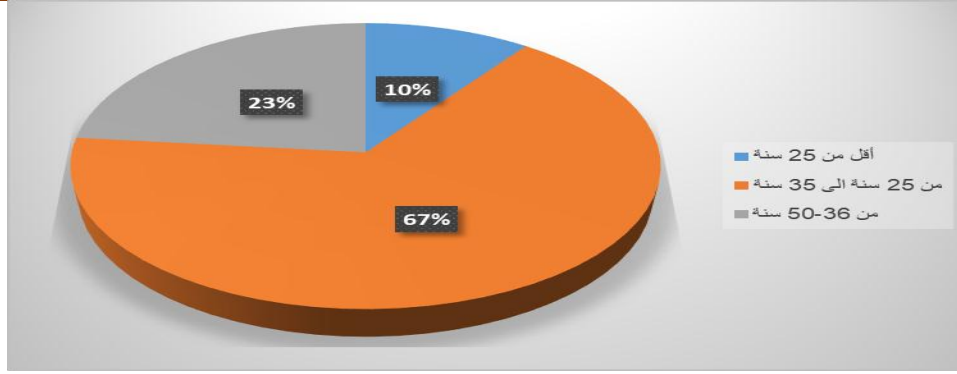
الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

2- السن:

الجدول رقم (09) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	3	10 %
من 25 سنة إلى 35 سنة	20	66,7 %
من 36-50 سنة	7	23,3 %
المجموع	30	100 %

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً (30) فرداً، نلاحظ أن (03) أفراد يتراوح سنهم (أقل من 25 سنة) بنسبة بلغت 10 %، أما من تتراوح أعمارهم من (25 سنة إلى 35 سنة) فقد بلغ عددهم (20) فرد بنسبة قدرت بـ 66,7 %، أما من تتراوح أعمارهم من (36 سنة إلى 50 سنة) فقد بلغ عددهم (07) فرد بنسبة قدرت بـ 23,3 %، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

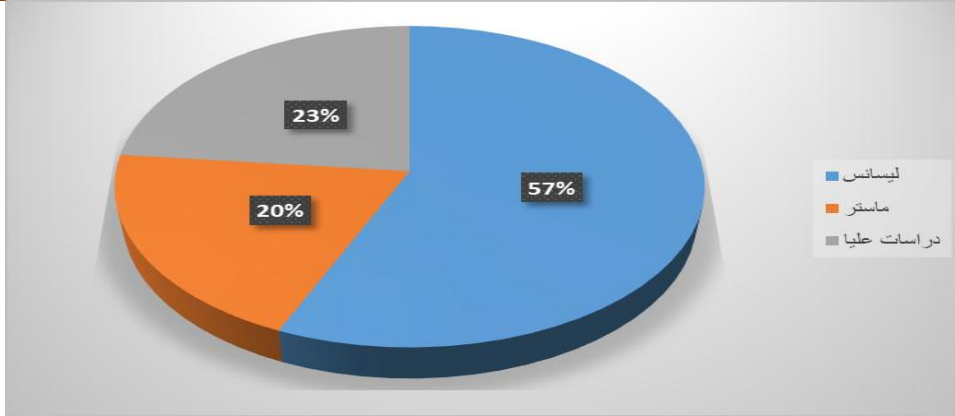


الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن
3-المستوى التعليمي:

الجدول رقم (10) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى
56,7%	17	ليسانس
20%	6	ماستر
23,3%	7	ماجستير
100%	30	المجموع

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً (30) فرداً، نلاحظ أن أما من لديهم مستوى (ليسانس) فقد بلغ عددهم (17) فرد بنسبة قدرت بـ 56.7%، أما من لديهم مستوى (ماستر) فقد بلغ عددهم (6) فرد بنسبة قدرت بـ 20%، في حين بلغ عدد ذوي المستوى (دراسات عليا) (7) بنسبة قدرت بـ 23.3%، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:



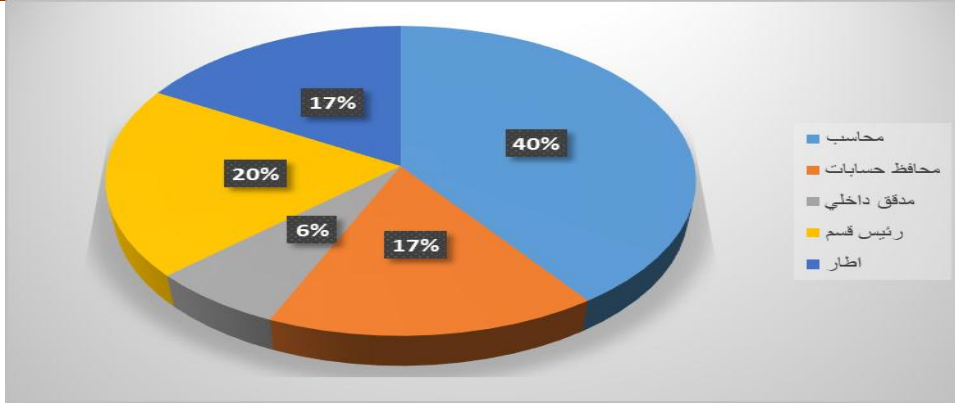
الشكل رقم (05) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

4-الوضعية المهنية:

الجدول رقم (11) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوضعية المهنية

النسبة المئوية	التكرارات	الوضعية المهنية
40 %	12	محاسب
16,7 %	5	محافظ حسابات
6,7 %	2	مدقق داخلي
20 %	6	رئيس قسم
16,7 %	5	إطار
100%	30	المجموع

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً (30) فرداً، نلاحظ أن (12) فرد (محاسب) بنسبة بلغت 40 %، أما من محافظي الحسابات فقد بلغ عددهم (05) فرد بنسبة قدرت بـ 16,7 %، أما من يشغلون (مدقق داخلي) فقد بلغ عددهم (02) فرد بنسبة قدرت بـ 6,7 %، أما من يشغلون منصب رئيس قسم فقد بلغ عددهم (6) أفراد بنسبة قدرت بـ 20 %، في حين قدر عدد من يشغلون منصب إطار (5) أفراد بنسبة قدرت بـ 16.7 %، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (06) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوضعية المهنية.

