جامعة يحـي فـــارس المديـــــة
كليةالعلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أساليب المحاسبة الإبداعية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية
دراسة عينة لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" بولاية المدية"

مشروع مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماسترفي العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة.

من اعداد الطالبتين	تحت اشراف الدكتورة
عراب هريش أية	موساوي وردة
معقافي مروة	-

أعضاء لجنة المناقشة

ا.د حيولة ايمان	جامعة المدية	رئيسا
د. موساوي وردة	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
د. مهري عزيزة	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية 2025/2024


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى من كانت النور الذي أضاء دربي،
إلى من آمنت بي، ورافقتني بعلمها وتوجيهها،
إلى الأستاذة المشرفة موساوي وردة،
لكِ مني كل الشكر والامتنان والتقدير.

إلى من غرس في قلبي القوة، وغمرني بدعائه وحنانه،
إلى والدي الحبيب عراب هريش رشيد،
لكَ كل الحب والوفاء والعرفان.

إلى السند الصادق، إلى أمي الطيبة س.ف
يا من كنتِ دائمًا الحضن الدافئ والدعاء الصادق،
لكِ أرفع ثمرة هذا الجهد، فكل حرف فيه يحمل بصمتك.

إلى إخوتي الأعزاء:
وليد،نسيم،جواد،
أنتم عماد حياتي، ودعمكم كان دائمًا دافعًا لي للمضي قدمًا.

إلى عائلتي الكريمة عائلة عراب هريش،
لكم كل الشكر على ما قدمتموه لي من حب ومساندة وتشجيع.

إلى صديقاتي العزيزات،
رفيقات الدرب والمواقف، أنتنّ الشّعاع الذي خفّف عني التعب،
ضحكتكنّ، مساندتكنّ، وصدق صحبتكنّ كان نعمة في مسيرتي،
شكراً من القلب لكل لحظة تقاسمتها معكنّ في هذا المشوار.

إلى أساتذتي الكرام الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم،
ولا بوقتهم ولا بتوجيهاتهم،
شكرًا لكم على كل ما قدمتموه من معرفة وأخلاق.

وأخيرًا، إلى كل أفراد عائلتي فردًا فردًا،
إلى كل من ساندني بكلمة، بدعاء، بابتسامة،
أهديكم ثمرة هذا العمل، فهو نجاحكم بقدر ما هو نجاحي



عراب هريش آية

إهداء تخرج

إلى من كانت السبب بعد الله في كل ما وصلت إليه،
إلى أمي، يا نبع الحنان، يا دُعاء ما خاب،
أهديكِ فرحتي، وتاج هذا الإنجاز لأنكِ تستحقينه أكثر مني.

إلى أبي، الرجل الذي علّمني أن الصبر يصنع المعجزات،
شكراً لأنك كنت سندي حين احتجت القوة،
ولأنك آمنت بي عندما شككت في نفسي.

إلى أستاذتي الفاضلة، التي لم تكن مجرد مُعلمة،
بل كانت موجهة وملهمة
شكراً لصبرك، ودعمك، وكلماتك التي كانت تدفعني للأمام دائماً.

إلى عائلتي الغالية، التي كانت ظهري وسندي في كل لحظة،
أنتم الأمان الحقيقي الذي لا يعوّض.

وإلى أصدقائي، رفاق الدرب، ورفقاء الضحكة والتعب،
شكرًا لوجودكم، لحبكم، ولأنكم كنتم النور في لحظات العتمة.

هذا التخرج لا يُختزل في شهادة،
بل هو حكاية عمر وبطله كل من أحبني ووقف معي.

مروة معقافي



كلمة شكر وتقدير

بمشاعر يغمرها الامتنان، أستهلّ هذه الكلمة بتقديم أصدق عبارات الشكر والعرفان إلى والديّ العزيزين، اللذَين كانا دومًا سندي في دروب الحياة، والدعامة الحقيقية التي ارتكزت عليها في مسيرتي العلمية. دعاؤهما، صبرهما، وتضحياتهما، كانت النور الذي أضاء طريقي، والدافع الأقوى لمواصلة هذا المشوار.

كما أعبّر عن امتناني العميق لأستاذتي المشرفة، التي لم تبخل عليّ بعلمها وتوجيهاتها، فكانت مثالًا في الصبر، والمتابعة، والدقة الأكاديمية.

وإلى إخوتي وعائلتي، الذين كانوا دومًا قريبين من قلبي، أقدّم أصدق عبارات الشكر على دعمهم النفسي والمعنوي الذي رافقني في كل مراحل هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالشكر إلى صديقاتي العزيزات، اللواتي كنّ خير رفيقات في هذه الرحلة، شاركنني الجد والتعب، وكنّ مصدر طاقة إيجابية لا تنضب.

وأخيرًا، أرفع عبارات التقدير والاحترام لكل الأساتذة الذين كان لهم دور في تكويني العلمي، ولكل من ساهم، من قريب أو بعيد، في إنجاح هذا العمل، ولو بكلمة أو دعاء.

لكم جميعًا، خالص الشكر... ووافر التقدير.

عراب هريش أية

كلمة شكر وتقدير

بكل فخر وامتنان، أتقدّم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل من كان له دور في وصولي إلى هذه اللحظة التي طالما حلمت بها.

أمي الحبيبة، شكراً من القلب على صبرك، دعواتك، واحتضانك لي في كل الأوقات. كنتِ الداعم الأول والأقرب إلى روحي.

أبي العزيز، شكراً لوقوفك بجانبي بكل قوة، على دعمك الدائم، وكلماتك التي كانت تبعث الطمأنينة في قلبي.

إلى أساتذتي الكرام، الذين لم يبخلوا بعلمهم وتوجيهاتهم، شكراً لجهودكم النبيلة، فقد كنتم جزءاً أساسياً من هذا النجاح.
كما اعبر إمتناني العميق لأستاذتي المشرفة على كل توجيهاتها

إلى عائلتي، إخوتي وأخواتي، أنتم السند الحقيقي، شكراً لحبكم ودعمكم الذي لم ينقطع.

وإلى أصدقائي، الذين شاركوني كل التفاصيل، من لحظات التعب إلى فرحة الإنجاز، شكراً لصدقكم ورفقتكم الجميلة.

لكل من آمن بي، ولو بكلمة، شكراً لكم... فقد صنعتم فرقاً لا يُنسى في رحلتي.

معقافي مروة

الملخص:

تتناول هذه المذكرة موضوع "أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية"، الذي يُعتبر من القضايا الحساسة والحديثة في عالم الأعمال، نظراً لما له من أثر مباشر على مصداقية وشفافية التقارير المالية. هدف البحث إلى استكشاف أبرز طرق المحاسبة الإبداعية وتحليل مدى تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الشفافية، والموثوقية، والملاءمة. كما سعت الدراسة إلى التمييز بين الممارسات المهنية المشروعة وتلك التي تُعد تلاعباً محاسبياً غير أخلاقي. ولتحقيق هذه الأهداف، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع التركيز على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، إلى جانب إجراء دراسة ميدانية تم فيها توزيع استبيانات على مجموعة من المحاسبين، والمدققين، ومحافظي الحسابات في ولاية المدية. وقد أظهرت النتائج أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل متفاوت على جودة المعلومات، حيث يمكن أن تُستخدم لتحسين الصورة المالية للمؤسسة ضمن الأطر القانونية، إلا أنها كثيراً ما تؤدي إلى تضليل المستخدمين وتضرّ بمصداقية البيانات المالية. وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من المقترحات أبرزها: ضرورة تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية، وتحديث المعايير المحاسبية لسدّ الثغرات، وتعزيز ثقافة الالتزام الأخلاقي، إلى جانب تفعيل دور الحوكمة في مراقبة إعداد التقارير المالية، بما يسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية واستعادة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، جودة المعلومة المحاسبية، الأساليب المحاسبية، الشفافية المصداقية.

Abstract:

this thesis addresses the topic of "Creative Accounting Practices and Their Impact on the Quality of Accounting Information," which is considered one of the sensitive and contemporary issues in the business world due to its direct effect on the credibility and transparency of financial reports. The study aimed to explore the most prominent creative accounting methods and analyze their

impact on the quality of accounting information in terms of transparency, reliability, and relevance. The research also sought to distinguish between legitimate professional practices and unethical accounting manipulations. To achieve these objectives, a descriptive and analytical methodology was adopted, focusing on the theoretical framework of creative accounting and the quality of accounting information, in addition to conducting a field study through questionnaires distributed to a group of accountants, auditors, and account commissioners in the Wilaya of Medea. The findings revealed that creative accounting practices have varying impacts on the quality of information; while they can be used to enhance the financial image of an institution within legal frameworks, they often lead to misleading users and undermining the credibility of financial data. The study concluded with several recommendations, most notably: strengthening internal and external control systems, updating accounting standards to reduce loopholes, promoting a culture of ethical commitment, and enhancing the effectiveness of corporate governance in monitoring financial reporting, all of which contribute to improving the quality of accounting information and restoring trust in the outputs of the accounting system.

keywords:

Creative accounting – accounting information quality – reliability – transparency

فهرس المحتويات

	الصفحة
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	**10**
قائمة الاشكال	**10**
قائمة الملاحق	**10**
مقدمة	ا
الفصل الاول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية	**3**
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية	**4**
المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة على ظهورها	**7**
المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي	**10**
المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية	**12**
المطلب الأول: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية	**12**
المطلب الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	**17**
المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية	**19**

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية	**21**
المطلب الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات	**22**
المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات	**23**
خلاصة الفصل	**27**
الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية	**28**
تمهيد	**29**
المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية	**29**
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	**30**
المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية	**31**
المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية الجيدة في اتخاذ القرار الاستثماري	**45**
المبحث الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية	**48**
المطلب الأول: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وانعكاس ذلك على درجة الثقة فيها	**49**
المطلب الثاني: دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات	**54**
المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية	**58**
خلاصة الفصل الثاني	**62**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	**63**
تمهيد	**64**

المبحث الأول: اعداد الاستبيان و تفريغ بيانتيها	**64**
المطلب الاول : مجتمع و عينة الدراسة	**65**
المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان.	**66**
المطلب الأول: أساليب المعالجة الإحصائية.	**67**
المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة	**68**
المطلب الثالث: صدق أداة الدراسة	**74**
المطلب الرابع: ثبات فقرات الاستبيان.	**78**
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة	**79**
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	**80**
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان	**83**
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	**88**
خلاصة الفصل الثالث	**94**
قائمة المراجع	**98**
قائمة الملاحق	**105**

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	الفرق بين التلاعب المحاسبي والمحاسبة الابداعية	11
1-3	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة	65
2-3	مقياس ليكارت الخماسي	66
3-3	توزيع افراد حسب مسمى الجنس	67
4-3	توزيع افراد حسب مسمى المؤهل العلمي	68
5-3	توزيع افراد حسب مسمى العمر	68
6-3	توزيع افراد حسب مسمى الوظيفة	69
7-3	توزيع افراد حسب مسمى الخبرة المهنية	70
8-3	توزيع الافراد حسب درجة المعرفة بالمحاسبة الابداعية	71
9-3	توزيع الافراد حسب دوافع استخدام المحاسبة الابداعية	72
10-3	توزيع الافراد حسب درجة استخدام المحاسبة الابداعية	73
11-3	توزيع الافراد حسب تأثير الحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية	73
12-3	الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	74
13-3	الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور	75
14-3	الارتباط بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور	76

15-3	الارتباط بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور	76
16-3	الارتباط بين فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور	77
17-3	الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة	78
18-3	نتائج الفاكرومباخ	79
19-3	نتائج المحور الأول	79
20-3	نتائج المحور الثاني	80
21-3	نتائج المحور الثالث	80
22-3	نتائج المحور الرابع	81
23-3	نتائج المحور الخامس	82
24-3	المتوسطات الحسابية للمحور الاول	82
25-3	المتوسطات الحسابية للمحور الثاني	83
26-3	المتوسطات الحسابية للمحور الثالث	84
27-3	المتوسطات الحسابية للمحور الرابع	85
28-3	المتوسطات الحسابية للمحور الخامس	86
29-3	نتائج اختبار الفرضية الاولى	87
30-3	نتائج اختبار الفرضية الثانية	88
31-3	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	89
32-3	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	89
33-3	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	90

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
2-1	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	**37**
2-2	معايير جودة المعلومة المحاسبية	**39**

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة الميدانية حول أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية	**106**
02	**مخرجات spss**	**110**

قائمة الترميز

الرمز	التسمية باللغة الأجنبية	التسمية باللغة العربية
FIFO	FIRST IN FIRST OUT	الوارد أولا الصادر أولا
LIFO	LAST IN FIRST OUT	الوارد أخيرا الصادر أولا
CA	CREATIVE ACCOUNTING	المحاسبة الإبداعية
FSQ	FINANCIAL STATEMENT QUALITY	جودة القوائم المالية
EXP	EXPENSES	المصروفات
REV	REVENUES	الإيرادات
AR	ACCOUNTS RECEIVABLE	الحسابات المدينة
AP	ACCOUNTS PAYABLE	الحسابات الدائنة
IFRS	INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTINGSTANDARDS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

مقدمة

مقدمة:

في ظل التغيرات السريعة التي يشهدها العالم في المجالات الاقتصادية والمالية، أصبحت البيانات المحاسبية محورًا رئيسيًا يعتمد عليه لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة. ولكن، فإن قيمة هذه البيانات تعتمد على جودتها وشفافيتها، مما أدى إلى التركيز على موثوقية البيانات المالية وطرق إعدادها.

ومن بين القضايا التي أثارت نقاشات واسعة في الأوساط المحاسبية والمالية هي المحاسبة الإبداعية، التي تُستخدم أحيانًا كوسيلة لتغيير الانطباع عن المؤسسة المالية، سواء لأغراض استراتيجية مشروعة أو للنصب والخداع. حيث تستغل بعض المؤسسات الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتغيير نتائجها المالية، مما يؤثر بشكل مباشر على جودة البيانات المحاسبية ويثير تساؤلات مهمة حول توافق هذه الممارسات مع مبادئ الشفافية والنزاهة.

استنادًا إلى هذه القضية، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الأساليب الشائعة للمحاسبة الإبداعية وتحليل تأثيرها على جودة تلك المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مناقشة الجوانب النظرية والتحليلية للموضوع، مع تسليط الضوء على حدود الفصل بين الإبداع المهني والتلاعب غير القانوني.

وعلى هذا الأساس يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف تؤثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومة المحاسبية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية المدية؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية للدراسة يمكن طرح الإشكاليات الفرعية التالية:

- ما هي دوافع استخدام المحاسبة الابداعية؟
- ماهي الخصائص النوعية التي تميز المعلومات المحاسبية؟
- هل هناك علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية لمحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بولاية المدية؟

❖ فرضيات الدراسة:

- تسعى الإدارات في الغالب نحو تطبيق أساليب محاسبية مبتكرة، وذلك لتحقيق غايات استراتيجية محددة من أهمها اظهار الشركة بصورة مالية أفضل من واقعها بالإضافة الى جعل التقارير المالية محط اهتمام وجذب لصناع القرار والمساهمين.

- تتميز المعلومات المحاسبية عالية الجودة بجملة من الخصائص النوعية مثل الشفافية، الموثوقية، القابلية للفهم، والملاءمة، والتي تُعد ضرورية لضمان دعم عملية اتخاذ القرار من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين.

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين تطبيق المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية لمحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين بولاية المدية بمستوى معنوية أكبر او تساوي 0.05.

❖ أسباب اختيار الموضوع

- الرغبة في تسليط الضوء على العلاقة بين المحاسبة الابداعية وجودة المعلومة المحاسبية لما لها من أثر مباشر على فعالية النظام المحاسبي وسمعة المؤسسة.
- قلة الدراسات المحلية والعربية التي تناولت الموضوع بشكل مفصل مما يمنح البحث قيمة مضافة ويساهم في اثراء المكتبة الاكاديمية.

❖ أهمية البحث

تتبع اهمية هذه الدراسة من كونها تتناول موضوعا حساسا وراهنا في بيئة الاعمال المعاصرة وهو المحاسبة الابداعية التي رغم انها قد تمارس في إطار قانوني الا ان استخدامها غير السليم قد يؤثر سلبا على مصداقية القوائم المالية ويؤدي الى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية من مستثمرين دائنين ومحللين ماليين كما تكتسي الدراسة اهميتها من خلال ربطها بين هذه الممارسات وبين جودة المعلومة المحاسبية مما يسهم في توعية المهنيين بأهمية التقيد بالمعايير الاخلاقية والمهنية في اعداد التقارير المالية.

❖ اهداف البحث

نطمح من خلال هذا العمل إلى:

- تسليط الضوء على الانعكاسات السلبية للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والمركز المالي والقرارات الاقتصادية.
- دراسة تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الشفافية المصداقية والموثوقية.
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والتمييز بينها وبين التلاعب المحاسبي.

- تحليل الأساليب والممارسات المحاسبية الإبداعية المستخدمة من قبل المؤسسات لا سيما في ما يتعلق بالمصروفات والايرادات.
- اقتراح بعض التوصيات والإجراءات للحد من الممارسات غير الأخلاقية في المحاسبة وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية.

❖ المنهج المستخدم في البحث وعينة الدراسة

تماشيا مع طبيعة الموضوع الذي يجمع بين الجانب النظري والتحليل العملي، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، من خلال مراجعة الادبيات السابقة المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية والكشف عن المفاهيم والأساليب والتأثيرات ذات الصلة بالإضافة الى ذلك، تم تعزيز الجانب النظري من خلال دراسة ميدانية تطبيقية، تم من خلالها توزيع استبيان على عينة من الموظفين في مجال المحاسبة بهدف جمع البيانات حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظرهم. وتم استخدام أدوات إحصائية ملائمة لتحليل هذه البيانات بهدف الوصول الى نتائج دقيقة وموضوعية.

❖ حدود البحث الزمنية والمكانية

❖ **الحدود الزمنية:** تمتد الحدود الزمنية للدراسة من شهر مارس الى شهر ماي 2025 حيث تم من خلالها بناء الإطار النظري مع توزيع الاستبيان إضافة الى تحليل النتائج واستخلاص التوصيات النهائية.

❖ **الحدود المكانية:** لم يقتصر البحث على مؤسسة معينة، بل شمل اراء مجموعة متنوعة من الفاعلين في المجال المحاسبي، تمثلت في المحاسبين المعتمدين، أساتذة جامعيين تخصص محاسبة، مدققي الحسابات ومحافظي الحسابات ما أتاح تغطية أوسع وفهما اشمل لموضوع الدراسة من مختلف الزوايا الاكاديمية.

❖ الصعوبات التي واجهت البحث

واجهتنا عدت صعوبات خلال مختلف مراحل إعداد هذا البحث يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- صعوبة جمع البيانات الميدانية تمثلت في عدم تعاون بعض المستجوبين او تأخرهم في الإجابة على الاستبيان بسبب انشغالهم.
- قلة الدراسات السابقة المحلية أي نقص في المراجع والدراسات الاكاديمية المحلية التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة.

- **دراسات عربية ومحلية**

1. دراسة عبد الكريم حسين (2010) بعنوان: "المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية" – سعت هذه الدراسة إلى استكشاف تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مع التركيز على الأساليب التي تستخدمها الإدارات للتأثير في نتائج البيانات المالية، بالإضافة إلى المعايير الأخلاقية والمهنية المرتبطة بها. وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل سلبي على جودة المعلومات المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالشفافية والموثوقية، وأوصت بتعزيز الرقابة الخارجية وتفعيل دور المدقق الخارجي.

2. دراسة الآغا زكريا (2011) بعنوان: "المحاسبة الإبداعية بين القبول المهني والرفض الأخلاقي" – تناولت هذه الدراسة الاختلاف في الآراء حول المحاسبة الإبداعية، بين من يراها شكلًا من أشكال الإبداع المهني المقبول، ومن يعتبرها تلاعبًا غير أخلاقي. استخدمت الدراسة منهجًا تحليليًا لمقارنة تأثير الممارسات الإبداعية على جودة المعلومات، وخلصت إلى أن القبول بهذه الممارسات يجب أن يخضع لثلاثة شروط: تجنب العمليات الوهمية، والالتزام بالمعايير، والاستمرارية في التطبيق.

3. دراسة الراوي (2007) بعنوان: "ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير المحاسبة الدولية" – هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد على التقديرات والتصنيفات المحاسبية، خاصة فيما يخص المخزون، والإهلاك، والمخصصات. وأظهرت النتائج أن إدارات الشركات تستخدم هذه الأساليب للتأثير في نتائج الأعمال وإخفاء الأداء الحقيقي، مما يقلل من شفافية البيانات المالية. كما أشارت إلى أن التدقيق الفعال يمكن أن يحد من هذه الممارسات.

4. دراسة فرج عبد الله (2015) بعنوان: "دور الحوكمة في الحد من المحاسبة الإبداعية" – بحثت هذه الدراسة في العلاقة بين فعالية أنظمة الحوكمة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تحليل بيانات 50 شركة مدرجة في بورصة القاهرة. وأظهرت النتائج أن وجود لجان مراجعة مستقلة وتفعيل

دور التدقيق الداخلي يقلل بشكل كبير من استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية، مما يعزز جودة المعلومات المحاسبية.

5. دراسة زرقون ومحمد (2019) بعنوان: "تحليل نقدي لظاهرة المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية" – استهدفت هذه الدراسة فحص مدى انتشار المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، وتأثيرها على مصداقية البيانات المالية. وخلصت الدراسة إلى أن ضعف الرقابة الداخلية، ونقص التدريب المحاسبي المهني، وكثرة الثغرات في المعايير، تعتبر عوامل رئيسية تساهم في انتشار هذه الممارسات في المؤسسات الجزائرية.

- **دراسات أجنبية**
- 6. دراسة Healy and Wahlen (1999) بعنوان "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting" – استهدفت هذه الدراسة تحليل الأدبيات المتعلقة بإدارة الأرباح، باعتبارها أداة رئيسية من أدوات المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على تأثير هذه الممارسات على مصداقية التقارير المالية.
- وخلصت الدراسة إلى أن إدارة الأرباح غالبًا ما تؤدي إلى تضليل المستخدمين وتقليل الشفافية

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية

عند المقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة التي استكشفت موضوع المحاسبة الإبداعية، يتضح وجود نقاط التقاء مهمة في الجوانب النظرية والمنهجية، بالإضافة إلى اختلافات جوهرية تتعلق بالسياق، وحجم العينة، وأسلوب التطبيق الميداني.

أولًا: أوجه التشابه

1. الإجماع على المفهوم الأساسي للمحاسبة الإبداعية: اتفقت جميع الدراسات، بما في ذلك البحث الحالي، على أن المحاسبة الإبداعية تمثل ممارسات تهدف إلى تحسين أو تغيير النتائج المحاسبية من خلال استغلال الفجوات أو الخيارات المتاحة في المعايير والسياسات، دون انتهاك صريح للقوانين، مما يجعلها تقع ضمن "منطقة رمادية" بين الشرعية والتضليل.

2. الأثر السلبي على جودة المعلومات المحاسبية: اتفقت معظم الدراسات السابقة على أن المحاسبة الإبداعية تقلل من جودة المعلومات المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالموثوقية والشفافية والملاءمة، وهي نفس الاستنتاجات التي توصل إليها البحث الحالي من خلال التحليل النظري والميداني.

3. التشابه في المنهجية العامة: اعتمدت غالبية الدراسات السابقة، مثل البحث الحالي، على المنهج الوصفي التحليلي كإطار عام لدراسة الظاهرة، مع استخدام أدوات بحث متنوعة تتراوح بين تحليل البيانات المالية، واستخدام الاستبيانات، أو دراسة حالات عملية.

ثانيًا: أوجه الاختلاف

1. النطاق الجغرافي والسياق المؤسسي: أحد أبرز الاختلافات يكمن في السياق؛ حيث تناولت معظم الدراسات السابقة حالات في دول أجنبية أو عربية ذات أطر تنظيمية وأسواق مالية أكثر تطورًا، بينما ركز البحث الحالي على الواقع المهني الجزائري، وخاصة ولاية المدية، مما يمنحه خصوصية من حيث تحليل الظاهرة ضمن بيئة محاسبية محلية تختلف من حيث القوانين، والثقافة التنظيمية، ومستوى تطبيق الحوكمة.

2. تنوع العينة وشمولية الميدان: اقتصرت بعض الدراسات السابقة على فئة محددة من المشاركين (مثل المدققين الخارجيين أو مستخدمي القوائم المالية)، في حين تميز البحث الحالي بتنوع عينته التي شملت محاسبين ممارسين، ومحافظي حسابات، ومدققين، وأساتذة جامعيين، مما أتاح وجهات نظر متعددة وأغنى النتائج الميدانية.

3. اختبار الفرضيات والتحليل الإحصائي: اعتمدت العديد من الدراسات السابقة على وصف الظاهرة فقط دون اختبار فرضيات محددة، أو استخدمت تحليلًا كيفيًا بحتًا، بينما اعتمد البحث الحالي على مجموعة من الفرضيات العلمية التي تم اختبارها باستخدام أدوات إحصائية، مما عزز مصداقية النتائج وموضوعيتها.

طبيعة النتائج والتوصيات: .

بينما قدمت الدراسات السابقة توصيات عامة حول ضرورة تنظيم استخدام المحاسبة الإبداعية، ركز البحث الحالي على توصيات موجهة خصيصًا للبيئة الجزائرية، مثل تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية التدقيق، وتطوير التدريب المهني للمحاسبين في ظل ضعف الإطار القانوني المحلي.

ملخص المقارنة:

من خلال ما سبق، يتضح أن البحث الحالي جاء مكملاً ومطوراً للدراسات السابقة، حيث استند إلى ما تم إنجازه نظرياً، لكنه سعى إلى توطين الظاهرة في سياق محلي وتقديم نتائج أكثر ارتباطًا بالواقع الجزائري
وهذا ما يمنحه قيمة مضافة، سواء على المستوى العلمي أو المهني .

❖ هيكل الدراسة:

جاءت هذه الدراسة مقسّمة إلى 03فصول، بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، وقد تم توزيع محتواها كما يلي:

- **المقدمة:** تناولت الإشكالية، وأهمية الموضوع، وأهداف الدراسة، وحدودها المنهجية، إلى جانب المنهج المعتمد وعينة الدراسة.
- **الفصل الأول:** الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تم التطرق فيه إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية، نشأتها، وأساليبها، إلى جانب دوافعها وانعكاساتها الأخلاقية على القوائم المالية.

- **الفصل الثاني:** أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية

تم من خلاله تناول خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وتحليل العلاقة بين هذه الجودة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **الفصل الثالث:** الدراسة الميدانية.
- **الخاتمة العامة:** تضمنت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، إضافة إلى مجموعة من التوصيات المقترحة للحد من تأثير المحاسبة الإبداعية وتعزيز جودة التقارير المالية

-

الإطار النظري

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد

يعد موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع المثيرة للجدل، لاسيما من حيث التداخل بينها وبين التلاعب المحاسبي اذ انها تستند في ظاهرها الى هامش المرونة الممنوح من قبل المعايير المحاسبية لكنها قد تستغل بشكل يخل بمبادئ الشفافية والمصداقية. كما ان تزايد استخدام هذه الممارسات يلقي بظلاله على جودة المعلومات المحاسبية، الامر الذي يؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية، ويهدد استقرار الأسواق المالية.

وعليه، يسعى هذا الفصل الى تقديم إطار نظري شامل لظاهرة المحاسبة الإبداعية، من خلال التطرق الى مفهومها، نشأتها والتمييز بينها وبين التلاعب المحاسبي إضافة الى تحديد اهم الأساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في الواقع العملي. واستعراض البعد الأخلاقي لهذه الممارسات وأثرها في القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الموضوعات التي جذبت انتباه الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة، بسبب تأثيرها المباشر على مصداقية وشفافية التقارير المالية. كما اختلفت الآراء حول هذا المفهوم، فبعضهم يعتبرها ممارسة ضمن القوانين والمعايير المعمول بها، بينما يراها آخرون نوعًا من التحايل المحاسبي المقنّع.

ولتوضيح هذا المفهوم بشكل منظم، سيتناول هذا الفصل فهم المحاسبة الإبداعية من خلال عرض مفهومها وتعريفاتها المختلفة، بالإضافة إلى مناقشة نشأتها والعوامل التي أسهمت في ظهورها، وصولًا إلى تمييزها عن التلاعب المحاسبي من حيث الهيكل والمحتوى.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محط اهتمام كبير من العديد من الباحثين والمهنيين، وخاصة مع تزايد الضغوط التي تواجه المؤسسات لتحقيق نتائج مالية جيدة. وقد أدى ذلك إلى ظهور تعريفات متعددة وتباين الآراء حول طبيعة هذه الممارسة، ومدى مشروعيتها وتأثيرها على مصداقية المعلومات المالية.

بناءً على هذا الاختلاف، سنقوم في هذا الجزء باستعراض مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال تقديم أهم التعريفات التي تناولتها الأدبيات المحاسبية، وسنحاول تحليلها ومقارنة أوجه الاتفاق والاختلاف بينها، بهدف الوصول إلى تعريف شامل وواضح.

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام واسع من قبل الباحثين والأطراف المعنية، نظرًا للآثار التي تتركها على التقارير المالية. وقد دفع ذلك العديد من الباحثين والمفكرين إلى محاولة تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي أهم التعريفات المتعلقة بها:

- المحاسبة الإبداعية تعني "الخطوات المستخدمة في ممارسة لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار العشوائي لتطبيق مبادئ المحاسبة، والاحتيال في التقارير المالية، وأي خطوات أخرى تُتخذ بغرض إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.(حسين, علي ابراهيم، 2010)

ومن هنا نستنتج تعد كل من المحاسبة الإبداعية والاحتيال المحاسبي من الممارسات التي تؤثر في مصداقية المعلومات المالية، غير أن الفرق الجوهري بينهما يكمن في النية وطبيعة الأسلوب المستخدم. فالمحاسبة الإبداعية تعتمد على استغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المعايير المحاسبية بطريقة قانونية ظاهريًا، حيث تلجأ الإدارة إلى انتقاء سياسات محاسبية معينة أو توقيتات محددة للاعتراف

بالإيرادات والمصروفات بهدف تحسين الصورة المالية للشركة دون خرق مباشر للقوانين. أما الاحتيال المحاسبي، فينطوي على تلاعب متعمد وغير قانوني في البيانات المالية من خلال ممارسات مثل تسجيل قيود وهمية، إخفاء أو تزوير معلومات مالية، وكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تضليل المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية. وبالرغم من أن الفاصل بينهما قد يبدو دقيقًا في بعض الحالات، إلا أن المحاسبة الإبداعية تبقى ضمن الإطار القانوني (مع استغلاله)، بينما الاحتيال المحاسبي يُعتبر خرقًا صريحًا للقانون وجريمة

-تعرف أيضا المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية تحويل الصورة المحاسبية المالية من واقعها إلى ما يرغب المعد"، مستفيدًا من القواعد المحاسبية القائمة أو تغيير بعض منها:(فاروق, مسعود كسكس عمر الفاروق، زرقون محمد زرقون ، 2019)

- يعرف المحاسب المهني "جامسون"المحاسبة الإبداعية بقوله العملية المحاسبية تشمل معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات بين المناهج المتنافسة، مما يتيح الفرص للتلاعب والغش، وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.(شعبان، 2017)

- عرفت"أمات"المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من حقيقتها إلى صورة مرغوبة من قِبَل المعد، بحيث تُظهر القيم الجديدة مزايا إيجابية دون المساس بالمبادئ المحاسبية.(قوشيش امنة لقليطي لخضر ، 2019)

- كما يعرف "فيليبس" المحاسبة الإبداعية بأنها الإجراءات أو الخطوات المستخدمة للتلاعب بالأرقام المالية، مستفيدةً من الخيارات والمبادئ المحاسبية، وأي إجراءات تهدف إلى إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.(الحلبي ل.، 2009)

- بناءا على ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على انها عملية استغلال الخيارات والمرونة الموجودة داخل المعايير والسياسات المحاسبية من قبل الإدارة أو المحاسب، بهدف تقديم الحالة المالية ونتائج العمليات بصورة تدعم أهداف محددة، دون انتهاك واضح للقواعد، لكن بالأسلوب الذي قد يضر بمصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية، مما يجعلها ممارسة مثار نقاش من الناحية الأخلاقية والمهنية.(الطالبتين).

ثانيا- أنواع المحاسبة الإبداعية:

تشمل الأنواع التالية للمحاسبة الإبداعية:

1-المحاسبة النفعية: تعني اختيار وتطبيق وسائل محاسبية معينة لتحقيق أهداف معينة مثل زيادة الأرباح، سواء كانت هذه الممارسات معتمدة على مبادئ محاسبية مقبولة أو غير مقبولة.

2-.إدارة الدخل: هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح محدد يتوافق مع مصالح الإدارة

3-تلطيف أو تمهيد الدخل: إدارة الأرباح لإزالة التذبذبات الطبيعية في الدخل، تتضمن خطوات لتقليل الدخل في الأعوام المرتفعة لنقلها إلى الأعوام ذات الدخل المنخفض.

4-التلاعب بالتقارير المالية: يشمل تقديم بيانات خاطئة عمداً أو إخفاء قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو مخالف للقانون.

5-ممارسات المحاسبة الإبداعية: تتضمن استخدام ممارسات منحرفة عن المعايير المعتمدة، واستخدام طرق معقدة لتحقيق أرباح صورية من خلال التلاعب بالغش في المصروفات والإيرادات.

ثالثا- أهداف ودوافع المحاسبة الإبداعية:

- يلجأ الإدارة أو أي أطراف أخرى لها مصلحة في الشركة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لدوافع متعددة:
- تحسين صورة الشركة في السوق من خلال تحسين النتائج المالية أو تحقيق مرتبة جيدة في تصنيفات المنافسين.
- تحسين الأداء المالي من أجل تعزيز صورة الإدارة أمام المجلس أو الجمعية العامة للمساهمين.
- تحسين وضع أسهم الشركة عن طريق تقليل الاقتراض لإصدار أسهم جديدة في السوق المالية.
- التهرب الضريبي عن طريق إخفاء أنشطة معينة أو تأخير دفع الضرائب.
- تحسين نتائج النشاط لضمان الحصول على قروض من المصارف.
- عدم نشر المعلومات في التوقيت المناسب مما يفقد المعلومات خاصية الملاءمة، مما يسمح للإدارة بالإدلاء بصفقات ترغب في تحقيقها.

- حفاظ المعلومات في مستوى ثابت بدلاً من التذبذب، من خلال عمل مخصصات بمبالغ تتماشى مع الأهداف.

- صرف أنظار مستخدمي القوائم المالية عن النتائج السلبية عبر الإفصاح عن نتائج إيجابية أخرى، حتى وإن كانت غير صحيحة، كما حدث في حالة شركة k-Mart الأمريكية

رابعا- تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تُعد المحاسبة الإبداعية أحد الأساليب المعقدة التي تُستخدم لتضليل القوائم المالية، حيث تتضمن التلاعب في بيانات بعض الشركات من خلال تقليل النفقات الحقيقية وتضخيم الإيرادات. في هذا السياق، نستعرض بعض المظاهر المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتأثير كل منها على القوائم المالية:

1. عدم إظهار الحسابات المستحقة: يؤدي ذلك إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وحقوق الملكية.

2. تقديرات الإدارة للمخزون: قد يتم الاعتماد على تقديرات غير دقيقة للمخزون، وعدم التدقيق فيها من قبل المراجع القانوني، مما يساهم في تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.

3. تضخيم المبيعات من خلال عقود غير مؤكدة: تضمين مبيعات غير مؤكدة يؤدي إلى زيادة وهمية في المبيعات والأرباح.

4. تسجيل مبيعات في فترات غير صحيحة: تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو السابقة يؤثر سلباً وإيجاباً على النتائج والأرباح.

5. عدم استبعاد مبيعات الشركات التابعة: يؤدي عدم استبعاد هذه المبيعات إلى تضخيم الأرباح، في حين أن إعادة تقييم الأصول الثابتة تؤدي إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين.

6. تصنيف الشركات الخاسرة كاستثمارات: يساعد هذا التصنيف على إظهار جزء من الخسائر بشكل مضلل نسبةً إلى الاستثمار المسجل.

7. زيادة توزيعات الأرباح من الشركات التابعة: قد تؤدي الزيادات غير المستدامة في التوزيعات إلى تضخيم أرباح الاستثمارات بشكل غير دقيق.

8. تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركات تابعة: يُظهر ذلك جزء من الخسائر بشكل مضلل في دفاترها المحاسبية.

9. تسجيل المصاريف والإيرادات غير المعتادة: يتم تسجيلها في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل، مما يؤثر بشكل مباشر على الأرباح.

10. تخفيض المخزون بشكل غير عادي: يتسبب هذا التخفيض في تحسين معدلات دوران المخزون بشكل مصطنع.

11. تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين: على نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين ظاهري لمعدلات دوران المدينين والدائنين.

12. تأخير عمليات الشراء وتسريع الفواتير: يؤثر هذا على تحسين النتائج النهائية وصافي الأرباح المحققة.

إن هذه الممارسات، على الرغم من كونها غير أخلاقية وغير قانونية في كثير من الأحيان، تخضع لمراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في معظم الدول. ومع ذلك، تبقى الأهمية في وجود مراقبة ورقابة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والمالية لضمان النزاهة والشفافية.(السياغي، 2018)

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية

بعد التعرف على المفهوم العام للمحاسبة الإبداعية من المهم ان نتتبع تطورها التاريخي والظروف التي ساهمت في بروزها خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية والمعيارية.

أولا- نشأة المحاسبة الإبداعية:

تعود أصول المحاسبة الإبداعية إلى فترة الثورة الصناعية وما تلاها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى التي تتميز بتعدد المساهمين وكبر حجم رؤوس أموالها. هذا الوضع أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، مما زاد من حاجة المدراء إلى بيانات تفصيلية. لذا، ظهرت محاسبة التكاليف بغرض توفير نظام يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أكثر فاعلية. ورغم أن هذا النظام كان يستخدم لأغراض إدارية، إلا أنه كان يهدف أساسًا إلى خدمة التقارير المالية من خلال الكشف عن تكلفة المنتجات ضمن قائمة الدخل وقيمة المخزون وطريقة التقسيم ضمن قائمة المركز المالي.

في تلك الحقبة، شهدت المحاسبة ضعفًا في استقلالها عن الإدارة، حيث كان المديرون يتحكمون في تقييم الأصول وتقدير الإيرادات، مما أدى إلى تأثير الرغبات الإدارية على سلوك المحاسبين المهنيين. ومع ذلك، لم يتجلى مفهوم المحاسبة الإبداعية كطريقة تقييم واضحة إلا في الثمانينيات من القرن العشرين، خاصة عندما واجهت المؤسسات صعوبات اقتصادية. في تلك الفترة، تعرضت الشركات لضغوط كبيرة لتحقيق أرباح أفضل رغم التحديات الكبيرة في تحقيق أي زيادة في الإيرادات. كان الشعور السائد أنه إذا لم يكن بالإمكان تحقيق الأرباح، فإنه يمكن اختراعها.

أعطت المحاسبة الإبداعية الفرصة للشركات للبقاء على قيد الحياة وتجنب الإفلاس في ظل الركود الذي استمر لفترة طويلة، مما أدى إلى تصفية العديد من المؤسسات التي أعلنت عن أرباح وهمية. وعلى ضوء ذلك، اعتبر البعض أن الزيادة الظاهرة في الأرباح خلال الثمانينيات كانت نتيجة للمهارات المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.

تستفيد المحاسبة الإبداعية من مرونة المعايير والطرق المحاسبية المستخدمة لمعالجة العمليات المالية، مما يسمح بعرض النتائج بشكل يتعارض مع الواقع. وقد طوّر هذا المفهوم الصحفيون ثم الأكاديميون، ولكن بدرجة أقل، حيث ظهر بشكل رئيسي على يد الممارسين المتعاملين مع السوق. ويمكن أيضًا استخدام هذا المفهوم للإشارة إلى بعض الممارسات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات لتحسين صورتها المالية أو المركز المالي، من خلال استغلال الثغرات في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية.(العامري، 2012)

ثانيا-العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

توجد عدة عوامل ساهمت في بروز المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي أهم هذه العوامل:

1. مرونة الأنظمة وحرية اختيار المبادئ المحاسبية:

تتيح الأنظمة والسياسات المحاسبية أحياناً للمنشآت الاقتصادية اختيار الطرق المحاسبية التي تفضلها عند إعداد القوائم المالية. فالمعايير المحاسبية تمنحها حرية الاختيار بين البدائل المختلفة، مما يمكنها من انتقاء الأساليب التي تتناسب مع أهدافها وتطلعاتها، وبالتالي تعكس أداءها بصورة أفضل.

2. حرية التقديرات المحاسبية:

تتطلب بعض العمليات المحاسبية مستوى عالٍ من التقدير والتوقع والحكم الشخصي، مما يمنح الإدارة القدرة على التلاعب في هذه العمليات وفقاً لاحتياجاتها ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية،

سواء من خلال التضخيم أو التقليل من قيمتها للوصول إلى الأهداف المحددة سلفًا. على سبيل المثال، يتم تقدير العمر الإنتاجي للموجودات لأغراض احتساب الإهلاك، وتتم هذه التقديرات عادة داخل الشركة، مما يتيح للمحاسب المبدع فرصة صياغة التقديرات، أو الانحياز في إعدادها.

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

أ. عندما يتم التحكم في توقيت تنفيذ بعض العمليات الحقيقية، يمكن أن ينعكس ذلك بشكل إيجابي على الحسابات والقوائم المالية للشركة. فترك الحرية للإدارة في تنفيذ هذه العمليات في الوقت الملائم لتحقيق أهدافها قد يؤدي إلى تأجيل أو تقديم تنفيذ العمليات.