5-الخبرة:

الجدول رقم (12) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
% 13,3	4	اقل من 5 سنوات
% 50	15	من 6 الى 10 سنوات
% 36,7	11	من 11-15 سنة
%100	30	المجموع

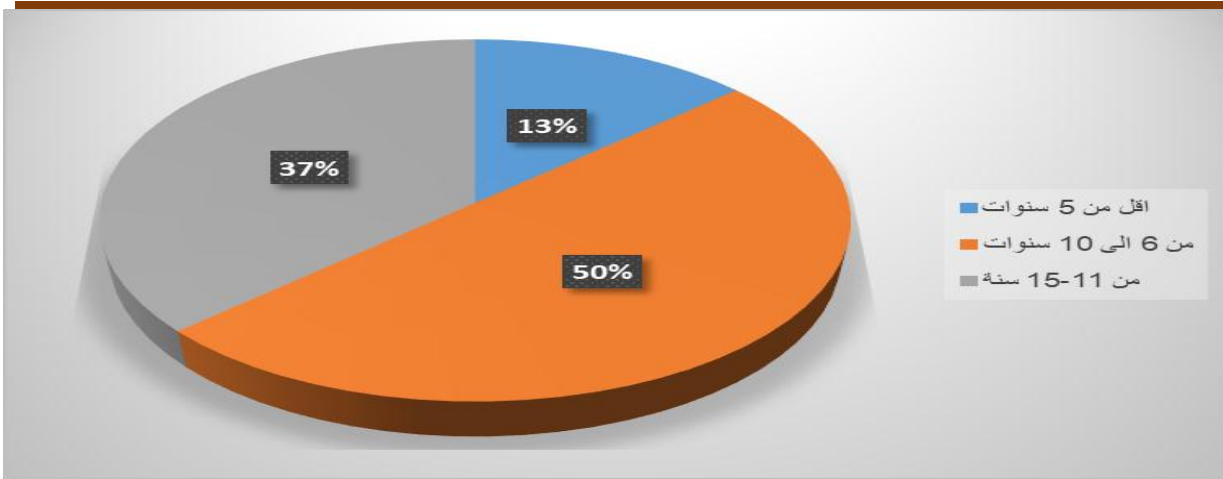
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم

إجمالاً (30) فرداً، نلاحظ أن (4) أفراد لديهم خبرة (اقل من 5 سنوات) بنسبة بلغت 13.3

، أما ذوي الخبرة (من 6 الى 10 سنوات) فقد بلغ عددهم (15) فرد بنسبة قدرت بـ 50

، أما ذوي الخبرة (من 11-15 سنة) فقد بلغ عددهم (11) فرد بنسبة قدرت بـ 36,7%،

وهذا ما يوضحه الشكل التالي:



الشكل رقم (07) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

المطلب الثالث: عرض وتفسير ومناقشة النتائج

عرض وتفسير ومناقشة النتائج

-الاعتدالية:

قبل البدء في مرحلة معالجة الفرضيات باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة والملائمة وجب أولاً التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة الحالية والمتمثلة في المتغيرات التالية (متغير أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية)، والجدول التالي يوضح ذلك:

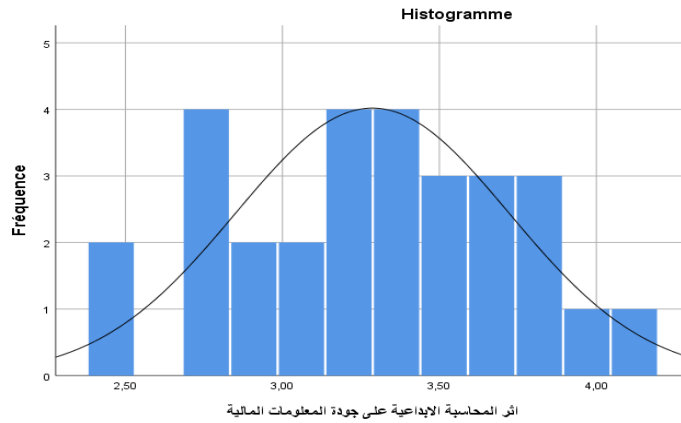
جدول رقم (13) يوضح التحقق من شرط التوزيع الطبيعي بالنسبة للمتغير محل الدراسة

القرار	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			المتغير
	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	
غير دال	0,89 8	29	0,983	,200*	29	0,08 8	اثر المحاسبة الإبداعية على جودة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المعلومات المالية

من خلال المعطيات المبينة بالجدول أعلاه نلاحظ وبناء على قيم اختبار كولموغروف سميرنوف، أن كل القيم بالنسبة للمتغير محل الدراسة وهو متغير أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية، جاءت غير دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني أن بيانات المتغير تتوزع توزيعاً طبيعياً وبالتالي فإن كل الأساليب الإحصائية التي ستستخدم في معالجة مختلف فرضيات الدراسة الحالية هي أساليب بارامترية. كما هو موضح في الأشكال التالية:



شكل رقم (08) يوضح التوزيع الطبيعي لمتغير أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية

التساؤل الرئيسي: هل يوجد تأثير للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية؟ وما مستوى هذا التأثير؟

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

وتتفرع عنه التساؤلات الفرعية التالية:

1-التساؤل الأول: ما أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية؟
1-1 الفرضية الأولى: توجد عدة اسباب ودوافع تجعل الشركة الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية.

للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.

ولاختبار هذه الفرضية تم وصف نتائج استجابات الافراد على المحور الأول فكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (14) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور اساليب ودوافع

ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية

الترتيب	درجة التوفر	المجال (معياري الحكم)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الأول	رقم العبارة
8	متوسطة	[3.4-2.6]	1,18855	3,3667	تتخصص أساليب المحاسبة الإبداعية في إطار النظام المحاسبي المالي المعمول به	1
4	عالية	[4.2-3.4]	0,98027	3,7333	تلجأ إدارة الشركات الجزائرية إلى التأثير على النتائج عن طريق التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات والمصاريف	2
///	عالية	[4.2-3.4]	1,11211	3,9333	تصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف	1-3
	عالية	[4.2-3.4]	0,71197	4,1000	تصنيف الإيرادات غير التشغيلية ضمن الإيرادات التشغيلية	2-3
1	عالية	[4.2-3.4]	0,53310	4,0167	تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية في	الفقرة 3

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

				مجالات التصنيف			
////	متوسطة	[3.4-2.6]	1,29943	3,0333	تسجيل الإيرادات فيما عملية الإيراد لا تزال موضع الشك	1-4	4
	متوسطة	[3.4-2.6]	0,93772	3,5000	تأخير تحرير شبكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة	2-4	
10	متوسطة	[3.4-2.6]	0,84826	3,2667	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الإبداعية في مجالات التوقيت	الفقرة 4	
////	متوسطة	[3.4-2.6]	1,29544	3,3333	عدم الإفصاح عن الاصول المرهونة او المقدمة كضمانات في الكشوف المالية	1-5	5
	متوسطة	[3.4-2.6]	0,56324	4,4000	عدم الإفصاح عن اساليب التغيير في السياسات المحاسبية في الملحق	2-5	
3	عالية	[4.2-3.4]	0,64237	3,8667	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الإبداعية في مجالات الإفصاح	الفقرة 5	
////	عالية	[4.2-3.4]	[4.2-3.4]	3,8333	التلاعب بمعدلات الاهتلاك وقيمة الاهتلاك	1-6	6
	عالية	[4.2-3.4]	0,82768	3,9333	المبالغة او التقليل في تقدير الاصول المعنوية والمخزونات	2-6	
2	عالية	[4.2-3.4]	0,66544	3,8833	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الإبداعية في مجالات التقدير	الفقرة 6	
7	عالية	[3.4-2.6]	1,10641	3,5000	تقوم الشركات الجزائرية بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين سمعتها في السوق (المنافسين،	7	