ب. من الممكن أيضاً إدخال صفقات وهمية للتلاعب بمبالغ الميزانية أو لتغيير الأرباح بين الفترات المحاسبية. على سبيل المثال، قد يتفق على بيع بعض الموجودات لطرف آخر ثم إعادة تأجيرها، مما يتيح إمكانيات لتلاعب سعر البيع تحت هذا العنوان، مما يجعل الأمر قابلاً للتعويض من خلال تعديل الإيجار.

4. إعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية:

يمكن للشركات التلاعب في الميزانية من خلال إعادة تصنيف المطلوبات بهدف تحسين السيولة المعلنة، ونسب السيولة، وكذلك الرفع المالي.

تتضاف هذه العوامل لتشكل بيئة ملائمة للمحاسبة الإبداعية، مما يتيح للمحاسبين استخدام أساليب مبتكرة لتحقيق أهدافهم المالية(gramalich j mc anally M and thomas j , 2001)

ثالثا-انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية:

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية قد توفر فوائد اقتصادية للمؤسسة على المدى القصير، إلا أنها تؤدي إلى مشاكل جسيمة على المدى الطويل. ومن أبرز هذه المشاكل:

1. تخفيض قيمة المؤسسة: هناك العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بهدف التأثير على الأرباح في الأجل القصير، لكنها قد تضر بالكفاءة الاقتصادية على المدى الطويل. على سبيل المثال، قد يؤدي تعجيل الإيرادات إلى بيع منتج في 30 ديسمبر بشروط كانت يمكن أن تكون أفضل، بينما تم بيع نفس المنتج لنفس العميل في 2 فبراير.

2. تلاشي المعايير الأخلاقية: رغم أن المحاسبة الإبداعية قد تمس المعايير المحاسبية بشكل واضح، إلا أنها تظل ممارسة مثيرة للجدل من الناحية الأخلاقية. فعندما يقوم المديرون بممارسة هذه الأنشطة،

فإنهم يخلقون مناخًا يسمح بوجود أفعال مشكوك فيها أخرى. فعندما يطلب مدير المبيعات من موظفيه تسريع مبيعات معينة في يوم ما، فإنه يفقد سلطته الأخلاقية لوضع خطط مبيعات مشبوهة في يوم آخر.

3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: تمارس المحاسبة الإبداعية ليس فقط في الإدارة العليا، بل أيضاً في الإدارة التشغيلية. حيث يقوم مديرو الأقسام التشغيلية بمعالجة البيانات المالية سعياً للحصول على مكافآت أو ترقيات، أو لتجنب انتقادات الأداء السيئ. وهذا يؤدي إلى إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، مما يجعل الأخطاء قائمة والمشاكل بلا حلول لفترة طويلة.

4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة، أصبحت الدول التي تتعامل بشكل كبير في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي تدير أرباحها بصورة غير قانونية. وبالرغم من عدم فرض غرامات وعقوبات تأديبية، فإن إعادة احتساب الأرباح والإفصاح عنها يمكن أن تكون مكلفة جداً للمؤسسة.

المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي

لتمييز المحاسبة الإبداعية عن غيرها من الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية، سنتطرق في هذا المطلب الى أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين التلاعب المحاسبي بهدف تحديد الحدود الفاصلة بين المشروعية والمخالفة.

- تعتبر كل من المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي من الممارسات التي تؤثر بشكل مباشر على مخرجات النظام المحاسبي، لا سيما في القوائم المالية. ورغم وجود شبه بينهما من حيث النتيجة، إلا أنهما يختلفان جذرياً من حيث النية، والشرعية، والوسائل، والأثر المحاسبي والقانوني. وفيما يلي عرض لأبرز أوجه الاختلاف:(القادر، 2021)

1. النية والغرض: تمارس المحاسبة الإبداعية بنية تحسين الصورة المالية للمنشأة ضمن الحدود القانونية، مستفيدة من المرونة المتاحة في بعض المعايير المحاسبية. بينما التلاعب المحاسبي يُمارس بنية الغش والخداع بهدف تضليل الأطراف المعنية مثل المستثمرين والدائنين.

2. الشرعية القانونية: تُعتبر المحاسبة الإبداعية قانونية من حيث الشكل، إذ لا تتعارض بالضرورة مع المعايير المحاسبية، لكنها قد تتناقض مع مبادئ الشفافية والحياد. أما التلاعب المحاسبي، فهو انتهاك صريح للقواعد المحاسبية، ويعد جريمة تعاقب عليها القوانين.

3. الوسائل والأساليب: تعتمد المحاسبة الإبداعية على أساليب مشروعة مثل تغيير طرق تقييم المخزون أو استخدام نماذج مختلفة للاستهلاك. في حين يعتمد التلاعب المحاسبي على وسائل غير قانونية مثل إخفاء المستندات أو تزويرها.

4. الأثر على جودة المعلومات المحاسبية: تؤثر المحاسبة الإبداعية سلباً على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الشفافية، لكنها لا تعتبر مضللة بشكل صريح. بينما يؤدي التلاعب المحاسبي إلى إنتاج معلومات خاطئة تماماً، مما يفقد الثقة في النظام المحاسبي بكامله.

5. الجانب الأخلاقي والمهني: تُعتبر المحاسبة الإبداعية محل جدل أخلاقي؛ فبينما يرى بعض الأشخاص أنها ممارسة مشروعة، يعتبرها آخرون سلوكاً غير مهني يهدف إلى خداع المستخدمين. أما التلاعب المحاسبي، فيعتبر فعلاً غير أخلاقي ويتعارض تماماً مع المبادئ المهنية

الجدول رقم:"1.1": الفرق بين التلاعب المحاسبي والمحاسبة الابداعية

التلاعب المحاسبي	المحاسبة الإبداعية	البند
الغش والخداع	تحسين الصورة المالية بطرق قانونية	النية
مخالفة صريحة للقانون والمعايير	قانونية لكن مشكوك في أخلاقيتها	الشرعية
تزوير المعلومات المحاسبية	استخدام بدائل ضمن المعايير	الوسائل
تضليل مباشر وفقدان المصداقية	تأثير محدود على الشفافية	الأثر
سلوك غير أخلاقي تماما	مثار الجدل	الجانب الأخلاقي

حسين عبد الكريم.(2010) المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.مجلة البحوث المحاسبية(12)،45-60.

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

تتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية، لكنها تتلخص في أربعة جوانب رئيسية، وهي: التلاعب في الإفصاح، توقيت المعاملات، التقدير والتصنيف. في هذا المبحث، سنستعرض أبرز أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المؤسسات بهدف التأثير على القوائم المالية.

المطلب الأول: مجالات وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

بعد ان تبين لنا المفهوم والإطار العام للمحاسبة الإبداعية أصبح من الضروري ان نتناول أبرز الأساليب التي تستخدم في تطبيق هذه الممارسة داخل المؤسسات حسب طبيعة التدخل في القوائم المالية.

أولاً- مجالات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

يمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال ثلاث صفات رئيسية: (الصاحب ل.، 2016)

1. **قائمة الدخل**: تستخدم الإدارة سياسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب بأرقام قائمة الدخل، مثل:
- تسجيل مصاريف الادخار عند التملك.
- الاعتراف المبكر بالإيرادات.
- مقابلة مصاريف مستحقات الدفع.
- تضخيم المبيعات والأرباح الإجمالية.
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

2. **قائمة المركز المالي**: تتطلب هذه القائمة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الإدارة، وذلك من خلال القيام بعدد من الممارسات، مثل:
- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.
- تضخيم حسابات الموجودات المدينة.
- تقليل الالتزامات.
- تضخيم الممتلكات والمعدات.
- زيادة الاحتياطات.

بالإضافة إلى ما ذُكر، يمكن أن يُضاف مجالات أخرى، مثل سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية بين شركات المجموعة القابضة والتابعة، مما يُمكن الإدارات من تطبيق أساليب إبداعية مختلفة.

علاوة على التصنيفات السابقة، هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن للإدارات استغلالها في مجالات المحاسبة الإبداعية، مثل:

- **إدارة المبيعات**: يمكن للإدارة تضمين مبيعات الفترات القادمة ضمن المبيعات في الفترة الحالية باستخدام عدة استراتيجيات، كزيادة الخصومات على المبيعات، وتخفيض معدلات الفائدة على المبيعات الآجلة، وزيادة مدة الائتمان.

- **إدارة النفقات الاختيارية**: تستطيع الإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل: الإعلانات، البحوث والتطوير، والمصروفات الإدارية والعمومية.

- **إدارة الإنتاج:** قد تؤدي زيادة الإنتاج إلى تخفيض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة، مما يمكن أن يزيد من الأرباح. هذه الزيادة تقلل من تكلفة البضاعة المباعة وتزيد من المخزون في نهاية الفترة، مما يعزز المعدلات المرغوبة من الأرباح، والعكس صحيح في حال رغبت الإدارة في تقليل الأرباح.

ثانيا-اساليب المحاسبة الابداعية

في هذا السياق، سنستعرض نوعين من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

اولا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح

1. التمويل خارج الميزانية:(محمد، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، 2010) تسعى بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بشكل غير مباشر عن عمليات التمويل التي تعكس أهمية نسبية في المؤسسة، إذ تقوم بعمليات تؤدي إلى زيادة التزاماتها دون أن تظهر هذه الزيادة في ميزانيتها، وهي ما يُعرف بالتمويل خارج الميزانية. يتم تعريف هذا النوع من التمويل على أنه عبارة عن تمويل أو إعادة تمويل لعمليات المؤسسة دون أن يظهر في الميزانية، وذلك من خلال استخدام أساليب محاسبية مبتكرة. الهدف من هذا التمويل غالبًا ما يكون تقليل مديونية المؤسسة، وهو أسلوب شائع بين المؤسسات الأمريكية والبريطانية، مما يمكّنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها. يمكن تلخيص أشكال التمويل خارج الميزانية في التالي:

1. 1 عقود الإيجار:

تتضمن صور التمويل خارج الميزانية غالبًا عقود إيجار طويلة الأجل غير قابلة للإلغاء، التي يتم تسجيلها في دفاتر المؤسسة على أنها عقود إيجار تشغيلية، إذ لا تفي بالشروط المطلوبة لتصنيفها كعقود إيجار تمويلي. ونتيجة لذلك، لا يظهر قيمة العقد الحالية في الميزانية، ولا يتعين إطفاء قيمة الأصل

المستأجر، كما هو مطلوب في عقود الإيجار التمويلية. وبالتالي، يتم تجنب نقل المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل إلى المستأجر، مما يحافظ على قيمة الأصل دون نقص.

2. 1 مؤسسات الغرض الخاص:

تمثل مؤسسات الغرض الخاص إنشاء كيانات تابعة لممارسة نشاط معين، حيث تُحوّل بعض أصول المؤسسة والتزاماتها إليها دون إدماجها في القوائم المالية للشركة الأم. تهدف هذه المؤسسات بشكل أساسي إلى إدارة المخاطر، وتوفر وسيلة للحصول على تمويل منخفض التكلفة. كما تستخدم في بعض الأحيان لتجنب الضرائب أو لتحقيق مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول الشركة الأم إلى المؤسسة التابعة، مما يؤدي إلى تحقيق مكاسب كما لو كان قد تم بيع أي أصل آخر لأي شركة.

2. التغييرات المحاسبية:

تفرض معايير المحاسبة على الشركات استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية في القياس والإفصاح لضمان إمكانية المقارنة بين القوائم المالية. ومع ذلك، تُتيح الإدارة تغيير هذه الطرق إذا كان سيزيد من جودة البيانات المالية. يمكن للإدارة إجراء تغييرات محاسبية تؤثر على النتائج المالية، وتعتبر هذه التغييرات من أهم أدوات ممارسة المحاسبة الإبداعية. ينقسم هذا النوع من التغييرات إلى ثلاث فئات رئيسية:(المومني، 2009)

- التغيرات في السياسات المحاسبية.
- التغيرات في التقديرات المحاسبية.
- التغييرات في الوحدة المحاسبية.

ثانيًا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التوقيت: تتضمن عدة أساليب منها:

1. الاعتراف بالإيراد:(محمد، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، 2010)

يتعلق هذا الجانب بالتعجيل في الاعتراف بإيرادات حقيقية ضمن جدول حسابات النتائج كأحد أساليب المحاسبة الإبداعية، في حين أن الإيرادات الوهمية تخرج عن نطاق المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال. تميل المؤسسات إلى أن تتراوح ممارساتها بين مدخل محافظ يؤجل فيه تسجيل الإيراد حتى يتم التأكد من تحققه، ومدخل غير محافظ يسجّل فيه الإيراد قبل تحققّه. جدير بالذكر أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق فقط بالتوقيت، بل يمتد ليشمل تحول المخاطر، مما يجعله أحد أكثر الأساليب خطورة على المؤسسة. من أمثلة ذلك:(لطفي، 2005)

- تسجيل عمليات في الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تخص الفترة التالية.
- تسجيل إيرادات عن عمليات بيع غير مكتملة.
- عقود إنشاءات طويلة الأجل.

2. الاعتراف بالمصروف:

تعتبر المحاسبة عن المصروفات من أكثر المجالات اعتمادًا على التوقعات والتقديرات الشخصية، مما يمنح المؤسسات القدرة على التحكم في أرقامها للحصول على أرباح تزيد أو تنقص حسب المصلحة. من أبرز الأساليب المرتبطة بالاعتراف بالمصروف هو نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.(محمد، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، 2010)

ثالثا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير

تتنوع الأساليب المعتمدة في ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتقدير، وسنركز هنا على أشهر ثلاث طرق وأكثرها شيوعًا:(محمد، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، 2010)

1. سياسات رسملة المصروفات:

تستغل بعض المؤسسات الاختلافات في الأساليب المحاسبية لمعالجة المصروفات. فبعض المصروفات التي يمكن ربطها بأرباح مستقبلية، تُعتبر مصروفات إرادية، حيث تقوم الشركات برسملتها ثم تقوم بإطفائها أو استنفادها في الأجل الذي تتوقع فيه تحقيق الأرباح، وفقًا للمبادئ المحاسبية المعتمدة. ويتطلب هذا الأمر الكثير من التقدير والحكم الشخصي، مما يجعله من بين أكثر الطرق شيوعًا للتلاعب في المصروفات والإيرادات. وتعتبر رسملة المصروفات الإرادية واحدة من أبرز الأساليب المستخدمة في الشركات السعودية ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. اهتلاك الأصول الثابتة:

فيما يتعلق بالإهلاك، تلجأ المؤسسات إلى اختيار طريقة احتساب الإهلاك بما يتناسب مع مصلحتها المالية. من المعتاد محاسبيًا أن يتم إهلاك الأصول إما بطريقة الإهلاك الثابت أو المتزايد أو المتناقص. يتطلب اختيار طريقة الإهلاك أيضًا تقديرًا وحكمًا شخصيًا كبيرين، مما يتيح مجالًا للممارسات الإبداعية. إضافة إلى ذلك، فإن مدة الإهلاك تُعتبر حصرية وليست محددة، مما يجعلها عرضة للتلاعب والممارسات المحاسبية الإبداعية.

3. المدينون والدائنون:

يتعلق الأمر بإدارة الإيرادات من خلال المدينين، حيث لا يقتصر الأمر على التلاعب في الاعتراف بالإيراد، بل يتعداه إلى تقييم الحسابات المدينة، حيث يتم تقديرها وفقًا لسياسة الحيطة والحذر من خلال إنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها، يتم طرحه من إجمالي المدينين. تسعى المؤسسة التي تريد تضخيم إيراداتها، حتى لو كان ذلك بشكل مؤقت، إلى تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح. وعلى النقيض، قد تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بغرض تكوين احتياطات تستخدم في السنوات غير الجيدة، وذلك للتحكم في تقلبات الأرباح.

رابعًا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض

تتعدد الأساليب المتبعة في هذا المجال، وسنستعرض أهمها: (محمد، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، 2010)

1. جدول حسابات النتائج:

يضم جدول حسابات النتائج الأرقام الأساسية اللازمة للتحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية وصافي الربح. وتمارس المحاسبة الإبداعية تأثيرها من خلال تسريع أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية. يحدث ذلك عبر التلاعب في التصنيفات والإيضاحات ضمن الجدول.

يعتبر جدول حسابات النتائج من أهم القوائم المالية، وخاصة بالنسبة للمستثمرين، فالتلاعب فيه يمكن أن يتم من خلال الإفصاح أو التصنيفات. ومن الأمثلة على التلاعب في التصنيفات، تغيير تصنيف العناصر غير العادية أو غير المتكررة، بما في ذلك الخسائر الناتجة عن الكوارث الطبيعية أو التغييرات المحاسبية الناتجة عن تغيير السياسات أو تقدير الأخطاء.

وقد أدى التعريف العام الواسع للعناصر غير المتكررة إلى استراتيجيات مختلفة لمعالجتها بين الشركات، بل حتى بين الفترات لنفس الشركة، حيث تلجأ الإدارة أحيانًا إلى تصنيف مكاسب بيع الأصول ضمن العناصر التشغيلية، لزيادة صافي الربح التشغيلي، في حين تتضمن الخسائر بين العناصر غير المتكررة لتجنب التأثير على النتائج التشغيلية.

2. الاستثمارات:

سعت شركة (WorldCom) إلى عرض رأس مال طويل الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جزء من نفقاتها وتضخيم تدفقاتها المالية. وقد أظهرت أن أرباحها لم تكن حقيقية بعد اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة 3. 85 مليار دولار عن سنتي 2001 و2002. أشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن الشركة قامت بعمليات تحويل بين حسابات داخلية، حيث تم تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى باعتبارها استثمارات.

ثالثا- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعتبر الالتزامات الأخلاقية من الركائز الأساسية التي تحتاجها جميع المهن، وخاصة تلك التي تعتمد على اتخاذ القرارات الشخصية، مثل مهنة المحاسبة (ظافر، 2013)أخلاقيات المهنة تُعرف بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي تُشكل معايير السلوك المهني، إذ تتطور وتتشكل مع مرور الوقت لتصبح موثوقة قانونياً وأدبياً.

تشير معايير المحاسبة الدولية، وبالتحديد المعيار الدولي رقم (1) المتعلق بعرض القوائم المالية، إلى أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية necessary لتكون المعلومات المالية صالحة وموثوقة للمستخدمين. يهدف هذا المعيار إلى تقديم معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنظمة، مما يعزز قدرة المستخدمين على اتخاذ قراراتهم بناءً على معلومات صحيحة. ولضمان ذلك، حدد المعيار شروطاً يجب مراعاتها في المعلومات المالية، ومن أبرزها:

- الملائمة: يجب أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين، أي أنها يجب أن تقدم لهم الفائدة وتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
- الموثوقية: ينبغي أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء الفادحة والتحيز، مما يسمح للمستخدمين الاعتماد عليها كتعبير صادق عن واقع الأحداث في المنظمة.(محمود، 2008)

تشير الدراسات إلى أن المحاسبة الإبداعية تُعتبر سلوكاً غير أخلاقي، حيث تنطوي على ممارسات مخالفة عن عمد من قبل المحاسبين لتحقيق مصالح معينة على حساب مستفيدين آخرين داخل أو خارج المنشأة. لذا، يتعين التصدي لهذا السلوك، لضمان حصول جميع المستفيدين على معلومات مالية تتمتع بالشفافية والموثوقية العالية.

استناداً إلى ما سبق، يجب توافر خصائص معينة تميز الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية ليكون مقبولاً أخلاقياً، وهي كالاتي:(سليم، 2011)

1. عدم الحاجة لعمليات وهمية مع أطراف خارجية.
2. توافق الأسلوب مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
3. استمرار المنشأة في تطبيق الأسلوب على مدى فترات متتالية.

تعتقد الباحثتان أنه من منظور أخلاقي، يمكن اعتبار هذه التلاعبات محرمة، إذ ليس من العدل خرق الأنظمة والقوانين المحاسبية بغرض تجميل البيانات المالية وإظهار صورة مغايرة للواقع الحقيقي لمنظمات الأعمال.

المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية

سنتناول في هذا المطلب اهم الإجراءات المضادة التي يطبقها المدقق للحد ن اثار المحاسبة الابداعية

1-الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تسعى الإدارة، باستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية على بنود قائمة الدخل كالإيرادات والمصروفات، إلى تعزيز مستوى الربح عبر إظهار مكاسب زائفة (غير فعلية). يتحقق هذا عن طريق زيادة حجم الإيرادات أو خفض النفقات، أو الجمع بينهما، بهدف تحسين المؤشرات المالية المرتكزة على أرقام المبيعات وتكاليفها وصافي الربح، الأمر الذي يساهم في حساب نسب الربحية وكفاءة التشغيل. فيما يلي، سنستعرض بعضًا من أبرز أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل، بالإضافة إلى غاياتها والخطوات التي يجب على المدقق الخارجي القيام بها للتصدي لها. (الحلبي ل.، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية)

رقم المبيعات

-إجراءات المحاسبة الإبداعية: إبرام صفقات بيع صورية قبيل نهاية الفترة المالية، على أن يتم فسخها في الفترة المالية التالية.