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

					السوق المالي).	
8	متوسطة	[3.4-2.6]	1,18855	3,3667	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب ممارسة الشركات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.	8
5	عالية	[4.2-3.4]	1,01483	3,7333	ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في الشركات الجزائرية بأرباحها يدفعهم لممارسة أساليب إبداعية	9
6	عالية	[4.2-3.4]	1,07479	3,5000	يعتبر سعي الشركات الجزائرية للحصول على قروض بنكية دافعا لها للاستعانة بممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إظهار الكشوف المالية بأفضل صورة.	10

وللتعرف على أهم أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية - تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (30) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور ومقارنتها بمعيار الحكم حيث تبين أن متوسطات درجات افراد العينة في المحور جاءت تتراوح بين المستوى العالي والمتوسط (الموافقة العالية - الموافقة المتوسطة) حيث جاءت الفقرات (الأسباب) [2-3-5-6-7-9-10] في المستوى العالي أي الموافقة حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي (3.73-4.01-3.86-3.88-3.50-3.73-3.50)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

في حين جاءت باقي الدوافع والأسباب (الفقرات) في المستوى المتوسط وهي [1-4-8] حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي: (3.36-3.26-3.36) حيث تنتمي الى المجال [2,60 و 3,40] أي مجال الموافقة المتوسطة.

وحلت العبارة (الدافع) رقم (03) والذي نص على (تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري قدر بـ (0.53)

في حين جاء الدافع أو السبب رقم (04) والذي نص على: "تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الابداعية في مجال التوقيت" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.26) وانحراف معياري قدر بـ (0.84).

وللتعرف على مستوى أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية ككل تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الأول والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (15) يوضح مستوى أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية.										
الاستبيان	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	الفرق بين المتوسطين	t	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الموافقة
المحور الأول	30	3	3,6619	0,58929	29	0,66190	6,152	0,000	دال عند 0.01	-3.4 4.2

بعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية ومقارنته بالمتوسط النظري تبين أن متوسط درجات أفراد عينة البحث في الاستبيان ككل بلغ (3,6619) درجة وبانحراف معياري قدره (0,58929) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

والمتوسط النظري البالغ (3) درجة، حيث أن الفرق بين المتوسطين بلغ (0,66190) درجة، [وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة وسيلة إحصائية في المعالجة، تبين أن الفرق دال إحصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (6,152) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$) كما أن المتوسط الحسابي ينتمي الى المجال [4.2-3.4] أي مجال الموافق العالية. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

وعليه نستنتج أنه مستوى أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية عالية.

2-التساؤل الثاني: هل يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية؟

-الفرضية الثانية: تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية.

ولاختبار هذه الفرضية تم وصف نتائج استجابات الافراد على المحور الثاني فكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (16) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية.

الترتيب	اتجاه الموافقة	المجال (معياري الحكم)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني	رقم العبارة
10	متوسطة	-2.6] [3.4	1,0662 0	2,9667	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تحد من قدرة الكشوف المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها	11
9	متوسطة	-2.6] [3.4	1,3130 6	3,0000	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تحد من قدرة	12

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

					الأطراف ذات العلاقة بها بإعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية والتنبؤ بأداء الشركات لعدم احتوائها على القدرة التنبؤية.	
2	عالية	-3.4] [4.2	1,1861 3	3,8000	استخدام أساليب إبداعية في الشركات الجزائرية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بإجراء التغذية العكسية (تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها).	13
6	متوسطة	-2.6] [3.4	1,0980 7	3,3667	اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أطراف أخرى ذات العلاقة بالشركة تؤدي إلى تضليل المعلومات المالية.	14
5	عالية	-3.4] [4.2	1,1943 4	3,4333	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تقلل من مصداقية وعدالة المعلومات المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.	15
7	متوسطة	-2.6] [3.4	1,1492 1	3,3000	يؤدي استخدام أساليب إبداعية في الشركات الجزائرية إلى انخفاض ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات المالية.	16
3	عالية	-3.4] [[4.2	1,1058 9	3,5333	لا تمكن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية الأطراف ذات العلاقة بها من الحصول على المعلومات المالية التي تسمح لهم بتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.	17
4	عالية	-3.4] [4.2	1,0416 6	3,4667	تحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج شركة مع شركة أخرى أو نتائج نفس الشركة من سنة لأخرى.	18
8	متوسطة	-2.6]	1,1724	3,2667	عدم الثبات في عرض المعلومات	19

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

		[3.4]	8		المالية وتصنيفها في الشركات الجزائرية يساهم في كثرة الفضائح المالية.	
1	عالية	-3.4] [4.2	0,9128 7	3,8333	عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية في الشركات الجزائرية من سنة الأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للمعلومات المالية.	20

وللتعرف على درجة تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية - تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (30) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور ومقارنتها بمعيار الحكم حيث تبين أن متوسطات درجات افراد العينة في المحور جاءت تتراوح بين المستوى العالي والمتوسط (الموافقة العالية -الموافقة المتوسطة) حيث جاءت الفقرات [13-15-17-18-20] في المستوى العالي أي الموافقة حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي (3.83/3.46/3.53/3.43/3.80) في حين جاءت باقي (الفقرات) في المستوى المتوسط وهي [11-12-14-16-19] حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي: (3.26/3.30/3/2.96). حيث تنتمي الى المجال [2,60 و 3,40] أي مجال الموافقة المتوسطة. وحلت العبارة (الدافع) رقم (20) والذي نص على (عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية في الشركات الجزائرية من سنة الأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة | للمعلومات المالية) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري قدر بـ (0.91) في حين جاء الفقرة رقم (11) والتي نصت على: " ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تحد من قدرة الكشوف

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها " في

المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.96) وانحراف معياري قدر بـ (1.06).