-الهدف: تحسين إجمالي الإيرادات في قائمة الدخل من خلال إضافة مبيعات زائفة. من العلامات الدالة على هذه الأساليب الزيادة الملحوظة وغير المعتادة في حجم المبيعات مقارنة بالأعوام السابقة.

-إجراءات المراجع المضادة: التدقيق في فواتير المبيعات، لا سيما الصفقات التي أبرمت مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

تكلفة المبيعات أساليب المحاسبة الإبداعية: لجوء الشركة إلى تحويل مخزونها المقوم بطريقة(LIFO) .

الهدف: تخفيض تكلفة المبيعات في قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح.

إجراءات المراجع المضادة: التأكد من أن معاملات البيع حقيقية وليست وهمية.

مصاريف التشغيل

اجراءات المحاسبة الإبداعية: إضفاء طابع رأسمالي على مصاريف تشغيلية لا تستوفي شروط الرسملة مثل: تكاليف الصيانة.

الهدف: تقليص المصروفات التشغيلية بهدف رفع مستوى الأرباح الناتجة عن العمليات، وبالتالي تعزيز صافي الدخل النهائي.

إجراءات المدقق المضادة: التأكد من استيفاء هذه المصروفات لشروط الرسملة. قد تتضمن أساليب المحاسبة المبتكرة إضافة أرباح من بنود غير مألوفة إلى الأرباح التشغيلية دون توضيح ماهية هذه البنود.

تسعى الشركة لتعظيم أرباحها التشغيلية باستخدام طرق غير مرتبطة بالعمليات الأساسية، وهنا يجب على المدقق استبعاد أرباح هذه البنود من الربح التشغيلي.

ب –**الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من اثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:**(الحلبي ل.، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، 2009)

حيث تسعى الإدارة لتحسين المركز المالي للشركة من خلال تلاعبات في قيم الأصول والخصوم لتحسين نسب السيولة والربحية. إليكم أهم أساليب المحاسبة المبتكرة المتعلقة بالميزانية، وأهدافها، والإجراءات التي يجب على المدقق اتباعها.

النقدية: قد لا يتم الإفصاح عن النقدية المقيدة لتحسين نسب السيولة. يجب على المدقق استبعاد النقدية المقيدة عند حساب السيولة.

الاستثمارات المتداولة: قد يتم تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار سوق غير دقيقة لزيادة قيمة الأصول المتداولة وبالتالي تحسين نسب السيولة. يجب على المدقق التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة: قد لا يتم الإفصاح عن الديون المتعثرة لتقليل قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة بهدف الحفاظ على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها لتحسين نسب السيولة.

يجب على المدقق طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

المخزون السلعي: قد تتضمن الممارسات المحاسبية غير التقليدية تضمين بضائع راكدة أو قديمة أو معيبة في قوائم الجرد. يرمي ذلك إلى تضخيم قيمة المخزون، وبالتالي تعزيز قيمة الأصول المتداولة والتلاعب بنسب السيولة. ولمواجهة ذلك، يتحقق المدقق من دقة قوائم الجرد ويؤكد الوجود الفعلي للبضائع في المخازن.

أما الاستثمارات طويلة الأجل، فقد تشمل التحايل المحاسبي تغيير طريقة المحاسبة المتبعة، كانتقال من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

الهدف: التأثير على حساب الاستثمارات في سجلات الشركة الأم وتجميل نتائج الأعمال بإظهار حصتها من الأرباح فقط وتجاهل الخسائر. ولمنع هذا التلاعب، يراجع المدقق تقريره ويدقق في التغيير الحاصل ويحلل تأثيره على قائمتي الدخل والميزانية.

وفيما يخص الأصول طويلة الأجل، قد تلجأ الشركات إلى تخفيض معدلات الاستهلاك المعتمدة كنوع من التلاعب. يهدف ذلك إلى زيادة أرباح الشركة إما عن طريق إضافة الفائض الناتج عن إعادة التقييم أو عن طريق تقليل مصاريف الاستهلاك. وللتصدي لذلك، يقوم المدقق بالتحقق من معدلات الاستهلاك وإجراء التعديلات الضرورية على مصاريف الاستهلاك.

بالنسبة إلى المطلوبات المتداولة، قد تتضمن الأساليب المبتكرة عدم تضمين أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة. الغرض من ذلك هو تقليل قيمة المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة بشكل مصطنع. ويقوم المدقق بمراجعة دقيقة لتسجيل الأقساط المذكورة ضمن المطالبات المتداولة وإعادة تقييم نسب السيولة للتأكد من صحتها. في نطاق المطلوبات طويلة الأجل، قد تسعى الشركات للحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية العام المالي واستخدامه لسداد دين قصير الأجل. يهدف ذلك إلى تحسين نسب السيولة والربحية عبر تسجيل مكاسب من إطفاء السندات قبل تاريخ استحقاقها. يتحقق المدقق من توقيت الحصول على القرض طويل الأجل وسداد القرض القصير الأجل، مع إجراء التعديلات اللازمة على نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين: فقد تتضمن الأساليب المحاسبية غير السليمة إضافة الأرباح المتحققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي، بدلاً من تسجيلها ضمن الأرباح المحتجزة، وهو إجراء مخالف للمعايير.

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الاول: ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات Exerting of Creative Accounting Specially in Expenses:

تعرف المصروفات بأنها التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة الاقتصادية وأي نقص في موجوداتها أو زيادة في التزاماتها تحدث خلال فترة معينة نتيجة لإنتاج وبيع السلع أو تقديم الخدمات للآخرين (J.M, 1996)وبذلك فهي انخفاضات في قيمة الموجودات أو زيادات في قيمة المطلوبات أو حقوق المالكين التي تمثل كلفة استنفاذ السلع أو الخدمات من قبل الوحدة بهدف تحقيق إيراد للفترة الحالية(رياض، 2000) ، وفي كل فترة محاسبية سوف تتحمل الوحدة الاقتصادية نفقات للحصول على السلع والخدمات من الآخرين، فإذا ما استنفذت هذه السلع والخدمات في أنشطة وعمليات الوحدة خلال ذات الفترة فإنها تسجل كمصروفات، أما إذا لم تستنفذ خلال الفترة فيتم تسجيلها كموجودات مثل الموجودات الثابتة والمخزون السلعي، والمصروفات المدفوعة مقدماً، أي عندما تستنفذ تلك الموجودات في الفترة المحاسبية فإنها تسجل كمصروفات مثل اندثار الموجودات الثابتة، تكلفة البضاعة المباعة مصاريف الإعلان، وغيرها (العال ح.، 2006).

وهناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية بغرض تخفيضها وتضخيم الأرباح على غير الحقيقة، وهي كالآتي.

1. تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة. ويتم ذلك من خلال قيام بعض الوحدات الاقتصادية بتأجيل تسجيل بعض المصروفات التي تحصل في نهاية السنة إلى السنة اللاحقة، ويترتب على ذلك تضخيم أرباح الفترة المحاسبية الحالية على حساب تخفيض أرباح الفترة اللاحقة.(لؤي، 2010)
2. الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة، فمثلاً تقوم بعض الوحدات الاقتصادية في نهاية السنة المالية بشراء قرطاسيه ومطبوعات سجلات ومستندات أو منظفات أو أدوات ومواد أخرى يتم استعمالها في السنة المالية اللاحقة وتم تسجيلها في السنة الحالية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أرباح الفترة الحالية وتضخيم أرباح الفترة اللاحقة.
3. تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم. في حالة انخفاض الأسعار تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO في تقييم كلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة، مما يدل على تقييم كلفة البضاعة المباعة بأحدث الأسعار ومخزون آخر المدة بأقدم الأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى كلفة بضاعة مباعة بأعلى قيمة ومخزون آخر المدة بقيمة أقل، وعلى العكس في حالة ارتفاع الأسعار، مما يساعد في التلاعب بأرقام مجمل الربح وصافي الربح.
4. تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم. في حالة ارتفاع الأسعار تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO في تقييم كلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة، الأمر الذي يعني تقييم كلفة البضاعة المباعة بأقدم الأسعار ومخزون آخر المدة بأحدث الأسعار، مما يؤدي إلى كلفة بضاعة مباعة أقل ومخزون آخر المدة بقيمة عالية، وعلى العكس في حالة انخفاض الأسعار، الأمر الذي يساعد المحاسب في التلاعب بأرقام مجمل الربح وبالتالي التأثير على المبلغ النهائي لصافي الربح.
5. تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها. إن بعض الوحدات الاقتصادية تقوم ببيع جزء من مبيعاتها بالأجل، وفي تاريخ البيع يتم تسجيلها بحسابات المدينين، فإذا تبين أن بعض حسابات المدينين لا يمكن تحصيلها في تاريخ استحقاقها فانه يتم تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها وتكوين مخصص لذلك مقابل تحميل هذه القيمة التقديرية على المصروفات وتقوم بعض الوحدات بتغيير طريقة احتساب هذه المخصصات بتخفيضها بغرض تخفيض المصروفات المرتبطة بها وبالتالي زيادة أرباح الفترة الحالية على غير الحقيقة(العال، التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل

الدار الجامعية الاسكندرية، 2006)ومما تجدر الإشارة اليه أن هناك ثلاث طرق الاحتساب هذه المخصصات وهي الاحتساب على أساس نسبة مئوية من رصيد المدينون في نهاية الفترة، والاحتساب على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة، والاحتساب على أساس عمر أو فترة الدين ..

6. زيادة الديون المشكوك في تحصيلها. تقوم بعض الوحدات بتغيير طريقة احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك بهدف زيادتها من أجل زيادة المصروفات المرتبطة بها وبالتالي تحفيض أرباح الفترة الحالية على غير الحقيقة.
7. عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة - تسجل الموجودات الثابتة بالميزانية بالتكلفة التاريخية مخصوماً منها الاندثار المتراكم، فإذا حدث انخفاض دائم في قيمة الموجودات بسبب التقادم التكنولوجي أو الانخفاض الدائم في طاقتها الإنتاجية مثلاً، فانه يجب تخفيض قيمتها مقابل تسجيل خسارة بقيمة هذا الانخفاض، وقد لا تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتخفيض قيمة الموجودات على الرغم من توافر الشروط اللازمة لذلك، وبالتالي تخفض من قيمة مصروفاتها وخسائرها وتزيد من قيمة أرباحها على غير الحقيقة.(سمير، 2007)

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات Exerting of Creative Accounting Specially in Revenues:

يمكن تعريف الإيرادات بأنها التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة والناشئة ضمن الأنشطة الاعتيادية الموحدة الاقتصادية، عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية (القانونيين، 1999).أي إنها الزيادة الإجمالية في حقوق المالكين والناتجة من بيع السلع وتقديم الخدمات المتعلقة بالعمليات التجارية للوحدة الاقتصادية ويرى الشيرازي بأنه يمكن النظر إلى الإيراد من ثلاث وجهات نظر مختلفة وهي كالاتي:(مهدي، نظرية المحاسبة الطبعة الاولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990)

-الإيراد هو تدفق من القيم داخل إلى الوحدة الاقتصادية Inflow نتيجة قيامها بأداء نشاطها خلال فترة معينة.

-الإيراد هو تدفق من القيم خارج من الوحدة الاقتصادية Outflow متمثل بقيمة السلع أو الخدمات التي تم تبادلها مع الغير.

-هنا ينظر إلى الإيراد على أنه كل ما يسفر عن النشاط الإنتاجي خلال فترة معينة، وعلى ذلك فإن الإيراد يتمثل في كل ما يتولد من قيم سواء كان ذلك في شكل سلع وخدمات وسواء تم تبادل هذه السلع أو لم يتم تداولها خلال الفترة ويؤكد الشيرازي على أن المفهوم الثالث يعتبر هو الأفضل وذلك لأنه يعالج طبيعة الإيراد دون التقيد بطريقة معينة من طرق القياس أو توقيت معين للاعتراف به.(مهدي، نظرية المحاسبة الطبعة الاولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990)

وهناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات التي من الممكن إتباعها في الوحدات الاقتصادية. وهي كالآتي:

1. تغيير توقيت الاعتراف بالإيراد - طبقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة يتم الاعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية عندما يتم تحققه واكتسابه، ويتم التحقق من الإيراد عندما يتم تبادل السلع أو الخدمات بالنقدية أو أصول أخرى أي تعد الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الموجودات المستلمة قابلة للتحويل إلى النقدية أي عند تحصيلها، وبعد الإيراد مكتسباً عندما يتم تسليم السلعة أو تقديم الخدمة وعادة ما تكون لحظة البيع النقطة التي يتم فيها قياس الإيرادات بطريقة موضوعية متمثلة في سعر البيع وهناك استثناءات لها، حيث يتم الاعتراف بالإيراد خلال الإنتاج أو في نهاية الإنتاج أو عند استلام النقدية (بشتاوي سليمان وابو خزانة ايهاب ، 2004)، وقد تؤدي بعض الممارسات المحاسبية الإبداعية إلى الاعتراف بالإيراد في فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف به، ومن بين تلك الممارسات ما يأتي .(سمير، دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الابداع المحاسبي، 2007)
2. ا - تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية في بعض الأحيان يقوم المحاسبين بالوحدات الاقتصادية بتسجيل إيرادات بالفترة المحاسبية المنتهية عن بعض عمليات البيع التي تتم في الفترة التالية، وذلك بهدف تضخيم إيرادات الفترة المنتهية وأرباحها كي تتفق مع ما قد تكون قد أعلنته الوحدة الاقتصادية من توقعات في هذا الشأن، ويتم ذلك عن طريق التلاعب في تواريخ المستندات وسجلات شحن البضاعة المباعة خلال الفترة المحاسبية التالية، كي تظهر انه قد تتم شحنها إلى الزبائن خلال هذه الفترة ويتم تسجيلها كإيرادات عنها.(لطفي امين السيد احمد ، 2005)
3. تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة قيام المسؤولين في بعض الوحدات الاقتصادية بالاتفاق مع بعض كبار الزبائن وتجار الجملة بإرسال أوامر شراء بكميات كبيرة دون التزامهم باستلام تلك البضاعة أو تحملهم المسؤولية عنها، وتسجل الوحدة البضاعة كمبيعات على الرغم من عدم تسليمها للزبائن، وأحياناً تقوم بشحنها لمخازن سرية وتسجل بمستندات الشحن وانه قد تم

شحن وتسليم البضاعة للزبائن.(العال ح.، التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل، 2006)

4. تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة ويتم بقيام المسئولين في الوحدة الاقتصادية بشحن كميات كبيرة من البضائع قبل نهاية الفترة المحاسبية إلى وكلاء البيع وتسجيل تلك البضاعة كمبيعات على الرغم من انه لم يتم بيعها للزبائن، وما زالت طرف الوكلاء على سبيل الأمانة. ويحق للوكلاء أعادتها للوحدة في وقت لاحق إذا لم يتم بيعها، وبالتالي فإنها ما زالت مملوكة للوحدة الاقتصادية ولا يجب تسجيلها كمبيعات.(العال ح.، لتقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل، 2006)
5. تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية، وذلك عن طريق قيام المسؤولين في بعض الوحدات الاقتصادية بإبرام عقود بيع مع بعض الزبائن وتسليمهم البضاعة وتسجيلها كمبيعات، وفي الوقت ذاته، يتم الاتفاق مع هؤلاء الزبائن سراً (شفهياً أو كتابياً على إعطائهم الحق في رفض البضاعة المستلمة في وقت لاحق أو الحق في المفاوضة لتخفيض أسعار البيع المثبتة بالعقود الأصلية. وبالتالي فقد تم تضخيم الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع معالي فيها الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تضخيم أرباح الوحدة الاقتصادية.
6. تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها. تسمح بعض الوحدات لكبار الزبائن وتجار الجملة الحق في رد البضاعة المباعة أو استبدالها خلال فترة معينة وتقوم الوحدة في نهاية كل فترة بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعات الفترة، ويقوم بعض المسؤولين في الوحدة الاقتصادية بالتلاعب في تقدير قيمة انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية عاهد التوائم المالية المخصص اللازم بالتواطؤ مع بعض الزبائن ليقوموا بإبلاغ الوحدة بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيد بالكمية التي سبق إبلاغها للوحدة الاقتصادية، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأقل مما يجب .
7. تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها - تقوم الوحدة في نهاية كل فترة بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعاتها، ويتطلب هذا تقدير قيمة البضاعة، إذ يسمح ذلك بالتلاعب في تقدير قيمة المخصص المطلوب من خلال تواطؤ بعض الزبائن مع بعض المسؤولين بالوحدة الاقتصادية للإبلاغ بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيد بالكمية التي سبق المخصص اللازم بالتواطؤ مع بعض الزبائن ليقوموا بإبلاغ الوحدة بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم

بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيد بالكمية التي سبق إبلاغها للوحدة الاقتصادية، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات باقل مما يجب .

8. تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها تقوم الوحدة في نهاية كل فترة بتكوين مخصص لقيمة المردودات والمرتجعات المتوقعة من مبيعاتها، ويتطلب هذا تقدير قيمة البضاعة، إذ يسمح ذلك بالتلاعب في تقدير قيمة المخصص المطلوب من خلال تواطؤ بعض الزبائن مع بعض المسؤولين بالوحدة الاقتصادية للإبلاغ بكمية أقل من المخزون الموجود لديهم في نهاية الفترة مع احتفاظهم بالحق في رد البضاعة فيما بعد دون التقيد بالكمية التي سبق الإبلاغ عنها، وبالتالي يتم تقدير مخصص المردودات والمرتجعات بأكثر مما يجب .(العال ح.، لتقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل، 2006)

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الإطار النظري لموضوع المحاسبة الإبداعية من خلال توضيح مفهومها والنظر في نشأتها والأسباب التي ساهمت في بروزها كظاهرة مؤثرة على مصداقية المعلومات المالية. كما تم استعراض أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسات لممارسة المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على كيفية تأثير هذه الأساليب على عرض القوائم المالية.

وأخيرًا، تم التمييز بين المحاسبة الإبداعية بوصفها استخدامًا مشروعًا للمرونة المحاسبية، وبين التلاعب المحاسبي الذي يعد مخالفة صريحة للأنظمة والمعايير.

ومن خلال هذا العرض النظري، تتضح أهمية فهم طبيعة المحاسبة الإبداعية كأساس لتحليل انعكاساتها العملية، خاصة فيما يتعلق بجودة المعلومة المحاسبية وتأثيرها على كفاءة الأسواق المالية، وهو ما سيتم التطرق إليه تفصيليًا في الفصل الثاني من هذه الدراسة

1

الفصل الثاني

الفصل الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل دراسة الابعاد المفهومية والعملية لتأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية، كعنصر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الأطراف المستفيدة من البيانات المالية.

يهدف هذا الفصل الى استكشاف مفهوم جودة المعلومات المحاسبية عبر فحص خصائصها النوعية وربط هذه الخصائص بشكل مباشر بتأثيرات المحاسبة الإبداعية سواء فيما يتعلق بالإفصاح او التوقيت او غيره... كما يركز على كيفية إدراك المحترفين لهذا الموضوع واثاره على مستوى الثقة في التقارير المالية.

المبحث الأول: جودة المعلومات المحاسبية

تناول هذا المبحث مفهوم جودة المعلومة المحاسبية باعتبارها أحد الركائز الاساسية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، حيث ترتبط الجودة مباشرة بمدى مصداقية وشفافية هذه المعلومات.

ولأجل بناء تصور دقيق حول هذه الجودة، من الضروري التطرق الى مختلف الابعاد التي تشكل مفهومها، وفي مقدمتها التعريفات النظرية المتعددة التي وردت في الادبيات المحاسبية ومن هنا يتناول هذا المطلب الأول مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، تمهيدا لدراسة خصائصها النوعية وأثر المحاسبة الإبداعية عليها في المطالب التالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

لفهم تأثير المحاسبة الإبداعية يجب أولا الوقوف على المقصود بجودة المعلومات المحاسبية وعناصرها الأساسية وهو ما سيتم التطرق اليه في هذا المطلب.

أولا- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وجب تعريف ولو باختصار الجودة والمعلومات المحاسبية، فالجودة هي مقياس للتميز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق

الالتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتماثل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين، ومعيار ايزو 8402-1986 يحدد الجودة على أنها مجمل السمات والخصائص المنتج أو الخدمة التي تجعله قادرا على تلبية الاحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة، هذا من جهة(مساك، 2014/2015).

ومن جهة أخرى تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخلين والخارجيين، فالمعلومات تمثل أداة ووسيلة اتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد الهدف منها بوضوح وبين المستفيد من تلك المعلومات التي يرغب أن تكون ذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات.(الشلبي، 2017)

أما جودة المعلومات المحاسبية، فلها العديد من التعريفات تذكر منها:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية: " تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة (طبابيبة، 2016)" مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها(يحي، 2012-2013).

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية(نجيب، 2020-2021)

يقصد بجودة المعلومة المحاسبية تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية وإعداد القوائم المالية، كما تساعدهم في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة."(الحكيم، دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2020-2019)

بالإضافة إلى ذلك، تعد جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه، كما أن جودة المعلومات

المحاسبية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات الاقتصادية وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتخفض من احتمالات عدم التأكد المصاحبة لتلك القرارات(حنان ق.، اثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية تخصص محاسبة مالية و تدقيق ، 2015-2016). ومنه تستخلص أن جودة المعلومات المحاسبية هي تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها وتحقيق منفعة لمستخدميها وأن تخلو من كل أشكال التحريف والتضليل، كما أنها مقياس مناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي وتساعد أيضا في عملية اتخاذ القرارات.

ثانيا-الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

تُصنَّف جودة المعلومات المحاسبية إلى مجموعة من الخصائص المعروفة بالخصائص النوعية، وتنقسم هذه الخصائص إلى نوعين رئيسيين:

أولًا- الخصائص الرئيسية

تُعد الخصائص الرئيسية أساسية لا بد من توفرها في المعلومات المحاسبية المنشورة، إذ إن غيابها يفقد هذه المعلومات قيمتها ويجعلها غير مجدية للمستخدمين. وتتضمن هذه الخصائص ما يلي:

1. الملاءمة:

تُعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة عندما تؤثر بشكل مباشر في قرارات المستخدمين، ويتحقق ذلك إذا تم توفيرها في الوقت المناسب، وكانت تتمتع بقدرة على التنبؤ المستقبلي(متولي، 2015)، إضافة إلى دورها في تقديم تقييم رجعي للقرارات السابقة. وتفقد المعلومات ملاءمتها عندما يضعف تأثيرها على القرار المتخذ، ما يعني أن الملاءمة تقوم على وجود علاقة منطقية بين المعلومة والقرار المتعلق بموضوع الدراسة. فالمعلومة تُعد ملائمة حينما تُحدث تغييرًا في توجه متخذ القرار، وغياب هذه المعلومات يؤدي غالبًا إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

(حنان ر.، النموذج االمحاسبي المعاصر من المبادئ الى معايير دار وائل للنشر و التوزيع عمان تاتردن الطبعة الثانية ص 199-200، 2006). ولتحقيق خاصية الملاءمة، يجب أن تتوافر بها الخصائص الفرعية التالية:

1.1. الملاءمة الزمنية:

يعزز توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب من قدرة المستخدم على اتخاذ قرارات فعالة. أما إذا تأخر وصول المعلومات، فإنها تفقد الكثير من قيمتها. ولهذا السبب، تدعو الهيئات المهنية المحاسبية الشركات إلى إصدار قوائمها المالية وتقاريرها السنوية خلال فترة زمنية محددة بعد نهاية السنة المالية، وتحثها كذلك على إصدار تقارير دورية، وذلك لتعزيز عنصر التوقيت المناسب.

وفي بعض الحالات، قد يكون من الأفضل التضحية بجزء من الدقة لصالح السرعة في تقديم المعلومات، حيث إن عملية اتخاذ القرار ترتبط بفترة زمنية لا يمكن تأجيلها. ومن الأمثلة على ذلك، التقارير المرحلية التي تُعد بسرعة ولفترات قصيرة، وإن كانت بدرجة دقة أقل، إلا أنها توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية بشأن دخل المنشأة، وتساعد أيضًا في تقييم الأداء السابق. وبالتالي، فإن الخصائص الثلاث المكونة للملاءمة — التوقيت المناسب، القدرة التنبؤية، والتقييم الرجعي — ترتبط ببعضها البعض لتحقيق أكبر قدر من الفائدة للمستخدم.(حنان ر.، المرجع اعلاه ص 202)

2. القدرة التنبؤية:

تشير إلى مدى مساهمة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على توقع النتائج المستقبلية أو تعديل توقعاته الحالية بناءً على معلومات جديدة. وتُعد هذه الخاصية ضرورية لأنها تساعد المستخدمين في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، مثل التغيرات في المديونية أو العوائد على الأصول، مما يساعد على تقييم كفاءة الأداء الإداري.(شاهين، 2011)

3. التقييم الرجعي (التغذية العكسية):

تعني إمكانية استخدام المعلومات المحاسبية في مراجعة صحة التقديرات أو القرارات السابقة. وتكتسب هذه الخاصية أهميتها من قدرتها على تقليل درجة عدم التأكد وتعزيز تقييم القرارات السابقة، ما يسهم في تحسين القرارات المستقبلية.(اخرون)

4. الموثوقية:

يجب أن تتسم المعلومات المحاسبية بدرجة عالية من الثقة، فالثقة لا تعني الكمال، بل تعني مدى إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات في تمثيل العمليات والحقائق الاقتصادية بشكل دقيق(الحميد، 2009).
وتتحقق الموثوقية من خلال ثلاث خصائص فرعية:

4.1. الصدق في التعبير:

أي أن تعكس المعلومات المحاسبية الواقع الاقتصادي الذي تهدف إلى تمثيله، دون تحيز، وبطريقة تتوافق مع جوهر الأحداث لا مجرد شكلها.(احمد، 2013)

4.2. إمكانية التحقق:

تشير إلى إمكانية الوصول إلى نفس النتائج عند تطبيق نفس أساليب القياس والإفصاح من قبل أكثر من مستخدم، ما يعزز موضوعية وحيادية المعلومات.(مريم، 2011)

4.3. الحياد:

تعني عدم تحيز المعلومات لصالح طرف على حساب طرف آخر، بل يجب أن تكون محايدة ومتوازنة بحيث يستفيد منها جميع مستخدمي القوائم المالية دون استثناء(نوال)

ثانيًا- الخصائص الثانوية

1. القابلية للمقارنة:

تعني القدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية للفترة الحالية مع فترات سابقة، أو مقارنة معلومات منشأة معينة مع منشآت أخرى. وتُعد المقارنة ممكنة فقط عندما تتم معالجة الأحداث والعمليات المالية وفقًا لنفس المبادئ والأسس المحاسبية عبر الفترات المختلفة ومن منشأة لأخرى.

تساعد هذه الخاصية المستخدمين في التعرف على أوجه التشابه والاختلاف في الأداء المالي بين المنشآت أو داخل المنشأة نفسها على مدى فترات زمنية متعددة. ويعود السبب في ذلك إلى اختلاف الظروف والأحداث المؤثرة في المنشآت، أو تغير الظروف التي تواجهها المنشأة نفسها عبر الزمن.

ويجب الإشارة إلى أن الفائدة الحقيقية من المقارنة لا تتحقق إلا بتشابه أساليب القياس والإفصاح المستخدمة. فكلما كانت هذه الأساليب ثابتة ومتماثلة، كلما أصبحت المعلومات المحاسبية أكثر فائدة. وتنقسم هذه الخاصية إلى جانبين مهمين:

أ. المقارنة بين الفترات المختلفة لنفس المنشأة: ويُقصد بها ضرورة توفر الاستمرارية والثبات في تطبيق نفس الأساليب والمبادئ المحاسبية، لتكون المقارنة بين نتائج الفترات المختلفة دقيقة. ويتطلب ذلك:

تجميع نفس البنود المحاسبية بنفس الطريقة في كل فترة.

استخدام وحدة نقدية متجانسة، بحيث تتطابق العملة المستخدمة في كل فترة زمنية، أو يتم تعديل القوائم المالية لتعكس التغيرات الكبيرة في القوة الشرائية.

التماثل في طول الفترات الزمنية التي تُعد عنها القوائم.

ثبات أساليب القياس والإفصاح من فترة إلى أخرى، أو الإفصاح عن أي تغييرات وتأثيرها.

بيان التغيرات التي تطرأ على الظروف الاقتصادية أو طبيعة الأحداث المؤثرة على الوضع المالي.

ب. المقارنة بين منشآت مختلفة: تُصبح المقارنة ممكنة عندما يتم:

تقليص استخدام الطرق البديلة في قياس أو الإفصاح عن أحداث متشابهة.

الإفصاح بوضوح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل كل منشأة(لعروسي، 2019/11/24).

2. الثبات (الاستمرارية):

يقصد بالثبات التزام المنشأة باستخدام نفس الفروض والأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة إلى أخرى. ولا يعني ذلك أنه لا يجوز تغيير الطرق المحاسبية، بل يمكن القيام بذلك عندما تُثبت الطريقة الجديدة أنها أكثر ملاءمة. وفي هذه الحالة، يجب الإفصاح عن طبيعة التغيير، أثره، وأسبابه في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي تم فيها تطبيق التغيير

(حنان ق.، اثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية -دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف ص 37)

ثالثا- صفات خاصة بالمستخدم والعرض وهي خصائص تؤثر على مستخدم المعلومات المالية وتتمثل في: (الجوهر، 2011)

(114)

1.1. الجوهر فوق الشكل: حتى تمثل المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها فمن الضروري أن تكون عرضت وتم المحاسبة عنها وفق لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس شكلها القانوني

1.2. القابلية للفهم: أي أن المعلومات المالية يجب عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية.

مما سبق يمكن اعتبار جودة المعلومات المالية لا يمكن إسنادها فقط إلى الخصائص الذاتية لهذه المعلومات، ولكن تتأثر كذلك بمستخدمي هذه المعلومات متخذي القرارات)، حيث يتوقف نفع المعلومات المالية على من يتخذ القرار، ونوع القرار وطريقة اتخاذ القرار، وأسلوب متخذ القرار في تحليل هذه المعلومات بصورة جيدة والاستفادة منها، ويتطلب ذلك أن تكون المعلومات المالية مفهومة لمتخذ القرار حتى يتمكن من الاستفادة منها.

2. محددات ومشاكل تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية: هناك محددان رئيسيان لاستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المالية هما: (الجعارات، 2017)

1.2.الأهمية النسبية ويقصد بها أنه من الضروري عرض المعلومات التي يؤدي حذفها أو شطبها إلى تأثير سلبي على القرارات المتخذة، حتى لو كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغايات اتخاذ القرارات.

2.2. اختبار التكلفة العائد ويعني هذا القيد وجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها، أي يجب أن تكون المعلومات مجدية اقتصاديا.

مساهمة جودة المعلومات المالية في ترشيد قرارات المستثمرين على مستوى سوق الأوراق المالية، :

ويغلب على هذين المحددين الصفة الكمية، والأهمية النسبية لكل خاصية سوف تحددها ظروف الحال كما أنها سوف تختلف من شخص إلى آخر، فعادة ما يحدد مستخدم القرار طبيعة وأهمية المعلومات بالنسبة له فضلا عن ذلك فإن هناك بعض المشكلات التي قد تنشأ عن المفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات المالية والتي تتضح فيما يلي: (صالح، 2009)

احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المالية (أي الملاءمة والموثوقية). إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملاءمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا أو تمثيلا للواقع الفعلي

احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المالية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حال أرقام التكلفة التاريخية. كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالبا ما يكون على حساب درجة الثقة والاكتمال وعدم التأكد.

ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر اختبار مستوى الأهمية). إن البند يعتبر مفيدا وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

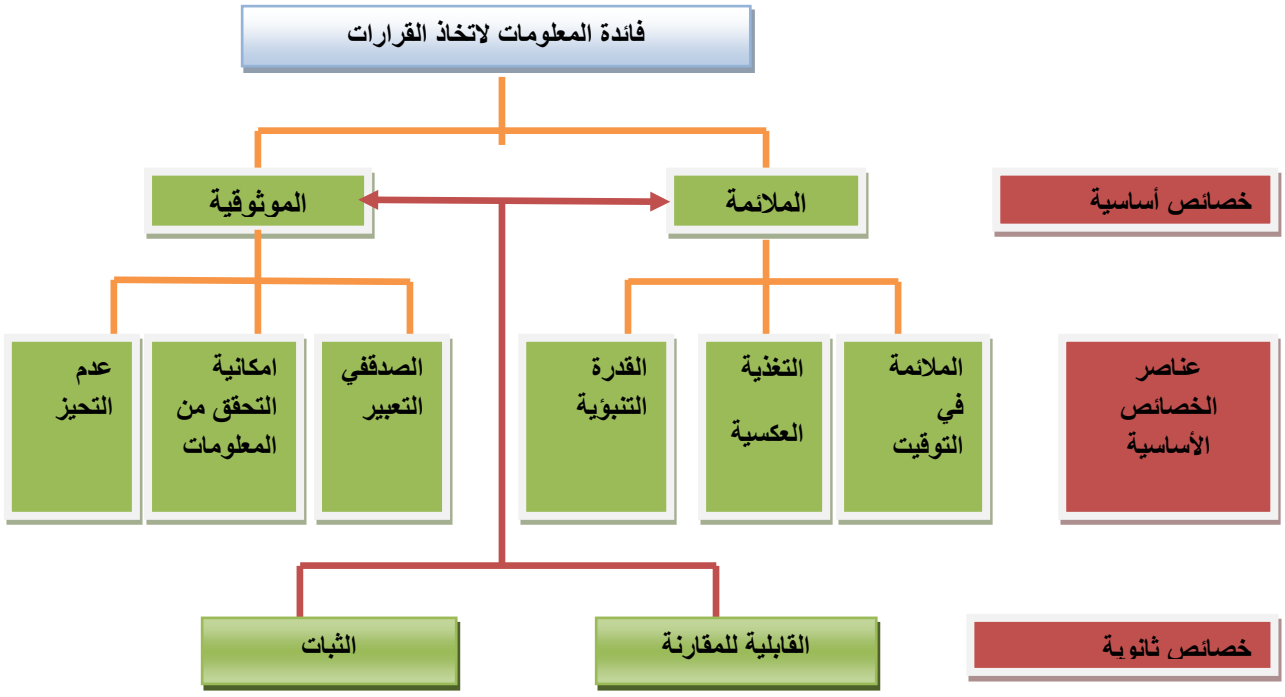
كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها اختبار التكلفة العائد). فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها أن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المالية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها وإلا فإن المؤسسة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن المعلومات تكلفتها أكبر من منفعتها.

قد تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في القرار المطلوب على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب

لذلك يقع على عائق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد القوائم المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المالية التي تحتويها تلك القوائم.

بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المالية مقارنة المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة مع مؤسسات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي التي تنتمي إليه هذه المؤسسة إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم المؤسسات أو المؤسسة بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير، وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة عن هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للمؤسسة ذات العلاقة.

الشكل رقم:1.2الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: مصطفى نور-محاسبون قانونيون-مراجعون واستشارات مالية، (2022) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية نقلا عن الرابط التالي

moustafanour11phot6s/a/arfacebookcom/580052382137045

ثالثا- أهمية جودة المعلومات المحاسبية:

في ظل التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، أصبح للمعلومة المحاسبية أهمية ودور كبيرة في صنع القرارات، وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الغاية المطلوبة منها يجب أن تتصف بمجموعة من الصفات أو الخصائص الضرورة التي تجعلها مفيدة لمختلف مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية كما أن هذه الخصائص تعتبر كمقياس لتقييم كفاءة النظام المحاسبي من حيث كفاءة تشغيله وجودة تصميمه وتقييم الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة، وبالتالي فإن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية سيفيد منتج هذه المعلومات وكذلك مستخدمها، ومنه يمكن بيان أهمية تحديد خصائص جودة المعلومات

المحاسبية من خلال ما يلي:

إن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى

للإطار الفكري المحاسبي.

-إن هذه الخصائص ستكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

-استخدامها كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية(سليماني)

المطلب الثاني: معايير جودة المعلومات المحاسبية.

بعد تحديد المفهوم العام للجودة سنخصص هذا المطلب للحديث عن المعايير التي يجب ان تتوفر في المعلومة المحاسبية الجيدة.

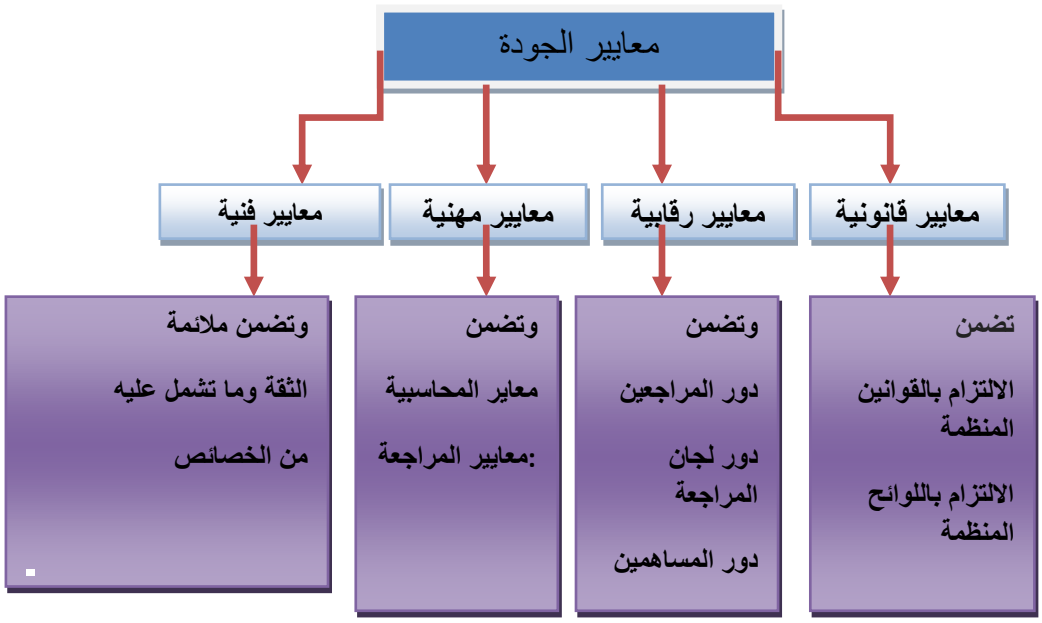
اولا- معايير جودة المعلومات المحاسبية.

كتوفر جودة المعلومات المحاسبية بتوفر المعايير التالية:

1. **معايير قانونية:** تسعى العديد المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية وتحقق الالتزام بها من خلال من تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بربط الجوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكلي عن أدائها.

2. **معايير رقابية** بنظر عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي تركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستمرين
3. **معايير مهنية** قتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير التقارير المحاسبة والمراجعة ضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.
4. **معايير فنية:** إن توفر معاير فنية يؤدي إلى تصوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار(خديجة ه.، 2015/2016)

الشكل رقم:2-2معايير جودة المعلومات المحاسبية



المصدر:

فوزية هلالي عمران(2015-2016)حقيقة جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر، جامعة مولاي الطاهر سعيدة.

ثانيا -العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

1. العوامل المؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية

نتناول بعض من هذه العوامل على النحو التالي:

1.1. **النظام المحاسبي المطبق:** إن النظام المحاسبي الذي يضعه المشرع في الدولة يتضمن قواعد وأحكام التنظيم العمل المحاسبي في الكيانات الملزمة بتطبيقه، وهذه القواعد والأحكام تؤثر على الوثائق والتقارير المعدة كتلخيص لذلك العمل المحاسبي من حيث نوعها، عددها شكلها، محتواها، ومن ثم جودتها ، فمثلا فالجزائر كانت المؤسسات الاقتصادية تطبق المخطط المحاسبي الوطني الذي صدر في سنة 1975 م إلى غاية صدور النظام المحاسبي والمالي لسنة 2007 والذي دخل حيز التطبيق في سنة 2010 م، ووجهت له انتقادات عديدة تذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

اعتماده على مبدأ التكلفة التاريخية والذي جعل عملية المقارنة الزمنية بين القوائم المالية تفقد معناها نظرا الموجة التضخم التي عرفتها الجزائر خاصة في العقدين الماضيين.

لا تزود القوائم المالية المعدة وفق قواعده وأحكامه مستخدميها بمعلومات حول الأنشطة المستقبلية و

التكاليف والإيرادات المتوقعة للمؤسسة الاقتصادية المعنية.

القوائم المالية التقليدية التي جاء بها المخطط المحاسبي لسنة 1975 لا تمكن المستثمرين من معرفة أسباب التغيرات الحزينة والعوامل المتحكمة فيها، فالميزانية الختامية تظهر الحزينة كرصيد فقط، وهكذا يصعب عليهم متابعة تطور وضعية التوازن المالي للشركة التي يستثمرون فيها..

وقد جاء النظام المحاسبي والمالي لسنة 2007 لبعوض المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ويسد النقائص الواردة فيه حتى يتسنى للمؤسسات المطالبة بتطبيقه إعداد قوائم وتقارير مالية تتضمن معلومات تتميز بالجودة المطلوبة وتكون ذات منفعة أكثر بالنسبة لمستخدميها.