وللتعرف على مستوى تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الجزائرية

على جودة المعلومات المالية ككل تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة

للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على

المحور الثاني والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما

هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (17) يوضح تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية ككل.										
الاستبيان	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	الفرق بين المتوسطين	t	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الموافقة
المحور الثاني	30	3	3,3967	0,82733	29	0,39667	2,626	0,014	دال عند 0.05	4.2-3.4 المجال المتوسط

بعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الممارسات المحاسبية

الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية ككل ومقارنته بالمتوسط

النظري تبين أن متوسط درجات أفراد عينة البحث في المحور الثاني ككل بلغ (3,3967)

درجة وبانحراف معياري قدره (0,82733) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط

الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط النظري البالغ (3) درجة، حيث أن الفرق بين

المتوسطين بلغ (0,39667) درجة، [وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة وسيلة

إحصائية في المعالجة، تبين أن الفرق دال إحصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري

لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (2,626) وهي دالة إحصائياً عند

مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) كما أن المتوسط الحسابي ينتمي الى المجال [4.2-3.4] أي

مجال الموافق العالية. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ

بنسبة 5%.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

وعليه نستنتج أن مستوى تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية ككل عالية أي ان أفراد العينة يوافقون على أن للممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات الجزائرية تأثير على جودة المعلومات المالية ككل وبدرجة عالية.

3-التساؤل الثالث: ما مدى أو ما درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

3--1الفرضية الثالثة: يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية.

ولاختبار هذه الفرضية تم وصف نتائج استجابات الافراد على المحور الثاني فكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (18): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب

المحاسبة الإبداعية

الترتيب	اتجاه الموافقة	المجال (معياري الحكم)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثاني	رقم العبارة
1	عالية	[4.2-3.4]	0,98553	3,8333	يقوم محافظ الحسابات بالتحديد والتقدير الجيد للمخاطر الملازمة لحسابات الشركة والقطاع الذي تنشط فيه.	21
5	عالية	[4.2-3.4]	0,93772	3,5000	يتحقق محافظ الحسابات من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم الشركة.	22
6	متوسطة	[3.4-2.6]	1,15470	3,3333	يتأكد محافظ الحسابات من صحة العمليات والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.	23
9	متوسطة	[3.4-2.6]	1,14269	3,0667	يقوم محافظ الحسابات بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية.	24
4	عالية	[4.2-3.4]	1,22287	3,5667	يتأكد محافظ الحسابات من أن الإيرادات	25

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

					والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية يتحقق محافظ الحسابات من صحة ومبررات إعادة التصنيف في الكشوف المالية استنادا إلى القواعد الواردة في النظام المحاسبي المالي المعمول به..
8	متوسطة	[3.4-2.6]	1,33089	3,2333	يتأكد محافظ الحسابات من كفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية وما إذا كانت التغييرات في التقديرات المحاسبية ملائمة بالنظر إلى الظروف
7	متوسطة	[3.4-2.6]	1,26355	3,3000	. يقوم محافظ الحسابات بالفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بما في الشركة.
2	عالية	[4.2-3.4]	1,27261	3,6333	يتحقق محافظ الحسابات من صحة الأسس المتبعة في التقييم والتقدير لأصول وخصوم الشركة .
3	عالية	[4.2-3.4]	1,19434	3,5667	يقوم محافظ الحسابات بالتحديد والتقدير الجيد للمخاطر الملازمة لحسابات الشركة والقطاع الذي تنشط فيه.

وللتعرف على درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية - تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (30) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور ومقارنتها بمعيار الحكم حيث تبين أن متوسطات درجات افراد العينة في المحور جاءت تتراوح بين المستوى العالي والمتوسط (الموافقة العالية -الموافقة المتوسطة) حيث جاءت الفقرات [21-22-25-28-29] في المستوى العالي أي الموافقة حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي (3.56/3.63/3.56/3.50/3.83) في حين جاءت باقي (الفقرات) في المستوى المتوسط وهي [23-24-26-27] حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي: (3.30/3.26/3.06/3.33). حيث تنتمي الى المجال [2,60 و 3,40] أي مجال الموافقة المتوسطة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

وحتت العبارة رقم (21) والذي نص على (يقوم محافظ الحسابات بالتحديد والتقدير الجيد للمخاطر الملازمة لحسابات الشركة والقطاع الذي تنشط فيه.) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري قدر بـ (0.98).

في حين جاءت الفقرة رقم (24) والتي نصت على: "يقوم محافظ الحسابات بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية." في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.06) وانحراف معياري قدر بـ (1.22).

وللتعرف على مستوى درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ككل تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثاني والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19) يوضح درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.										
الاستبيان	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	الفرق بين المتوسطين	T	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الموافقة
المحور الثالث	30	3	3,4481	0,89722	29	0,44815	2,736	0.011	دال عند 0.05	3.4-4.2

بعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ككل ومقارنته بالمتوسط النظري تبين أن متوسط درجات أفراد عينة البحث في المحور الثاني ككل بلغ (3,4481) درجة وانحراف معياري قدره (0,89722) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط النظري البالغ (3) درجة، حيث أن الفرق بين المتوسطين بلغ (0,44815) درجة، [ويستخدم الاختبار التائي لعينة واحدة وسيلة إحصائية في المعالجة، تبين أن الفرق دال إحصائياً بين كلا

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (2,736) وهي دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) كما أن المتوسط الحسابي ينتمي الى المجال [4.2-3.4] أي مجال الموافق العالية. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

وعليه نستنتج صحة الفرضية اي انه يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ككل بدرجة عالية أي ان أفراد العينة يوافقون على أن درجة التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ككل بدرجة عالية.

4-التساؤل الرابع: ما أهم الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية؟

4-1-الفرضية الرابعة: لايقوم محافظ الحسابات بأي اجرائات لتفعيل جودة المعلومة المالية في الشركات الجزائرية

ولاختبار هذه الفرضية تم وصف نتائج استجابات الافراد على المحور الرابع فكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (20) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.

رقم العبارة	المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المجال (معياري الحكم)	اتجاه الموافقة	الترتيب
30	التأكد من مدى تقديم التقارير المعلومات عن الأحداث المستقبلية.	3,6000	1,13259	[4.2-3.4]	عالية	3
31	التأكد من نشر الكشوف المالية السنوية للشركة في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة باتخاذ قراراتهم.	3,1000	1,32222	[3.4-2.6]	متوسطة	8
32	التأكد من أن تكون الكشوف المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	3,6000	1,13259	[4.2-3.4]	عالية	5
33	تحديد الأدلة وقرائن الإثبات لمختلف العمليات المسجلة وأن تكون المعلومات التي تحتويها الكشوف المالية شاملة وغير ناقصة.	3,1667	1,31525	[3.4-2.6]	متوسطة	7

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

6	عالية	[4.2-3.4]	1,30648	3,5000	يوفر محافظ الحسابات في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.	34
9	متوسطة	[3.4-2.6]	1,29943	2,9667	يجب على محافظ الحسابات أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به	35
4	عالية	[4.2-3.4]	0,96431	3,6333	التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي.	36
1	عالية	[4.2-3.4]	1,08543	3,8333	يتأكد محافظ الحسابات من أن الشركة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة.	37
2	عالية	[4.2-3.4]	1,08755	3,7000	على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغييرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.	38

وللتعرف على أهم الإجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية - تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من تطبيق الاستبيان على العينة المؤلفة من (30) وبعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات المحور ومقارنتها بمعيار الحكم حيث تبين أن متوسطات درجات افراد العينة في المحور جاءت تتراوح بين المستوى العالي والمتوسط (الموافقة العالية -الموافقة المتوسطة) حيث جاءت الفقرات [38-37-36-34-32-30] في المستوى العالي أي الموافقة حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي (3.70/3.83/3.63/3.50/3.60/3.60) .

في حين جاءت باقي (الفقرات) في المستوى المتوسط وهي [35-33-21] حيث بلغت متوسطاتها الحسابية على التوالي: (2.96/3.61/3.10). حيث تنتمي الى المجال [2,60 و 3,40] أي مجال الموافقة المتوسطة.

وحلت العبارة (الدافع) رقم (37) والذي نص على (يتأكد محافظ الحسابات من أن الشركة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.83) وانحراف معياري قدر بـ (1.08)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

في حين جاء الفقرة رقم (35) والتي نصت على: " يجب على محافظ الحسابات أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة | جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به ^{'''} في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.96) وانحراف معياري قدر بـ (1.29).

وللتعرف على مستوى الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية ككل تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثاني والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (21) يوضح مستوى الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.										
الاستبيان	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	الفرق بين المتوسطين	t	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الموافقة
المحور الرابع	30	3	3,4556	0,92012	29	0,45556	2,712	0,011	دال عند 0.05	4.2-3.4

بعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الاجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية ككل ومقارنته بالمتوسط النظري تبين أن متوسط درجات أفراد عينة البحث في المحور الرابع ككل بلغ (3,4556) درجة وانحراف معياري قدره (0,92012) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط النظري البالغ (3) درجة، حيث أن الفرق بين المتوسطين بلغ (0,45556) درجة، [وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة وسيلة إحصائية في المعالجة، تبين أن الفرق دال إحصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغت (2,712) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)] كما أن المتوسط الحسابي ينتمي الى المجال [4.2-3.4] أي

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مجال الموافق العالية. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

وعليه نستنتج أنه تم نفي الفرضية (لا يقوم محافظ الحسابات بأي إجراءات لتفعيل جودة المعلومة المالية لشركات الجزائرية) بل نقولان: يقوم محافظ الحسابات بإجراءات عدة لتفعيل جودة المعاومة المالية في الشركات الجزائرية ككل بمستوا عالي أي أن أفراد العينة يوافقون على أن مستوى الإجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية ككل بدرجة عالية.

الفرضية العامة: يوجد أثر دال احصائيا للمحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية" ولإختبار هذه الفرضية العامة تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (22) يوضح مستوى تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية".										
الاستبيان	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	الفرق بين المتوسطين	t	مستوى الدلالة	القرار	مستوى الموافقة
الدرجة الكلية	30	3	3,5087	0,72013	29	0,50873	3,869	0,001	دال عند 0.01	-3.4

بعد استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاستبيان أثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية" ومقارنته بالمتوسط النظري تبين أن متوسط درجات أفراد عينة البحث في الاستبيان ككل بلغ (3,5087) درجة وبانحراف معياري قدره (0,72013) درجة، وعند إجراء المقارنة بين المتوسط الحسابي المتحقق (المحسوب) والمتوسط النظري البالغ (3) درجة، حيث أن الفرق بين المتوسطين بلغ (0,50873) درجة، [وباستخدام الاختبار التائي لعينة واحدة وسيلة إحصائية في المعالجة، تبين أن الفرق

الفصل الثاني: _____ الدراسة الميدانية

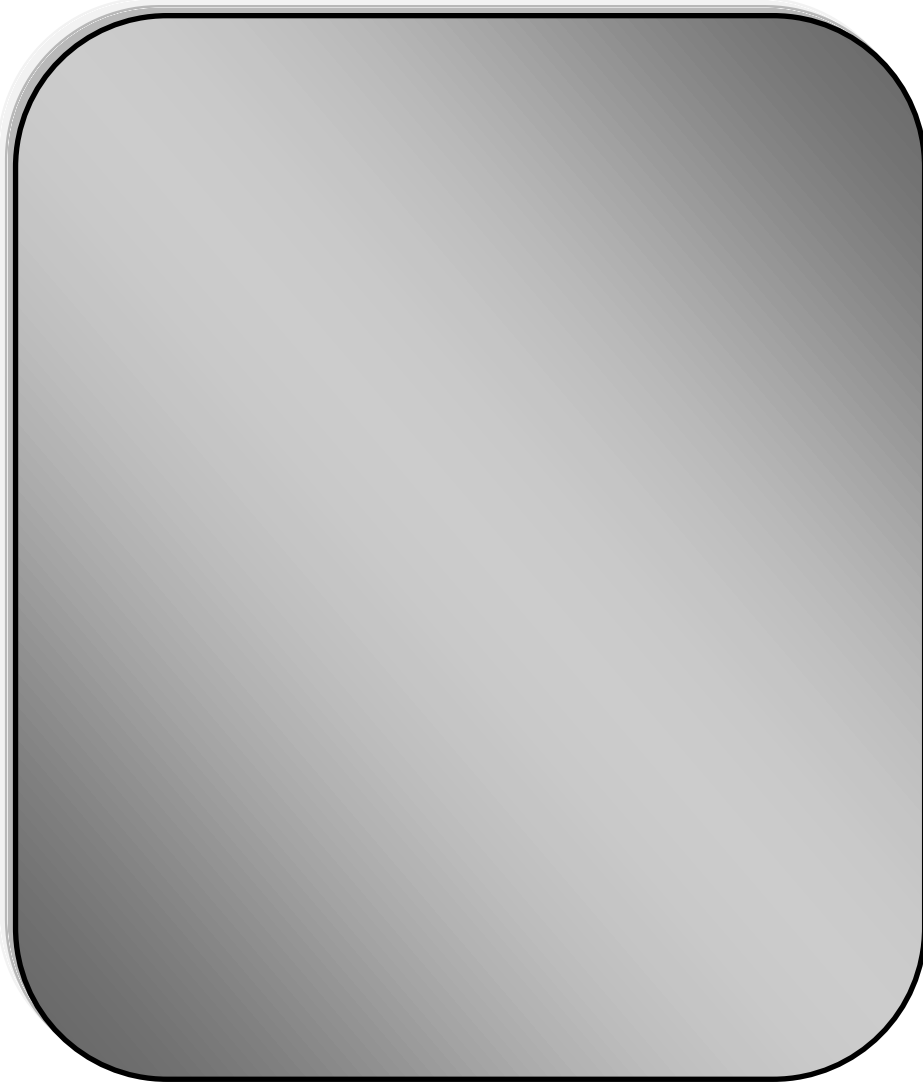
دال إحصائياً بين كلا الوسطين المحسوب والنظري لصالح المحسوب، وما يؤكد ذلك هو قيمة (t) التي بلغ

(3,869) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.01$) كما أن المتوسط الحسابي ينتمي الى المجال [3.4-4.2]. ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

وعليه نستنتج أنه درجة تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية عالية.