2.1. **استخدام الحاسوب:** إن استخدامات الحاسوب متعددة، منها استخدامه في إطار نظام المعلومات المحاسبي لأجل معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات محاسبية تتصف بالخصائص التي تجعلها مفيدة من جميع جوانبها للتوصل القرارات رشيدة. وأشارت نتائج دراسة خليل الرفاعي وآخرون سنة 2009 أن المتغيرات الفرعية المتعلقة بنوعية الحواسيب المستخدمة وملاعبة البرمجيات المستخدمة هي أكثر متغيرات استخدام الحاسوب تأثيرا في خصائص المعلومات المحاسبية الأربعة الملائمة الموثوقية، الثبات، والقابلية للمقارنة) وأن المتغيرات الفرعية المتعلقة بالدعم والتدريب المقدم لمستخدمي الحاسوب وسهولة الاستخدام ليس لها أثر في خصائص المعلومات المحاسبية.(علي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على

صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس -باتنة ماجستر في العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011)

3.1. اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة: يرى رضا إبراهيم صالح أنه فيما يتعلق بالخصائص النوعية الجودة المعلومات المحاسبية يتضح أن كلا من مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة له ايجابياته وسلبياته على تلك الخصائص، وقد أورد بأن دراسة كيسو سنة 2005 أوضحت أنه بالرغم من تأييد مستخدمي البيانات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يرى أن هناك فائدة كبيرة الإظهار بنود من الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة في تقدير القيمة السوقية للمنشأة.(حامدي، 2010-2011)

4.1. حوكمة الشركات: ارتبط مصطلح الحوكمة بالعديد من المواضيع، لذا لا يوجد تعريف محدد الحوكمة الشركات فقد عرفها كادبوري على أنها النظام الذي يسير ويراقب الشركة. كما عرفها مارتن هيلب على أنها " النظام الذي يسمح بالإدارة الإستراتيجية التسيير التكاملي والرقابة الكلية بطريقة مقاولاتية وأخلاقية، وبأسلوب يتناسب مع كل سباق خاص.(زاوي، 2016) كما تعرف حوكمة الشركات على أنها "مجموعة علاقات الإدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وذوي المصلحة، ورصد ومتابعة الأداء في مضمون أن هناك الفصال بين الملكية والإدارة.(حماد ط.، 2005).

كما عرفها البعض بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم الإدارة شئون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة.(govemance, 2000)

في ضوء طبيعة الأبعاد المحاسبية العملية حوكمة الشركات المساءلة والرقابة المحاسبية، الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة دور المراجعة الداخلية، دور المراجع الخارجي، دور لجان المراجعة، تحقيق الإفصاح والشفافية وغيرها) وانعكاساتها على المعلومات المحاسبية، تشير إلى النقاط التالية:

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة العملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة في الشركات. إن الأبعاد المحاسبية العملية الحوكمة تغطي ثلاث مراحل من العمل المحاسبي وهي:

- **. مرحلة الرقابة** على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما: الرقابة القبلية والآخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.

- **مرحلة الممارسة الفعلية** للعمل المحاسبي بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء وإدارة الأرباح، وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.
- **مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية** وتشمل أدوار كل من الجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها..

إن النتيجة النهائية للأبعاد المحاسبية هو إنتاج المعلومات المحاسبية ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والتي عن طريق هذه المعلومات يمكن المحافظة على حقوق هؤلاء الأطراف التجاه الوحدة الاقتصادية، لذا تصبح هذه المعلومات من الأهمية بدرجة أن تعد بمستوى شامل من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها، وفي ذات الوقت تعكس ثقة الأطراف الأخرى في الوحدة الاقتصادية وإدارتها.(علي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس -باتنة ماجستر في العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010/2011)

2.عوامل أخرى مؤثرة في جودة المعلومة المحاسبية:

تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوي التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الإنسانية هي نتاج بيئتها فإن من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:(المجهلي، 2009-2008)

1.2.العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي نقدها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلا تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملاءمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة والغرض أحكام المراقبة المركزية، فمثلا يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملاءمة المعلومات

المحاسبية التي تعد وفقا الأساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى الأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

2.2. العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية البيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلتزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، ومن هنا يقع على عائق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم. وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية، أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي فبإعداد السياسات والإجراءات المحاسبية .

3.2. تقرير مدقق الحسابات المراجع الخارجي: يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار فهو تحتل مرتبة متقدمة لدي المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية تلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية، تنسق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية منفترة الأخرى .

ثالثا-قياس جودة المعلومات المحاسبية وكيفية تقييمها

تقاس جودة المعلومات كما يلي;(مدفوني، 2015)

1.قياس جودة المعلومات المحاسبية;

لا يوجد تعريف محدد جودة المعلومات وذلك لاختلاف الجودة تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف متبني ومستخدمي

المعلومات إلا انه يمكن تحديد معاير عامة للقياس جودة المعلومات على النحو التالي:

1.1. الدقة بوصفها مقياس الجودة المعلومات: يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ولا شك كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

2.1. المنفعة بوصفها مقياس الجودة المعلومات: تمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، يمكن أن الأحمد المنفعة احمد الصور التالية:

المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متحد القرار..

المنفعة الزمنية: أي توفر المعلومات لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة.

المنفعة التقييمية والتصحيحية: أي قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات.

- الفاعلية بوصفها مقياس الجودة المعلومات تعتمد الفاعلية على مدى درجة التحقيق المؤسسة لأهدافها، وبالنسبة المعلومات فان الفاعلية هي مدى التحقيق المعلومات الأهداف المؤسسة أو متحد القرار من خلال استخدام موارد محدودة
- التنبؤ بوصفها مقياس الجودة المعلومات: يقصد بالنبل الله الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وإن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط والاتخاذ القرارات، ومن ثم فانه من المؤكد إن جودة المعلومات إنما المثل في مقدرتها النبوية في تخفيض حالة عدم التأكد..
- الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات يقصد بالكفاءة هي حسن استخدام الموارد أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ الاقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن لا تزيد من قيمة المعلومات.

2.كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية

تتحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي، أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتحدة بناء على الملك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة.

وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو المتحد القرار، وهي منفعة المعلومات درجة الرضا على المعلومات درجة الأخطاء، والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار، وبالتالي قاله إذا تم عودي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتحد سابقا فان قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر.

رابعا- نماذج عن قياس جودة المعلومات المحاسبة

هناك نماذج القياس جودة المعلومات المحاسبية ومتعددة يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مداخل: (خديجة ه.)

1. **مدخل جودة الربح**: يستند المؤيدون لهذا المدخل على أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية المعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل هو النموذج المدار الأرباح القياس استمرارية الأرباح ولنموذج قياس القدرة النبوية للأرباح، ويعاب على هذه النماذج اعتمادها على بيانات سلاسل زمنية القارة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر.
2. **مدخل جودة الاستحقاقات:** يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية والتحقق من الأرباح والتدفق. النقدي التشغيلي ومن أهم نتائج هذا المدخل هو نموذج جودة الاستحقاق والمعدل الذي يعبر أكثر النماذج دقة.
3. **مدخل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر:** يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات الأرباح أو الخسائر) في التوقيت المناسب، يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية، ومن اتخاذ هذا المدخل النموذج البنود الاستثنائية والنموذج خاصية وقتية الربح.

المطلب الثالث: دور المعلومات المحاسبية الجيدة في اتخاذ القرار الاستثماري

بعد تحديد خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة ومعاييرها من المهم توضيح كيف تساهم هذه المعلومات في دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة وخارجها.

أولا- المعلومات المحاسبية الجيدة في اتخاذ القرار الاستثماري:

تلعب المعلومات المحاسبية دورا هاما في عملية اتخاذ القرار بشكل عام، واتخاذ القرار الاستثماري بشكل خاص، مثلها في ذلك مثل باقي أنواع المعلومات الأخرى، من حيث أنها تؤدي إلى زيادة المعرفة لدى متحد القرار الاستثماري من ناحية وتقلل من حالة عدم التأكد التي تكتنف البيئة التي تتخذ فيها القرارات من ناحية أخرى غير أن المعلومات المحاسبية تتميز عن غيرها من المعلومات الوصفية بأنها (أي المعلومات المحاسبية) كمية وقابلة للتحقق من صحتها ولذلك فإنها تعدو أكثر فاعلية في مساعدة متخذي القرارات الاستثمارية على الوصول إلى الحلول المناسبة، ومن ثم فإن متخذي القرارات الاستثمارية عادة ما يعطون وزنا أكبر للمعلومات المحاسبية وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات نفع كبير في عملية اتخاذ القرار الاستثماري يجب أن تتميز بالخصائص التالية:

- أن تكون ملائمة.
- أن تتوافر في الوقت المناسب.
- أن تكون صحيحة.

ويقصد بالملاءمة كما ذكرنا سابقا أن تكون مفيدة ونافعة في حل المشكلة موضع الفحص والدراسة أو القرار المراد اتخاذه ونظرا لاختلاف طريقة أو نموذج اتخاذ القرار من شخص لآخر فلا يوجد مقياس عام للحكم على مدى ملاءمة كل أنواع المعلومات المحاسبية، ومع ذلك فإن بعض أنواع المعلومات المحاسبية لاسيما المعلومات التكاليفية تلعب دورا هاما في كثير من القرارات على الرغم من أن ليس لكل أنواع التكاليف أهمية متساوية في اتخاذ القرارات ولذلك يجب على متخذي القرارات أن يحددوا التكاليف التي تعتبر نافعة لكل أنواع القرارات ولكي تكون التكاليف ملائمة للقرار يجب أن تكون تكلفة مستقبلية متوقعة أي أن يتوقع حدوثها خلال الفترة التي يغطيها القرار الاستثماري وعلى ذلك فإن التكلفة التاريخية لا تعتبر تكلفة ملائمة للقرار إلا إذا كان من المتوقع أن تستمر في المستقبل، كذلك يجب أن تختلف التكلفة من بديل الآخر، وعلى ذلك فإن التكلفة التي لا تغير من قرار الآخر أي تكون واحدة لكل البدائل لا تعتبر التكلفة ملائمة لاتخاذ القرار الاستثماري ولن يكون لها تأثير على القرار .

كذلك يجب أن توافر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب أي عندما يكون متخذ القرار في حاجة إليها إذ أن تأخر المعلومات وعدم توافرها في الوقت المناسب يقلل من قيمتها. كما يجب أن تكون المعلومات صحيحة إذ تتوقف صحة القرارات الاستثمارية على صحة المعلومات المحاسبية هذا ولا يقصد بصحة المعلومات أن تكون دقيقة فمثلا التقرير الذي بين أن تكلفة الإنتاج هي 450000 ريال مثلا يعتبر صحيحة على الرغم من أن المبلغ الدقيق التكلفة قد يكون 450150 ريال، إذ كثيرا ما يكون من الأفضل الحصول على معلومات تقريبية في الحال بدلا من الحصول على معلومات

دقيقة في وقت متأخر أي قد يضحى بالدقة في سبيل الحصول على معلومات ملائمة وسليمة في الوقت المناسب.(نيصور، 1987)

ومنه درجة جودة المعلومات المحاسبية المتوافرة المتخذ القرار والتي تحددها الخصائص النوعية المتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والمقارنة لها تأثير كبير على جودة القرار الاستثماري المتخذ، فكل قرار ناجح متوقف على دقة المعلومات وفعاليتها، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات (دقيقة ومؤكدة) كان متخذ القرار في وضع أفضل وكانت قراراته سليمة وكلما كانت المعلومات غير دقيقة وغير أكيدة كان القرار غير سليم وهذا الأمر يتطلب من الإدارة ضرورة أن تبحث باستمرار عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة، فالمعلومات المحاسبية تزيد من معرفة متخذ القرار الاستثماري وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات، وفي حقيقة الأمر إن لاتخاذ القرارات الاستثمارية والمعلومات المحاسبية موضوعان مرتبطان.

ثانيا - أثر المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية

تمثل المعلومات المحاسبية جزءا أساسيا من المعلومات التي تساهم في وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار النسبي للأوراق المالية، كما تلعب دورا هاما في تخصيص الموارد المحدودة بين مشروعات الاستثمار المختلفة وفي توزيع الأوراق المالية بين المستثمرون وعموما يمكن النظر إلى الأثر الذي تحدثه المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية على النحو الآتي(ماكوين، 2005) :

- . تساعد المعلومات المحاسبية المستثمرين في اختيار أفضل محفظة للأوراق المالية، وذلك عن طريق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للوحدات الاقتصادية المساهمة.
- . تستخدم المعلومات المحاسبية والتي تتم معالجتها بنماذج رياضية وإحصائية القياس المخاطر في البورصة والتقييم الأسعار الحقيقية للأسهم.
- . تتأثر أسعار وحجم التداول في سوق الأوراق المالية بتحليل السلاسل الزمنية للمعلومات المحاسبية لما لهذه المعلومات من تأثير على تكوين أو تعديل توقعات المتعاملين في السوق حول حجم واتجاه نشاط الوحدة الاقتصادية في المستقبل.
- توافر المعلومات المحاسبية يؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرار مما يساعد على اتخاذ القرار السليم الذي يحقق المنفعة المطلوبة.

ولكي تتحقق المنفعة المطلوبة من المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم والتقارير المالية في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية فإن ذلك يتطلب توافر عدة خصائص (معايير) للمعلومات المحاسبية تعبر عن مدى جودتها وفعاليتها مما يتيح لمستخدميها الاطمئنان إلى تلك المعلومات.

ويمكن النظر إلى الأثر الذي تحدثه المعلومات المحاسبية على سوق الأوراق المالية من جانبين(الدين، ديسمبر 2005)

- **الجانب التيسيري:** ويكون عن طريق تيسير إمداد المستثمرين بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في البورصة قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد
- ذلك القرار.
- **الجانب التأثيري:** ويكون بالتأثير على وظيفة إدارة محفظة الأوراق المالية بشكل يحقق التوازن المطلوب بين المخاطر والعوائد بما يحقق للمستثمرين الربحية المستهدفة ويحفظ سوق الأوراق المالية التوازن بقدر الإمكان.

ومن جهة أخرى فإن المعلومات المرتبطة بالاستثمار في سوق الأوراق المالية تشير إلى وجود هيكل متكامل يشمل التقارير المتخصصة والإصدارات المتعلقة بالصناعة والاقتصاد

ككل، بالإضافة إلى تنبؤات المحللين الماليين والتقارير المالية التي تنشرها المؤسسات، أما في الدول المتخلفة، فإن التقارير المالية والقوائم الختامية والميزانيات تمثل المصدر الأساسي للحكم على أداء المؤسسات وتقدير قيمة أسهمها تمهيدا للتعامل معها، لذلك فإن إدارات هذه المؤسسات تتحمل مسؤولية إعداد الحسابات الختامية، والإفصاح عن المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها في الحكم على درجة نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة بكفاءة.

المبحث الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية

تمهيد

يتناول هذا المبحث الصلة التفاعلية بين اعتماد استراتيجيات المحاسبة المبتكرة ودرجة جودة المعلومات المحاسبية، من خلال دراسة كيف يمكن أن تسهم هذه الاستراتيجيات في تزييف البيانات المالية أو التأثير على مدى الثقة في التقارير المالية. كما يتناول الحديث دور إجراءات التدقيق وإدارة الشركات في التقليل من آثار هذه الممارسات، وأثرها على الأسواق المالية بشكل عام.

المطلب الاول: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وانعكاس ذلك على درجة الثقة فيها.

بعد استعراضنا لأهم خصائص المعلومات المحاسبية، من الضروري التطرق إلى الكيفية التي تؤثر بها أساليب المحاسبة الإبداعية على تلك الخصائص، وما ينتج عن ذلك من تراجع في جودة التقارير المالية. في هذا المطلب، سنحاول تحليل العلاقة بين استخدام هذه الأساليب ومدى تأثيرها على مصداقية المعلومات، وانعكاس ذلك على ثقة المستخدمين في المحتوى المحاسبي المقدم.

اولا- تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وانعكاس ذلك على درجة الثقة فيها.

هنالك مجموعة أساليب للمحاسبة الإبداعية يتم استخدامها في القوائم المالية (قائمة الدخل قائمة المركز المالي قائمة التدفقات النقدية قائمة التغيير في حقوق المساهمين)

1. **قائمة الدخل**

أ- الإيرادات الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل. أو أثبات مبيعات الفترة التالية ضمن إيرادات هذه الفترة المنتهية، أو تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.

تسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة، زيادة المبيعات بإيراد خدمات ما بعد البيع وفوائد التمويل، الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع. إثبات بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء والتي ما زالت لديهم كمبيعات للفترة الحالية (الزيادي، 2015)

ب. المصروفات نقل المصروفات الجارية إلى فترات لاحقة، رسملة التكاليف التشغيلية نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية استغلال مرونة أساس الاستحقاق في معالجة الإيرادات والمصروف (الخالدي، 2016)

ج. الأصول تعديل الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها وبالتالي تخفيض المصروفات، تحميل بعض المصروفات الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهلاك أقل.

د. عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية

ه. رسملة تكلفة الاقتراض أو أعباء التمويل الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من عدم توافر شروط الرسملة. رسملة التعويضات المستحقة لبعض العملاء والمخصصات تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وبالتالي زيادة أرباح الفترة المالية الحالية استخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من اجله لتخفيض مصروفات الفترة الحالية، التلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح تحميل مصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات إلى قائمة الدخل بدلاً من أضافتها لتكلفة الاستثمارات المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تضخيم تكلفة البضاعة المباعة والأرباح.

2. قائمة المركز المالي:

تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها " الاعتراف بالشهرة غير المشتراة".

ا. عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة بالميزانية

ب. التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.

ج. المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، واستخدام طرق متنوعة لتقييم هذه الأصول التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.

د. إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الأصول المتداولة.

ه. إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل والتلاعب في أسعار

و. التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة إجراء المقاصة بين أرصدة حسابات النقدية والبنوك المدينة البنوك الدائنة للتأثير على نسبتي التداول والرافعة المالية وعدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها. والقيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة

ز. إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله) خديجة ه .ف(.من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم.

ح. عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.

ط. الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية، بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

ي. التأثير على نسبة الرافعة المالية (الالتزامات / حقوق الملكية) عن طريق إدراج الأرصدة الدائنة المستحقة للمساهمين ضمن حقوق المساهمين بدلاً من ادراجها ضمن الالتزامات.

ك. إجراء مقاصة بين بعض بنود الاصول حسابات مدينة وبعض بنود الالتزامات بما يودي إلى تخفيض قيمة كل من الأصول والالتزامات واظهار نسبة التداول بأكثر من قيمتها الحقيقية، وإظهار نسبة الرافعة المالية أقل من قيمتها الحقيقية.

1- قائمة التدفقات النقدية

تتمثل القائمة في تدفقات نقدية تشغيلية وتمويلية واستثمارية وتتمثل أساليب التلاعب

في هذه القائمة كالاتي:(الحسين، 2013)

ا -التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية بهدف زيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلية وذلك من خلال رفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية

ب- التلاعب في المتحصلات النقدية التي تمثل النشاط الرئيس للشركة

ج -إمكانية التلاعب بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.

4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الإبداعية بإجراء تغيرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب. ويتم إجراء هذه التغيرات بإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية

ثانيا-دراسة حالة شركة تأثرت بالمحاسبة الابداعية:

1. انهيار شركة أنرون للطاقة الأمريكية وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية:

من نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية ما اكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أدى بها إلى الانهيار في غضون أشهر قليلة، وما تربت عنه من خسائر الأصحاب المصالح، ومن هذه الشركات شركة أترون للطاقة الأمريكية والتي كانت بمثابة فضيحة القرن نتيجة للتلاعبات بقوائمها المالية وإظهار صورة غير حقيقية الأرباح ومركز المالي لها.

لقد كان انهيار الشركتين وما تبعه من ثبوت تواطؤهما وقعا سلبيا على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية بشكل أربك الحكومة الأمريكية التي بدأت تبحث عن الأسباب التي أدت لتلك الاختيارات غير المتوقعة الحدوث، ما أثار عدة تساؤلات على مستوى مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، والمصيبة الأعظم هي أن تلك الشركتين تعملان في أعظم دولة في العالم والمشهورة بيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم والمنقطع النظير لما تملكه من معايير محاسبة وتدقيق تكاد تكون اقرب إن لم تكن متقدمة أكثر من معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، حيث أظهرت التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق(السيد، 2007)

1.1. التعريف بالشركة أصل شركة أترون هو شركة "Northern Natural Gas Company

التي تأسست عام 1932 في أوماها نيبراسكا الولايات المتحدة، ثم أعيد تنظيمها في عام 1979 باعتبارها الشركة الرئيسية التابعة للشركة القابضة InterNorth of Omaha شركة طاقات متنوعة وشركة منتجات ذات صلة بالطاقة، ومن الأعمال الرئيسية لها "InterNorth" إنتاج منتجات الغاز الطبيعي والنقل والتسويق وكذلك للسوائل الغاز الطبيعي وكانت مبتكرة في صناعة البلاستيك، ثم تأسست الشركة في سنة 1985 إثر عملية اندماج بين شركتي Houston Natural Gasو Inter North of Omaha(و.م(2011 ,

2.علاقة المحاسبة الإبداعية بفضيحة أنرون

شركة أنرون للطاقة الأمريكية كانت إحدى كبريات شركات الطاقة الأمريكية أعلنت إفلاسها في ديسمبر من سنة 2001 عقب إقرارها بممارسات محاسبية مظللة وبعد هذا الإفلاس الأكبر في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية

وقد أورد بعض الكتاب أسباب السقوط والانهيار المفاجئ لهذه الشركة والذي يصب في مجمله حول ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للشركة محاولة منهم تحميل صورة المؤسسة إلى أن جاء الوقت الذي كشف فيه الستار عن هذه الممارسات الغير قانونية وتبين الوضع المالي والحقيقي للشركة ومن الأسباب التي أدت إلى هذه العواقب تذكر ما يلي:

- . معاملات الأطراف أو الكيانات ذوي الصلة أو العلاقة مثل أقارب وأصدقاء مديري الشركات فيما يسمى بـ"الوساطة" وكذلك عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين وهو أحد السياسات التي كانت مدعومة من شركة ارنون الأميركية وباعترافها.
- . حصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة"، وما إلى ذلك.
- . الاتفاقات السرية بين المراقب المالي للشركة، المحاسبين القانونيين الخارجيين للشركة لاستخدم أساليب محاسبة احتيالية تتضمن الغش في المقام الأول لإخفاء تناقص الوضع المالي وإعطاء صورة خاطئة من النمو والربحية المالية دعما للقيمة السوقية لأسهم الشركة.
- . ووجد أن كبار مسئولي الشركة حققوا أرباحا خيالية عبر التلاعب بحسابات التقارير النهائية هذه الأخيرة وأوضح تقرير رسمي أن كبار المسؤولين تعمدوا تضخيم أرباح الشركة وإخفاء حقيقة ديونها من خلال عملية مشاركة مكنتهم من إخفاء ديون وخسائر شركة أترون.
- الاتفاقات السرية بين المراقب المالي للشركة، المحاسبين القانونيين الخارجيين للشركة لاستخدم أساليب محاسبة احتيالية تتضمن الغش في المقام الأول) لإخفاء تناقص الوضع المالي وإعطاء صورة خاطئة من النمو والربحية المالية دعما للقيمة السوقية لأسهم الشركة.
- . ووجد أن كبار مسئولي الشركة حققوا أرباحا خيالية عبر التلاعب بحسابات التقارير النهائية هذه الأخيرة وأوضح تقرير رسمي أن كبار المسؤولين تعمدوا تضخيم أرباح الشركة وإخفاء حقيقة ديونها من خلال عملية مشاركة مكنتهم من إخفاء ديون وخسائر شركة أنرون.

- . استغل المحاسبون الرسميون للشركة الثغرات الموجودة على مستوى السياسات والمبادئ المحاسبية لإخفاء الديون والخسائر التي كانت غارقة فيها وذلك مع علم المسؤولين في الشركة وبالتواطؤ مع مكتب التدقيق أرثر أندرسون.

من هذا كله نستخلص من هذه التجربة التي كانت وستبقى أكبر الخيار الشركة من الاقتصاد الأمريكي أن المحاسبة الإبداعية كانت من العامل الرئيسي والأول في الخيار هذه الشركة من خلال التلاعب بحساباتها معتمدين على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تم ذكرها سابقا حيث كان مزعوما من خلال القراءة للقوائم المالية لها أن الشركة تسير بخطى ثابتة نحو الرقي والازدهار لكن الواقع كان يقول عكس ذلك وانهارت الشركة وتوجهت للإفلاس.

المطلب الثاني: دور التدقيق في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات:

في ظل تنامي ممارسات المحاسبة الإبداعية، أصبح من الضروري البحث في الآليات الرقابية القادرة على الحد منها، ويأتي التدقيق – سواء الداخلي أو الخارجي – كأحد أهم هذه الآليات. ومن جهة أخرى، يُعد تطبيق مبادئ حوكمة الشركات إطارًا داعمًا وضروريًا لتعزيز فعالية التدقيق. لذا، سنُخصص هذا المطلب لتسليط الضوء على دور التدقيق في كشف وتقييد الممارسات الإبداعية، ومدى مساهمة الحوكمة في دعم هذه الوظيفة الرقابية.

اولا- دور التدقيق الخارجي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات:

باعتبار التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية للحكومة، ونظرا لدوره في إطار مهمة المصادقة على الحسابات السنوية للشركات. فإنه يلعب دورا مهما في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في إطار حوكمة الشركات

1.دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم العوامل التي تساعد على تحسين جودة القوائم المالية فالتدقيق الخارجي يلعب دورا كبيرا من أجل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي والسليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، وهو ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتجة من قبل الشركات وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور

وفي هذا المجال، فإنه ملزم في إطار حوكمة الشركات بما يلي(تريش، 2017)

- . الإفصاح في تقريره عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية تنفق مع معايير المحاسبة أم لا:
- التحقق من كفاية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية:
- التحقق من الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح عن ذلك في تقريره
- . التأكد من دقة المعلومات المفصح عنها ووضوحها وسهولة فهمها، وكذا مدى مطابقتها للواقع وملاستها:
- . تقييم مدى توفر قنوات لنشر المعلومات بطريقة تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وبشكل عادل
- ومما سبق، فإن إقرار المدقق الخارجي بعدم شفافية التقارير المالية المفصح عنها نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب في عملية الإفصاح، وإبدائه لرأي سلبي حول طريقة الإفصاح المتبعة من قبل الشركة من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها، مما ينعكس إيجابا على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

2. دور التدقيق الخارجي في حماية الشركة وأصحاب المصلحة

أصبح المدقق الخارجي في إطار حوكمة الشركات مسؤولا عن تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وذلك الحماية الشركة وأصحاب المصلحة في نفس الوقت، إذ يجب أن يدرس مدى الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية في القوائم المالية. فإن كان الإفصاح غير كافي يجب أن يبدي المدقق رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا أو الامتناع عن إبداء رأي في حالة عدم تأكده من ملاءمة فرض الاستمرارية، ويعتبر الرأي المقدم من طرف المدقق الخارجي حول مقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط ذو أهمية بالغة بالنسبة لأصحاب المصلحة اذ يعطي معلومات هامة لهم حول المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للمؤسسة. وبالتالي توفير الحماية لهم وكذا القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة قد تخفي مؤشرات حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، ومن واجب المدقق الخارجي البحث في المؤشرات المالية وغير المالية التي تزيل الشك حول مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها والكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة لديار المؤسسة على أنها في وضع جيد، ولكن في الحقيقة في عكس ذلك.

ثانيا- إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

يعمل المدقق الخارجي في إطار مهامه العادية لتدقيق الحسابات على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة من خلال تنفيذ العديد من إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للشركة ونتيجة نشاطها خلال فترة زمنية معينة. حيث تعتبر قائمة المركز المالي الصافي (الميزانية وقائمة الدخل حساب النتائج) من أهم القوائم المالية التي تظهر وضعية الشركة. وفي إطار هذا العمل وإجراءات التدقيق التي تنص عليها المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير المحلية والقوانين المعمول بها في مختلف البلدان. سوف يعمل على كشف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة.

1. إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

إن الواجبات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في التخفيض من حدة التجاوزات التي قد تحدث في عناصر المركز المالي للمؤسسة، حيث يتمثل دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي من خلال قيامه)عمر(2019 ,

- . استبعاد النقدية المفيدة عند احتساب السيولة
- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة
- التحقق من معدلات الاهتلاك
- مراقبة كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزونات
- التحقق من صحة الأسمى المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة
- التحقق من الحصول على قروض طويل الأجل قبل انتهاء السنة السداد فرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي
- تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح
- دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب

2.إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

- أما بالنسبة لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، فتتمثل في (الحلبي م.، 2009 ص 15)

- . بالنسبة لرقم الأعمال يقوم المدقق من التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة
- . التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية
- بالنسبة للمصاريف التشغيلية يقوم بالتحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف
- . نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة يعمل المدقق الخارجي على تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال واخده بنظر الاعتبار:
- . يقوم المدقق باستبعاد أرباح الأنشطة غير العادية من الربح التشغيلي

إن التدقيق الخارجي له دور رئيسي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال متابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها والإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي وطبيعة وأثر المخاطر التي تواجهها، والتأكد من جودة أداء الرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها في إدارة المخاطر والرقابة عليا لضمان سلامة العمليات المحاسبية والتدقيقية في الشركة وصدق وعدالة القوائم المالية (طلال، 2015 ص 347)

ثالثا-دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تشير دراسات Zuraidah وYusarina إلى أن الهدف من عملية التدقيق وفقًا للمعايير الدولية هو تقديم تأكيد معقول بأن البيانات المالية معدة بشكل سليم وخالية من الأخطاء الجوهرية. ويقع على عاتق المعنيين بالحوكمة المسؤولية الأساسية في منع وكشف الغش والاحتيال، بينما تقتصر مسؤوليات المدققين على التخطيط والتنفيذ المناسب لعملية التدقيق. بناءً على ذلك، يمكن القول إن دور التدقيق الداخلي في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية يتجلى في تطبيقه لإجراءات تحليلية دقيقة على القوائم المالية.

كما هو معروف، حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (IAS 1) الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) القوائم المالية الأساسية التي يتعين على أي منشأة إعدادها، وتشمل:(ifrs., 2017)

1. قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛
2. قائمة الربح والخسارة والمداخيل الأخرى الشاملة للفترة؛
3. قائمة التغير في حقوق الملكية للفترة؛
4. قائمة التدفقات النقدية للفترة.
5. الإيضاحات التي تتضمن ملخصًا للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى.
6. قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة، عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية مؤثرة بأثر

رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود وفق الفقرات ذات الصلة.

إن دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي غالبًا ما تلجأ إليها الإدارة لتحقيق مصالح خاصة، يعتمد بشكل كبير على الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق الداخلي، مما يسهم في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية

ننتقل في هذا المطلب الى تحليل انعكاسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين والجهات المهتمة بالمعلومة المحاسبية.

أولا-انعكاس المحاسبة الإبداعية على أسعار الأسهم

1.ربحية السهم:

يقصد بالربحية في مدى قدرة الشركة على تحقيق الربح والكسب عن طريق إتباع عملياتها ضمن فترة زمنية معينة بصورة تكفل أقل المخاطر المحتملة، ويتم الإفصاح عنها من خلال بيان العلاقة القائمة بين الاستثمارات التي تساهم في تحقيق الأرباح وبين الأرباح ذاتها التي تتوصل لها الشركة وتحققها .وتصنف ربحية السهم على أنها واحدة من مؤشرات الربحية السهولة مقارنتها ضمن الفترات الزمنية السابقة، بالإضافة لوجود مقارنة الربحية السهم مع الشركات المنافسة من ذات المجال، فربحية السهم تمثل أداة تحقق الراحة للمستثمرين بهدف تحقيق الترشيد في قراراتهم الاستثمارية القادمة، ممايقود الإحداث تأثير على طلب الأسهم.

يوظف مؤثر ربحية السهم أو ما يسمى بحصة السهم العادي من الأرباح من قبل البعض ليكون قاعدة رئيسية لتقييم ربحية السهم العادي، فتلجأ الشركات المساهمة المتداولة في البورصة للالتزام بالإفصاح عن ربحية السهم لكونه يمثل أهمية في أسواق رأس المال بالنسبة للمستثمرين، وهذا ما نصت عليه لجنة المعايير المحاسبية بناءً على معيار 33 بأهمية عرضه والإفصاح عنه، وتحتوي ربحية السهم على مؤشر مالي يضم بيانات مالية تتمتع بالأهمية القصوى بالنسبة لما يرتبط بتقييم الحالة المالية للوحدة الاقتصادية،

وينبغي الإفصاح عن تلك البيانات، وأن تكون متداولة في أيدي كافة المستثمرين لضرورتها الهامة في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

وتلقى ربحية السهم الاهتمام الكبير لكونها من أكثر المقاييس تداولاً ومن أفضل مقاييس الأداء المالي لعملها على إبراز حصة كل مساهم من ربح الشركة من خلال عملية طرح التوزيعات الأرباح على الأسهم الممتازة القابلة للإطفاء من إجمالي الدخل الشامل، ومن ثم القيام بقسمة الرقم الناتج على متوسط عدد الأسهم المتداولة ضمن ربع سنة أو سنة واحدة كاملة).

وأشار أبو المكارم (2002) إلى أن الإدارة هي أساس العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية في نظرية الوكالة، ولتلك العلاقات محاور وأبعاد توصف بالأبعاد المحاسبية والسلوكية والاقتصادية حيث يتمثل البعد القانوني والمحاسبي من أبرز هذه الأبعاد لكونه القسم الذي يتولى السيطرة على نوعية وكمية المعلومات المحاسبية التي تضمها القوائم المالية، وهنا تلجأ الإدارة إلى السياسات والطرق المحاسبية التي تساهم برفع مستوى الأرباح، فتلجأ للحوافز الإدارية التي تؤدي لتحقيق هذه الأرباح فلذلك تقوم الإدارة في بعض الأوقات الإحداث نوع من التضليل في السياسات المحاسبية بهدف زيادة إقبال المساهمين وتشجعيهم أكثر، ورفع رأس المال للشركة، ومن ثم التوصل إلى أكبر قدر من الأرباح التي تتوافق مع تنبؤات المستثمرين والمحللين الماليين.

كما أثبتت العديد من الدراسات مثل دراسة كل من العامري وآخرون (أن ممارسات المحاسبة الإبداعية الانتهازية تقوم بتضليل المعلومات الواردة بالقوائم المالية. الأمر الذي يؤثر بشكل مباشر على المحللين الماليين عند قيامهم بإبداء رأيهم حول القرارات المالية والاستثمارية والتمويلية للشركة، وهو ما يضلل المحللين الماليين وينعكس بشكل سلبي في الخروج بآراء خاطئة نتيجة لاعتمادها على معلومات مضللة.

ويبرز دور المحاسبة الإبداعية بصورة أكبر على مؤشرات الربحية التي ترتبط بالاستثمارات والإيرادات، فمن خلال هذين العنصرين تنتج الأرباح وتزداد، وبالتالي فإن أي تضليل في الاستثمارات أو الإيرادات أو الأرباح فهو سيترك الأثر على نتائج الأعمال والتقارير المالية بالإضافة إلى التحليل المالي.

وتلعب الإدارة دوراً مهماً في التأثير على القوائم المالية من خلال إحداث تغير في التقديرات والسياسات المحاسبية، ومن خلال تجميع المخصصات المتعددة للالتزامات والمصروفات التي من الممكن أن تحدث مستقبلياً تنفيذاً لمبدأ الحيطة والحذر، كما أنها تقوم بوضع ترتيب وتقسيم منظم البنود القوائم المالية، ومن بعد ذلك يتم ترك الأثر على قرارات المستخدمين والمؤشرات المالية والقوائم المالية من خلال تنفيذ المعيار الحديث ضمن الوقت الملائم.

يعتمد الربح المحاسبي من وجهة نظر دراسة قام بها بصورة كبرى على الفروض المحاسبية والتقديرات المحددة من قبل الإدارة، فتلجأ الإدارة لتحقيق نوع من التوازن بين المصالح والكشف عن مستوى الأرباح بهدف التوافق مع تقديرات أصحاب العلاقة من الأطراف الخارجية الممكن أن تحدث مستقبلياً تنفيذاً لمبدأ الحيطة والحذر، كما أنها تقوم بوضع ترتيب وتقسيم منظم لبنود القوائم المالية، ومن بعد ذلك يتم ترك الأثر على قرارات المستخدمين والمؤشرات المالية والقوائم المالية من خلال تنفيذ المعيار الحديث ضمن الوقت الملائم.

يعتمد الربح المحاسبي من وجهة نظر دراسة قام بها بصورة كبرى على الفروض المحاسبية والتقديرات المحددة من قبل الإدارة، فتلجأ الإدارة لتحقيق نوع من التوازن بين المصالح والكشف عن مستوى الأرباح بهدف التوافق مع تقديرات أصحاب العلاقة من الأطراف الخارجية وذلك لوجود غياب للحدود الرقابية نحو تقديرات الإدارة على استراتيجياتها صوب الأرباح التي تم الإعلان عنها، أو بناء على التنبؤات المستقبلية للأرباح.

وتسعى الإدارات لتعظيم أرباح منشأتها بهدف بيان القدرة الكسبية لها مما يجعل الإدارة تلجأ لفعل تأثير على المصروفات والإيرادات، ومن أبرز السبل التي تتخذها الإدارة لتضخيم الإيرادات هو إعلان الإدارة عن تواجد للقدرة الكسبية غير العادية بما يعرف بالإيرادات الأخرى، رفع عدد سنوات توزيع الأعباء المرسلة عليها أو تكاليف الأصول على هيئة أهلاك أو العمل على رفع مستوى الأرباح برسملة هذه الأرباح أو القيام بخفض المصروفات.

وتوجد العديد من المؤثرات التي تترك الأثر على أسعار الأسهم ومنها كمية الأرباح التي تتحقق بالشركة، بالرغم من أن المستمرين يميلون لأن يكون شكل أرباحهم تخطو خطى ثابتة وبوتيرة أقل من ناحية الخطورة، كما أنهم يطمحون بصورة مستمرة إلى الشركات ذات الربحية الأكثر والأقل مخاطرة في الاستثمار، مما يؤدي لإنتاج دافع من قبل الإدارة من أجل حماية المستثمرين، وذلك بالقيام بأفضل الأساليب والوسائل من أجل التلاعب في أرقام الأرباح، والكشف عن الخطوات الثابتة في مؤشرات الأرباح، عدم الإفصاح عن أي تغيرات طارئة على الأرباح، مما يقدم صورة غير حقيقية للمستثمرين بأن الشركة تتمتع بخاصية الديمومة في الاستثمار وأنها في أحسن أوضاعها.

وللمحاسبة الإبداعية وممارستها أثر وواضح على مؤشرات الأسهم، فهذه الممارسات تترك الأثر الثابتة في مؤشرات الأرباح، عدم الإفصاح عن أي تغيرات طارئة على الأرباح، مما يقدم صورة غير حقيقية للمستثمرين بأن الشركة تتمتع بخاصية الديمومة في الاستثمار وأنها في أحسن أوضاعها.

وللمحاسبة الإبداعية وممارستها أثر وواضح على مؤشرات الأسهم، فهذه الممارسات تترك الأثر السلبي على مؤشرات الأسهم، سواء تم الكشف أو عدم الكشف عنها، بالإضافة إلى أن الإفصاح عنها يضيف ردة فعل سلبية أخرى من ناحية المستثمرين نحو هذا السلوك، مما يقود لخفض ربحية وأسعار الأسهم، وهذا يجعل سوق المال يقدم أسعاراً غير حقيقية فيما يتعلق بالأسهم إذا ما تم الكشف عنها لكونها لا تفصح بشكل واضح وواقعي عن الأداء الفعلي للشركة مما يجعل أسعار الأسهم وربحيتها تتأثر مستقبلاً بصورة سلبية، فممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير على سوق المالي المستقبلي والحالي.

وقد ربطت العديد من الدراسات بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بربحية السهم مثل دراسة كل التي توصلت إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تعظيم الأرباح والقيمة السوقية للسهم ودراسة (Ironkwe&Umobong 2017) التي توصلت إلى أن إدارة الأرباح تؤثر على ربحية السهم، كما ربطت دراسات أخرى بين إدارة الأرباح وربحية السهم مثل دراسة عبد الرحمن وهاشم (2016) التي وصلت إلى أن إدارة الأرباح تؤثر بشكل طردي على ربحية السهم، وقامت دراسات بالربط بين تمهيد الدخل وربحية السهم مثل دراسة الشمري (2016) التي توصلت إلى أن ممارسة تمهيد الدخل تؤثر على ربحية السهم.(النمرين، 2019)

خلاصة الفصل الثاني:

يظهر من خلال هذا الفصل أن المستوى الجيد للمعلومات المحاسبية يعد عاملًا ضروريًا في تعزيز الثقة والوضوح في القوائم المالية، وذلك لدوره الهام في دعم متخذو القرار من مختلف المستخدمين للبيانات المالية، سواء كانوا مستثمرين أو دائنين أو جهات رقابية. كما تم توضيح الخصائص الأساسية التي تميز المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية، والتي تشمل الموثوقية، الملاءمة، سهولة الفهم، إمكانية المقارنة، والشفافية. علاوة على ذلك، كشفت الدراسة، سواء من الناحية النظرية أو الميدانية، أن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية له تأثير سلبي على هذه الخصائص، من خلال التلاعب بالأرقام والنتائج المالية، مما يؤدي إلى تراجع الثقة في المعلومات المحاسبية. وقد أظهرت نتائج الاستبيان وعيًا نسبيًا لدى أكثر من عينة الدراسة (محاسبين، مدققين، وأساتذة جامعيين) بخطورة هذه الظاهرة، خصوصًا فيما يتعلق بتأثيرها على مصداقية المعلومات وقدرتها على إرباك مستخدمي القوائم المالية. وبناءً عليه، يبرز الفصل الثاني العلاقة السلبية بين المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، ويدعو إلى تعزيز آليات الرقابة والحوكمة، بالإضافة إلى تفعيل دور المدقق الخارجي لكشف هذه الممارسات والتقليل من آثارها السلبية على مصداقية الإفصاح المالي.