من خلال هذا الفصل تم التطرق للتحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت محافظي الحسابات والمحاسبين والمدققين ومدراء المالية والمحاسبة والإطارات بمكاتب وشركات محل الدراسة حول أثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومة المالية. ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان توصلنا إلى عدد من النتائج من أهمها الاتفاق شبه كلي للمبحوثين على أن ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومة المالية، وعلى أن الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات تساعد في تفعيل جودة المعلومة المالية في الشركات الجزائرية.

خاتمة



خاتمة:

احتوت الدراسة التي قمنا بها على فصلين حاولنا من خلالها التعرض الي عدة جوانب تتعلق بأثر المعلومة المالية علي جودة المعلومة المالية حيث تناولنا في الفصل الاول الإطار النظري للمحاسبة الابداعية وجودة المعلومة المالية واما الفصل الثاني كانت عبارة عن دراسة عينة من المحاسبين استعملنا فيها الاستبيان كأداة من ادوات الاحصاء. ومن خلال ما سبق تعرفنا علي ان المحاسبة الابداعية هي عبارة عن قيام إدارة الشركة بمجموعة من الإجراءات والسياسات المحاسبية الانتقائية بهدف التأثير على المعلومة المالية من خلال اللعب في القيم والحسابات المالية لتخدم أطراف ذات علاقة بها عندما تسوء أوضاعهم المالية والتشغيلية أو عندما تريد الشركة تحقيق أهدافها الإدارية المسبقة مما يجعلها تأثر سلبا علي المعلومة المالية لتجعلها خاطئة وفاقة لمبدأ الشفافية والمصادقية مما يؤثر علي متخذي القرارات ، وهنا يكمن دور محافظ الحسابات للحد من هذه الظاهرة من خلال وضع تقرير مالي يوضح فيه اهم الاجراءات الواجب اتخاذها للحد منها .

1/ اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسات النظرية والدراسات الميدانية تم التوصل إلى النتائج الخاصة بالفرضيات كما يلي:

- ✓ الفرضية الأولى: (توجد عدت أسباب ودوافع تجعل الشركات الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية) تم التوصل إلى صدق هذه الفرضية اي ان هناك جملة من الاسباب والدوافع لممارسة الشركات الجزائرية للمحاسبة الابداعية.
- ✓ الفرضية الثانية:(تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومة المالية) تم التوصل إلى صدق وثبات هذه الفرضية اي ان ممارسة المحاسبة الإبداعية تأثر على جودة المعلومة المالية.

✓ الفرضية الثالثة: (يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية) تم التوصل الي صدق هذه وثبات الفرضية اي ان محافظ الحسابات يقوم بإجراء مجموعة من الاختبارات الكفيلة للكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية.

✓ الفرضية الرابعة: (لا يقوم محافظ الحسابات بأي إجراءات لتفعيل جودة المعلومة المالية في الشركات الجزائرية) تم نفي هذه الفرضية اي ان محافظ الحسابات يقوم بمجموعة من الإجراءات لتفعيل جودة المعلومة المالية في الشركات الجزائرية.

2-/-النتائج المتوصل اليها:

2-1 النتائج النظرية:

✓ للمحاسبة الإبداعية مجموعة من التعاريف إلا ان جل الباحثين يتفقون على إنها عمليات أو ممارسات حديثة يقوم بها المحاسبين ذو الكفاءة المهنية العالية من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير في صورة من ثور التلاعب من اجل تحقيق غاياتهم المالية.

✓ للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب والممارسات التي من خلالها يتم التأثير على جودة المعلومة المالية.

✓ تؤثر المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية.

✓ المعلومة المالية هي عبارة عن سلعة يجب ان تكون ذات جودة عليية بالمصادقية والشفافية والحياد.

✓ يستطيع محافظ الحسابات أعداد تقرير مالي يكشف فيه عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا ان بعض الممارسات قد تكوت غير واضحة أي صعوبة اكتشافها.

2-2 النتائج التطبيقية:

المحاسبة الإبداعية ممارسة قانونية لأنها معتمدة من قبل النظام الممارسي المالي.

هناك مجموعة من الأساليب التي تطبقها الشركات الجزائرية أهمها:

- ✓ شراء فواتير البيع في نهاية العام والغائها في بداية العام القادم أو تأجيل إثبات فواتير مشتريات البضاعة إلى العام القادم ولك من اجل تضخيم رقم المبيعات.
- ✓ يعتبر التهرب الضريبي أحد اهم أسباب ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى ظهور معلومات خاطئة ووهمية مما يؤثر على ترشيد القرار.
- ✓ يتحقق محافظ الحسابات من استقلالية الدورات المحاسبية.

الإقتراحات والحلول:

- ✓ تطبيق نظام حوكمة الشركات بالنسبة لشركات المساهمة.
- ✓ تطبيق نظام الرقابة الداخلي في كل مستويات الإدارة.
- ✓ ضرورة الالتزام بإجراءات محافظ الحسابات المعن عنها في التقرير.
- ✓ ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية وكل ما يتعلق بالشركة للجمهور.

- آفاق الدراسة:

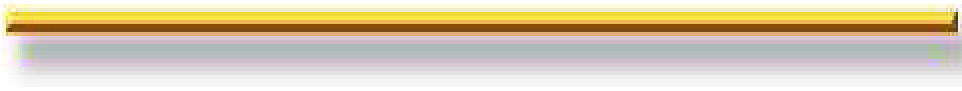
من خلال هذه الدراسة يتم اقتراح مجموعة من المواضيع يمكنها ان تشكل علاقات لدراسات جديدة تتمثل في:

- ✓ التهرب الضريبي وما ينتج عنه من آثار على جودة المعلومة المالية دراسة حالة الشركات المتوسطة والصغيرة.
- ✓ إثر تطبيق حوكمت الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية دراسة عينة من الشركات الجزائرية.

قائمة



المصادر
والمراجع



أولاً: الكتب

1. درعد عبد الله الطائي، عيسى قدارة، إدارة الجودة الشاملة البازوري ، الأردن 2008.
2. شيرازي عباس مهدر، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل ، الكويت 2000.
3. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة، دار النشر والتوزيع ، الأردن 2014.

ثانياً: الرسائل الجامعية

1. أمينة فيداوي فريد، 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، جامعة عنابة 2014.
2. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2019.
3. إسماعيل السبتي، أثر تطبيق القمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2015-2016

4. أسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الأخرى الاختيارية-دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة لبورصة الجزائر -مجلة العلوم الإنسانية العدد 6 ، ديسمبر 2016.

4. سارة حدادي، دور محافظة الحسابات في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومة المالية، دراسة حالة مجموعة من الشركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019-2020.
5. عدي صفاء الدين، فيحاء عبد الخالق، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد العدد 9، جوان 2014، جامعة البصرة.
6. علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015.
7. محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، دراسة تطبيقية نظرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول كلية التجارة، جامعة 2007.
8. مداح عبد الباسط، أثر جودة المعلومة المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017-2018.
9. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الاردن 2008-2009.
10. ياخجة عبد الله محمد طلب، تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة العمليات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، "دراسة استطلاعية لأراء عينة من المحاسبين

والمدققين في المحافظة السلمانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم المحاسبة،
جامعة السلمانية، العراق، 2013.

ثالثاً: المجلات

1. الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة الإدارية، ال عدد1، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، 2017.
2. حسين بن عبد العزيز شعبان، منصور هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارة، العدد08، 2017.
3. حمزة ضويقي، محمودي أحمد: دور حكومة الشركات تعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد3 ، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018،
4. دوفي مقدم يمينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر العدد 3، 20148.
5. دوتام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية، " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، جامعة العربي التبسي-تبسة 2019.
6. زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب: المحاسبة بين لإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، لل عدد8، جامعة واسطن، العراق 2012.
7. علي إبراهيم حسين: أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق، دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة

- بحوث مستقبلية، العدد32-31، مركز الدراسات المستقبلية كلية حذاء الجامعة
2010.
8. قوشيش آمنة، لقليطي لخضر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات
المحاسبة الإبداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة
المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، جامعة محمد بوضياف المسيلة
2019.
9. كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن احمد سعيد: دور المحاسبة القضائية في الحد من
أساليب محاسبة الإبداعية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان -
اربييل العلمية، العدد2، الجزء أ، جامعة الموصل، 2018.
10. ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل
والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد47 ، 2016.
11. مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد
من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) -دراسة ميدانية -مجلة
المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019.

الملاحق



الملاحق:

الملحق رقم (01):

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إستمارة استبيان

في إطار إنجاز مذكرة الماستر تحت عنوان:

أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية دراسة تطبيقية على محافظ الحسابات ولاية المسيلة

إشراف الأستاذة:

علي صوشة مارية

إعداد الطالبتين:

محادي سمية

قلمين كريمة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية، وذلك على واقع مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، ويقصد بالمحاسبة الإبداعية استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من طرف أشخاص ذات خبرة وكفاءة عالية في مجال المحاسبة والتدقيق والجباية، من صورتها الحقيقية الى صورة مرغوبة تعطي قيمة جديدة ذات ميزة ايجابية للمؤسسة.

الرجاء منكم تقديم رأيكم حول هذا الموضوع، وتقديم المعلومة الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية تقييما أفضل له، تمكننا من الوصول إلى أهداف الدراسة المرجوة، كما أعدكم أن المعلومات المقدمة ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لغايات البحث العلمي فقط.

الملاحق:

المحور الأول: البيانات العامة للدراسة

-1

الجنس	ذكر	انثى

-2

العمر	اقل من 25 سنة	من 25 الى 35 سنة	من 36 سنة الى 50 سنة	من 41 سنة الى 50 سنة	51 سنة فأكثر

-3

المستوى العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	دبلوم مهني

-4

الوظيفية	محاسب	محافظ حسابات	مدقق داخلي	رئيس قسم	اطار

-5

عدد سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	من 6 الى 10 سنوات	من 11 سنة الى 15 سنة	من 16 الى 20 سنة	من 21 سنة فأكثر

المحور الثاني: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية الفقرة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	موافق بشدة
1	تتخصر أساليب المحاسبة الإبداعية في إطار النظام المحاسبي المالي المعمول به					
2	تلجأ إدارة الشركات الجزائرية إلى التأثير على النتائج عن طريق التلاعب في أسس الاعتراف بالإيرادات والمصاريف					
3	تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة					
	تصنيف المصاريف كاصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف					
	تصنيف الإيرادات غير التشغيلية ضمن					

الملاحق :

					الارادات التشغيلية	مجال التصنيف	
					تسجيل اليرادات فيما عملية اليراد لا تزال موضع الشك	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الابداعية في مجال التوقيت	4
					تأخير تحرير شبكات الموردين لظهار النقدية بصورة جيدة		
					عدم الافصاح عن الاصول المرهونة او المقدمة كضمانات في الكشوف المالية	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الابداعية في مجال الافصاح	5
					عدم الافصاح عن اساليب التغيير في السياسات المحاسبية في الملحق		
					التلاعب بمعدلات الاهتلاك وقيمة الاهتلاك	تستخدم الشركات الجزائرية اساليب المحاسبة الابداعية في مجال التقدير	6
					المبالغة او التقليل في تقدير الاصول المعنوية والمخزونات		
					تقوم الشركات الجزائرية بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين سمعتها في السوق (المنافسين، السوق المالي).		7
					يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب ممارسة الشركات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة .		8
					ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في الشركات الجزائرية بأرباحها يدفعهم لممارسة أساليب إبداعية		9
					يعتبر سعي الشركات الجزائرية للحصول على قروض بنكية دافعا لها للاستعانة بممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إظهار الكشوف المالية بأفضل صورة.		10

الملاحق:

المحور الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية الفقرة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تحد من قدرة الكشوف المالية على توفير المعلومات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها					
2	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تحد من قدرة الأطراف ذات العلاقة بها بإعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية والتنبيه بأداء الشركات لعدم احتوائها على القدرة التنبؤية.					
3	استخدام أساليب إبداعية في الشركات الجزائرية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بما من إجراء التغذية العكسية (تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها).					
4	اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أطراف أخرى ذات العلاقة بالشركة تؤدي إلى تضليل المعلومات المالية.					
5	ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية تقلل من مصداقية وعدالة المعلومات المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.					
6	يؤدي استخدام أساليب إبداعية في الشركات الجزائرية إلى انخفاض ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات المالية.					
7	لا تمكن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية الأطراف ذات العلاقة بها من الحصول على المعلومات المالية التي تسمح لهم بتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.					
8	تحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج شركة مع شركة أخرى أو نتائج نفس الشركة من سنة لأخرى.					
9	عدم الثبات في عرض المعلومات المالية					

الملاحق :

					وتصنيفها في الشركات الجزائرية يساهم في كثرة الفضائح المالية.	
					عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد الكشوف المالية في الشركات الجزائرية من سنة الأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للمعلومات المالية.	10

المحور الرابع: مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية الفقرة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يقوم محافظ الحسابات بالتحديد والتقدير الجيد للمخاطر الملازمة لحسابات الشركة والقطاع الذي تنشط فيه.						
2	يتحقق محافظ الحسابات من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية في أصول وخصوم الشركة.						
3	يتأكد محافظ الحسابات من صحة العمليات والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.						
4	يقوم محافظ الحسابات بإجراء تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل بند من بنود الكشوف المالية.						
5	يتأكد محافظ الحسابات من أن الإيرادات والمصاريف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية						
6	يتحقق محافظ الحسابات من صحة ومبررات إعادة التصنيف في الكشوف المالية استنادا إلى القواعد الواردة في النظام المحاسبي المالي المعمول به..						
7	يتأكد محافظ الحسابات من كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية وما إذا كانت التغيرات في التقديرات المحاسبية ملائمة بالنظر إلى الظروف						
8	. يقوم محافظ الحسابات بالفحص الانتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في الشركة.						
9	يتحقق محافظ الحسابات من صحة الأسس المتبعة في التقييم والتقدير لأصول وخصوم الشركة .						

الملاحق :

المحور الخامس : إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	التأكد من مدى تقديم التقارير المعلومات عن الأحداث المستقبلية .						
2	التأكد من نشر الكشوف المالية السنوية للشركة في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة باتخاذ قراراتهم.						
3	التأكد من أن تكون الكشوف المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.						
4	تحديد الأدلة وقرائن الإثبات لمختلف العمليات المسجلة وأن تكون المعلومات التي تحتويها الكشوف المالية شاملة وغير ناقصة.						
5	يوفر محافظ الحسابات في تقريره معلومات مالية خالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.						
6	يجب على محافظ الحسابات أن يحدد فيما إذا كانت المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به						
7	التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي.						
8	يتأكد محافظ الحسابات من أن الشركة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة						
9	على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغييرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب.						

Corrélations						
		أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية	أثر المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية	مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية	إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية	اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية
أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية	Corrélation de Pearson	1	,750**	,744**	,670**	,861**
	Sig. (bilatérale)		0,000	0,000	0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
أثر المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,750**	1	,868**	,807**	,932**
	Sig. (bilatérale)	0,000		0,000	0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف	Corrélation de Pearson	,744**	,868**	1	,922**	,961**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000		0,000	0,000
	N	30	30	30	30	30
إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية	Corrélation de Pearson	,670**	,807**	,922**	1	,924**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	0,000		0,000
	N	30	30	30	30	30
اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,861**	,932**	,961**	,924**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,000	0,000	0,000	
	N	30	30	30	30	30

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

Statistiques de	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,904	10

Statistiques de	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,872	10

Statistiques de	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,916	9

Statistiques de	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,911	9

Statistiques de	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,968	38

الدراسة الأساسية

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
Q1	30	3,3667	1,18855	0,21700
Q2	30	3,7333	0,98027	0,17897
QQ3	30	3,9333	1,11211	0,20304
QQQ3	30	4,1000	0,71197	0,12999
RR3	30	4,0167	0,53310	0,09733
QQ4	30	3,0333	1,29943	0,23724
QQQ4	30	3,5000	0,93772	0,17120
RR4	30	3,2667	0,84826	0,15487
QQ5	30	3,3333	1,29544	0,23651
QQQ5	30	4,4000	0,56324	0,10283
RR5	30	3,8667	0,64237	0,11728
QQ6	30	3,8333	1,01992	0,18621
QQQ6	30	3,9333	0,82768	0,15111
RR6	30	3,8833	0,66544	0,12149
Q7	30	3,5000	1,10641	0,20200
Q8	30	3,3667	1,18855	0,21700
Q9	30	3,7333	1,01483	0,18528
Q10	30	3,5000	1,07479	0,19623
أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية	30	3,6619	0,58929	0,10759
Q11	30	2,9667	1,06620	0,19466
Q12	30	3,0000	1,31306	0,23973
Q13	30	3,8000	1,18613	0,21656
Q14	30	3,3667	1,09807	0,20048
Q15	30	3,4333	1,19434	0,21805
Q16	30	3,3000	1,14921	0,20982
Q17	30	3,5333	1,10589	0,20191
Q18	30	3,4667	1,04166	0,19018
Q19	30	3,2667	1,17248	0,21406
Q20	30	3,8333	0,91287	0,16667
أثر المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية	30	3,3967	0,82733	0,15105

Q21	30	3,8333	0,98553	0,17993
Q22	30	3,5000	0,93772	0,17120
Q23	30	3,3333	1,15470	0,21082
Q24	30	3,0667	1,14269	0,20863
Q25	30	3,5667	1,22287	0,22326
Q26	30	3,2333	1,33089	0,24299
Q27	30	3,3000	1,26355	0,23069
Q28	30	3,6333	1,27261	0,23235
Q29	30	3,5667	1,19434	0,21805
مدى التزام محافظي الحسابات باجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية	30	3,4481	0,89722	0,16381
Q30	30	3,6000	1,13259	0,20678
Q31	30	3,1000	1,32222	0,24140
Q32	30	3,6000	1,13259	0,20678
Q33	30	3,1667	1,31525	0,24013
Q34	30	3,5000	1,30648	0,23853
Q35	30	2,9667	1,29943	0,23724
Q36	30	3,6333	0,96431	0,17606
Q37	30	3,8333	1,08543	0,19817
Q38	30	3,7000	1,08755	0,19856
اجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية	30	3,4556	0,92012	0,16799
اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية	30	3,5087	0,72013	0,13148

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية	6,152	29	0,000	0,66190	0,4419	0,8820
أثر المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية على جودة المعلومات المالية	2,626	29	0,014	0,39667	0,0877	0,7056
مدى التزام محافظي الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في الشركات الجزائرية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية	2,736	29	0,011	0,44815	0,1131	0,7832
إجراءات محافظي الحسابات لتفعيل جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية	2,712	29	0,011	0,45556	0,1120	0,7991
أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية	3,869	29	0,001	0,50873	0,2398	0,7776

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية وبعض الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا بالاعتماد على استطلاع آراء عينة من محافظي الحسابات والمحاسبين والجباةين باستخدام استبيان صمم لهذا الغرض.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن للمحاسبة الإبداعية آثار على جودة المعلومة المالية وأن لمحافظ الحسابات دور في عملية الكشف عن ممارساتها والحد منها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، جودة المعلومة المالية، محافظ الحسابات.

Abstract:

This study aims to further clarify the creative accounting on the quality of financial information and some of the procedures that the account portfolios undertake to limit creative accounting practices. Study a sample of the offices of account governors and some heads of departments, accountants and tax collectors, by distributing the questionnaire.

The results of the study indicated that creative accounting has implications for the quality of financial information and that the account portfolios have a role in the disclosure process and procedures.

Key words: creative accounting, quality of financial information, account portfolios.