...

ثانيا: الجانب التطبيقي

تمهيد

بعدما تناولنا الإطارين النظري والتصوري لمفهوم المحاسبة الإبداعية وتأثيره في مستوى جودة البيانات المحاسبية، ننتقل الآن إلى هذا القسم التطبيقي من البحث، والذي يشكل الجانب الميداني الذي يساعد في فحص الافتراضات المقترحة والتحقق من حضور هذا المفهوم في أرض الواقع المحاسبي. ولبلوغ هذا الهدف، تم اللجوء إلى أسلوب بحثي وصفي تحليلي تدعمه دراسة ميدانية شملت مجموعة من العاملين والباحثين والخبراء في مجالي المحاسبة والمراجعة، وذلك عن طريق استبانة أُعدت خصيصًا لقياس تصوراتهم عن حجم انتشار المحاسبة الإبداعية، وأساليبها المختلفة، وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية. ويهدف هذا القسم إلى تجميع معلومات واقعية توضح مستوى إدراك العاملين في الحقل المحاسبي لهذه الممارسات، وتحليل وجهات نظرهم حول مدى تأثيرها على صفات المعلومة، كالوضوح والمصداقية والجودة، مع التركيز على الدور الرقابي والإصلاحي الذي يمكن القيام به للتقليل من آثارها السلبية .

المبحث الأول: إعداد الاستبانة وتفريغ بياناتها

نستعرض من خلال هذا المبحث عناصر الدراسة التي اختيرت بناءا على ملاءمتها مع الموضوع بالإضافة إلى مكونات الاستبانة ومجتمع الدراسة، بالإضافة إلى جزء محل الدراسة المتمثل في العينة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

اولا- مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الممارسين لمهنة المحاسبة على مستوى ولاية المدية بفئاتها الثلاث (محاسبين معتمدين، خبراء محاسبيين، محافظي الحسابات) بالإضافة إلى الإداريين الذين لديهم دراية بموضوع الدراسة، كما شمل مجتمع الدراسة فئة الأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق.

ثانيا-عينة الدراسة

تعبر العينة عن مجموعة الوحدات التي يتم اختيارها من المجتمع الكلي من أجل تمثيله في البحث محل الدراسة، والمسح بالعينة يعني شمول جزء من المجتمع الأصلي على أن يكون هذا الجزء ممثلا دقيقا لخصائص المجتمع. ونظرا لكبر حجم المجتمع الأصلي اعتمدنا على أسلوب عينة الدراسة بدل أسلوب المسح الشامل.

الجدول رقم 3-1: الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة.

البيان	التكرار	النسبة المئوية %
الاستمارات الموزعة	50	100
الاستمارات المسترجعة	47	94
الاستمارات غير المسترجعة	3	6
الاستمارات الملغات	8	1.6
الاستمارات الصالحة للدراسة	39	78

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss

المطلب الثاني: إعداد وهيكلة الاستبيان

أولا: إعداد الاستبيان

من أجل إعداد الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها والإجابة على فرضياتها اعتمد الطالب على أداة الاستبيان، وذلك لقياس توجه أفراد العينة.

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها عند إعدادنا لاستمارة الاستبيان أهمها:

- اعتمدنا في إعداد عبارات الاستبيان على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة.
- توافق وتدرج في الاستبانة مع الإطار النظري للفصل الأول والثاني.
- **ثانيا: هيكل الاستبيان**

لقد تم تقسيم الاستبيان إلى خمسة أجزاء:

1. **الجزء الأول:** شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية لعينة الدراسة
2. **الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى خمسة أبعاد:

- **البعد الأول:** تعلق بماهية المحاسبة الإبداعية وقد اشتمل على ثلاث عبارات.
- **البعد الثاني:** تناول تطور المحاسبة الإبداعية وأساليبها واشتمل على ثلاث عبارات.

- **البعد الثالث:** تناول قياسأثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وضم ثلاث عبارات.
- **البعد الرابع: تناول** دور التدقيق والرقابة في الحد من المحاسبة الإبداعية واشتمل على ثلاث عبارات.
- **البعد الخامس:** تعلق بتأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية وضم ثلاث عبارات.

ثالثا- منهج الدراسة.

اعتمدنا في هذا الفصل عند وصفنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج الوصفي، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الإحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها وذلك بما يتوافق مع نوع وأهداف الدراسة، وقد اعتمدنا على مقياس لكارت الخماسي (likertscale)، من أجل حساب المتوسطات المرجحة، والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة

الجدول رقم 3-2: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1,8،1)	(2,6،1,81)	(2,61،3,4)	(4,2،3,41)	(5،4,21)

المصدر: من إعداد الطالبتينبناء على مخرجات برنامج spss

المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان.

نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف الخصائص الخاصة بعينة الدراسة من حيث المتغيرات الديموغرافية، ومبينين أهم أساليب الإحصاء المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: أساليب المعالجة الإحصائية.

بغرض تحليل استجابات أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائجها قام الطالب بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية التالية:

- الأساليب الإحصائية الوصفية: تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية خاصة فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة، وهنا استعمل الطالب كل من النسب المئوية والتكرارات، لتحديد وتحليل إجابة أفراد العينة، واعتمد الطالب على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتي تحصل عليها من مخرجات برنامج (spss).
- اختبار ثبات الدراسة من خلال حساب معامل (Cronbach's Alpha)، والذي يضمن الاعتماد على نتائج البحث، والاطمئنان على مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة والتي تفوق 60%.
- معامل الارتباط سبيرمان (Spearman Corrélation Coefficient)، وذلك من أجل حساب الاتساق الداخلي والاتساق البنائي لمحاور الدراسة.
- الاختبارات المعلمية في شكل اختبار (T) للعينة الواحدة واختبار التباين الأحادي.
- اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T Test)، والذي استخدم من أجل إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة

أولا: الجنس.

الجدول رقم3-3: توزيع أفراد حسب مسمى الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	27	69.2
أنثى	12	30.8
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يتبين من الجدول أن اغلب عناصر عينة الدراسة كانوا ذكور بنسبة 69.2 بالمائة، في حين بلغت نسبة الإناث من المستجوبين نسبة 30.8 بالمائة.

ثانيا: المؤهل العلمي.

الجدول رقم3-4: توزيع أفراد حسب مسمى المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	8	20.5
ماستر	11	28.2
دكتوراه	20	51.3
أخرى	0	0
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح جدول توزيع عدد الأفراد بناءً على المؤهل العلمي ونسبتهم المئوية من مجموع العينة وهو 39 فردًا.

- **ليسانس** يمثل 20.5% من العينة، أي 8 أشخاص.
- **ماستر** يمثل 28.2%، أي 11 شخصًا.
- **دكتوراه :**تشكل النسبة الأكبر بين المؤهلات، حيث تبلغ 51.3%، أي 20 شخصًا.

التحليل يشير إلى أن غالبية الأفراد حاملون لشهادة دكتوراه، يليهم الحاصلون على ماستر، ثم من يحملون ليسانس، مع غياب من لديهم مؤهل آخر. هذا قد يدل على تخصص الباحثين أو مستوى خبرتهم عالية.

ثالثا- العمر.

الجدول رقم3-5: توزيع أفراد حسب مسمى العمر

العمر	التكرار	النسبة %

أقل من 30 سنة	3	7.7
من 30 الى 40 سنة	17	43.6
أكثر من 40 سنة	19	48.7
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يعرض الجدول توزيع عمر الأفراد في عينة من 39 شخصًا، مع نسبهم المئوية لكل فئة عمرية. وكانت كالتالي:

- ✓ . **أقل من 30 سنة :**يمثل 7.7% من العينة، أي 3 أشخاص. نسبة قليلة تدل على وجود عدد محدود من الشباب.
- ✓ **من 30 إلى 40 سنة :**يشكل 43.6%، أي 17 شخصًا، وهي نسبة تعتبر عالية وتشير إلى أن فئة الشباب إلى قبل منتصف العمر تمثل الجزء الأكبر من العينة.
- ✓ **أكثر من 40 سنة :**تمثل 48.7%، أي 19 شخصًا، وتشير إلى أن نصف العينة تقريبًا من البالغين الأكبر سنًا، مع توازن كبير بين الفئتين العمرية.

التحليل العام يدل على أن غالبية العينة من الأفراد الذين تزيد أعمارهم عن 30 سنة، مع تنوع واضح في الفئات العمرية، ولكن هناك توازن نسبي بين الفئتين 30-40 سنة وما فوق 40 سنة، مع وجود نسبة صغيرة جدًا للشباب تحت 30 سنة.

رابعا - الوظيفة.

الجدول رقم3-6: توزيع أفراد حسب مسمى الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
محاسب	11	28.2
خبير محاسبي	1	2.5
محافظ حسابات	3	7.6

اداري	10	25.64
أستاذ جامعي	13	33.33
أخرى	11	28.2
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

من خلال الجدول نلاحظ :

- ✓ **استاذ جامعي بنسبة 33.33%** تمثل هذه الفئة النسبة الأعلى، حيث تضم 13 من أصل 39 فردًا، ما يعكس تركيزًا عاليًا في قطاع التعليم العالي.
- ✓ **محاسب بنسبة 28.2%**وأخرى **28.2%**كلاهما يشغل 11 فردًا، مما يشير إلى أن المحاسبة تمثل قطاعًا رئيسيًا، بينما فئة "أخرى" تُظهر وجود وظائف متنوعة غير مصنفة في الفئات المحددة.
- ✓ **إداري بنسبة 25.64 %**بـ 10 أفراد يعملون في وظائف إدارية، وهي نسبة مرتفعة نسبيًا.
- ✓ **خبير محاسبي 2.5%**يمثل فقط فردًا واحدًا.

- **محافظ حسابات 7.6%** تمثل 3 أفراد، مما يدل على وجود تمثيل محدود لكن مهم.
- **الفرع الرابع: الخبرة المهنية.**

خامسا- الخبرة المهنية.

الجدول رقم3-7: توزيع أفراد حسب مسمى الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	6	15.4

من 5 الى 10 سنوات	12	30.8
أكثر من 10 سنوات	21	53.8
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

يعرض الجدول توزيع الخبرة المهنية بين 39 فردًا، مع نسب مئوية لكل فئة:

- ✓ **أقل من 5 سنوات:**15.4% أي 6 أفراد، ويُعبر عن نسبة قليلة من العينة ذات خبرة قصيرة.
- ✓ **من 5 إلى 10 سنوات:**30.8% أي 12 فردًا، تمثل فئة متوسطة في الخبرة، وتأتي في المرتبة الثانية من حيث الحجم.
- ✓ **أكثر من 10 سنوات:**53.8% أي 21 فردًا، وهي أكبر فئة، وتدل على أن غالبية الأفراد يمتلكون خبرة طويلة في المجال.

سادسا- المعرفة بالمحاسبة الإبداعية

الجدول رقم3-8: توزيع أفراد حسب درجة المعرفة بالمحاسبة الإبداعية

المعرفة بالمحاسبة الإبداعية	التكرار	
ضعيفة	6	15.4
متوسطة	25	64.1
جيدة	20.5	20.5
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

يُظهر الجدول توزيع مستوى المعرفة بالمحاسبة الإبداعية بين 39 فردًا، مع نسب مئوية لكل مستوى:

- **ضعيفة بنسبة:**15.4% أي 6أفراد، نسبة قليلة تشير إلى أن معظم الأفراد ليس لديهم معرفة ضعيفة جدًا.

دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية	التكرار	النسبة %
تحسين صورة الشركة	19	48.7
التلاعب في الإرباح	17.9	17.9
زيادة القيم المالية لجذب المستثمرين	10.3	10.3
تقليل الضرائب	17.9	17.9
أسباب أخرى	5.1	5.1
المجموع	39	100

- **متوسطة بنسبة** 64.1% : أكبر فئة وتمثل غالبية العينة، ما يدل على أن أغلب الأفراد لديهم معرفة متوسطة بالمحاسبة الإبداعية.

- **جيدة** 20.5% :وهي نسبة معتدلة، تشير إلى أن جزءًا كبيرًا من العينة يمتلك معرفة جيدة، لكن أقل من المعرفة المتوسطة.

الغالبية العظمى من الأفراد لديهم معرفة متوسطة، مع نسبة قليلة جدًا من المعرفة الضعيفة ونسبة أكبر من المعرفة الجيدة. هذا قد يعكس أن مستوى المعرفة بالمحاسبة الإبداعية لدى الأفراد متواجد بشكل جيد، لكن يواجه بعضهم تحديات في الوصول إلى مستوى مرتفع جدًا.

سابعا- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم3-9: توزيع أفراد حسب دوافع استخدام بالمحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح الجدول دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية بين 39 فردًا، مع نسب مئوية لكل دافع:

- ✓ **تحسين صورة الشركة:**48.7% أي 19 فردًا، وهو الدافع الأكثر شيوعًا، مما يدل على أن الغالبية تستخدم المحاسبة الإبداعية لأغراض تزيين وتجميل الصورة الخارجية للشركة.
- ✓ **التلاعب في الأرباح**17.9% ، أي 7 أفراد، ويُعد من الدوافع المهمة، لكنه أقل من تحسين الصورة.
- ✓ **زيادة القيم المالية لجذب المستثمرين** 10.3%، أي 4 أفراد، وهو دافع مرتبط بتحقيق مكاسب مالية وجاذبية للمستثمرين.
- ✓ **تقليل الضرائب**17.9% ، أي 7 أفراد، ويُعتبر دافعًا قانونيًا وأحيانًا غير قانوني، يسعى لتقليل الالتزامات الضريبية.
- ✓ **أسباب أخرى**5.1% ، أي 2 فرد، ويعبر عن دوافع متنوعة غير محددة.

ثامنا- درجة استخدام المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم3-10: توزيع أفراد حسب درجة استخدام المحاسبة الإبداعية

تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركات التياطلعت عليها	التكرار	النسبة %
نعم	14	35.9
لا	25	64.1
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يُظهر الجدول مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تم الاطلاع عليها، مع توزيع النسب والتكرارات:

- ✓ **نعم**35.9% ، أي 14 شركة، أي أن نحو ثلث الشركات فقط تستخدم المحاسبة الإبداعية.
- ✓ **لا**64.1% ، أي 25 شركة، وهي الأغلبية، ولا تُطبق المحاسبة الإبداعية في معظم الشركات التي تمت مراجعتها.

تاسعا- تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية

الجدول رقم3-11: توزيع أفراد حسب تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية

تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية	التكرار	النسبة %
نعم	4	10.3
لا	33	84.6
أحيانا	2	5.1
المجموع	39	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يُظهر الجدول تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية، ويبين أن الغالبية لا ترى تأثيرًا سلبيًا كبيرًا:

- ✓ **نعم** 10.3%، أي 4 أفراد، يرون أن للمحاسبة الإبداعية تأثيرًا على جودة المعلومة، وربما يعتبرون أن لها أثرًا سلبيًا.
- ✓ **لا** 84.6%، أي 33 فردًا، يرون أن المحاسبة الإبداعية لا تؤثر على جودة المعلومة، وهو الأكثرية، مما يشير إلى اعتقاد أن تأثيرها غالبًا غير كبير أو غير ملاحظ.
- ✓ **أحياناً** 5.1%، أي 2 فرد، يؤمنون بأن تأثيرها متغير ويعتمد على الحالة.

المطلب الثالث: صدق أداة الدراسة

أولا- صدق التحكيم

قامت الطالبتان باستخدام أسلوب صدق التحكيم للتأكد من مدى ملاءمة مفردات الاستبيان للغرض الذي أعدت من أجله، وقد وزع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين في منهجية البحث العلمي، وذلك بغرض تصحيح وضبط المنهجية من الجانب الشكلي والمنهجي، كما قام الطالب بتوزيع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الدراسة، ومجموعة من الممارسين المهنيين وذلك من أجل مناقشة محتوى الاستبيان وتصحيح الأخطاء وتدارك النقائص التي وقع فيها الطالبتان.

ثانيا- صدق الاتساق الداخلي

قامت الطالبتان بدراسة صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرات المجال مع الدرجة الكلية للمجال نفسه.

الجدول رقم3-12: الارتباط بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور.

العبارات	T1	
	corrélation de Spearman	Sig
المحاسبة الإبداعية تستخدم لتحسين مظهر القوائم المالية في إطار قانوني	0.885**	0,000
المحاسبة الإبداعية تؤثر ايجابيا على شفافية المعلومة المالية المقدمة للمستثمرين	0.817**	0,000
دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية تشمل تحسين صورة المؤسسة أمام المستثمرين	0.774**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح الجدول أعلاه الارتباط بين أسئلة المحور الأول والدرجة الكلية للمحور، ونلاحظ من خلال الجدول أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن كل قيم الدلالة كانت أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت الاتساق الداخلي للمحور الأول

الجدول رقم3-13: الارتباط بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

العبارات	T2	
	corrélation de Spearman	sig
تطور المعايير المحاسبية ساعد في ظهور ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.785**	0,000
للمحاسبة الإبداعية أساليب خاصة تختلف عن المحاسبة المالية.	0.597**	0,000
الممارسات الأخلاقية تلعب دورا هاما في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.	0.566**	0,000

يوضح الجدول أعلاه الارتباط بين أسئلة المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، ونلاحظ من خلال الجدول أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن كل قيم الدلالة كانت أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت الاتساق الداخلي للمحور الثاني.

الجدول رقم3-14: الارتباط بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور

العبارات	T3	
	corrélation de Spearman	sig
جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الشفافية والمصداقية.	0.585**	0,000

المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وتقليل ثقة المستثمرين.	0.654**	0,000
ضعف جودة المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى قرارات استثمارية خاطئة.	0.607**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح الجدول أعلاه الارتباط بين أسئلة المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، ونلاحظ من خلال الجدول أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن كل قيم الدلالة كانت أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت الاتساق الداخلي للمحور الثالث.

الجدول رقم3-15: الارتباط بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور.

العبارات	T4	
	corrélation de Spearman	sig
التدقيق الخارجي يلعب دورا أساسيا في كشف من ممارسات المحاسبية الإبداعية	0.894**	0,000
إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي تساعد في تعزيز مصداقية القوائم المالية.	0.822**	0,000
الرقابة الداخلية الصارمة والحوكمة الرشيدة تقلل من فرص استخدام المحاسبة الإبداعية	0.820**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح الجدول أعلاه الارتباط بين أسئلة المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور، ونلاحظ من خلال الجدول أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن كل قيم الدلالة كانت أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت الاتساق الداخلي للمحور الرابع.

الجدول رقم3-16: الارتباط بين فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور.

العبارات	T5	
	corrélation de Spearman	Sig
تساهم المحاسبة الإبداعية في تحسين أسعار الأسهم بشكل مؤقت مما يعزز من جاذبية المؤسسة.	0.751**	0,000
تساهم المحاسبة الإبداعية في تعزيز جاذبية القوائم المالية واستقرار صورة المؤسسة ماليا.	0.798**	0,000
يجب على الجهات التنظيمية تعزيز القوانين لتفعيل من المحاسبة الإبداعية وحماية المستثمرين.	0.710**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

يوضح الجدول أعلاه الارتباط بين أسئلة المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور، ونلاحظ من خلال الجدول أن كل قيم معامل الارتباط سبيرمان كانت ذات دلالة إحصائية بمعنى أن كل قيم الدلالة كانت أقل من (0.05)، وهذا ما يثبت الاتساق الداخلي للمحور الخامس.

ثالثا- صدق الاتساق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي يريد الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الدراسة، ويفترض هذا النمط من الصدق أن كل مقياس أو أداة قياس تمكننا من القدرة على التنبؤ بالخاصية المدروسة، فكلما كانت المحاور متسقة مع الدرجة الكلية للاستبيان كلما دل ذلك على حسن التنبؤ والتوقع.

الجدول رقم3-17: الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

العبارات	T

	corrélation de Spearman	sig
ماهية المحاسبة الإبداعية	0.751**	0,000
تطور المحاسبة الإبداعية وأساليبها	0.565**	0.000
أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية	0.390*	0.000
دور التدقيق والرقابة في الحد من المحاسبة الإبداعية.	0.570**	0,000
تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية	0.790**	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن كل معاملات الارتباط لسبيرمان ذات دلالة معنوية، كما أن كل قيم الدلالة للمحاور الأربعة المدروسة كانت (0.000)، وهي أقل مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه

المطلب الرابع: ثبات فقرات الاستبيان.

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى إن ثبات الاستبيان يعني استقرار النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة، وقد اعتمد الطالب في قياس الثبات على حساب معامل (ألفا كرومباخ).

الجدول رقم3-18: يبين نتائج ألفاكرومباخ

المجال	عدد الفقرات	معامل الفا كرومباخ
جميع المجالات	15	0.819

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرومباخ المحسوبة للمحاور الدراسة كانت أكبر من (0.6) أي 60% من الثبات، وهو المعدل الأدنى المقبول، وكلما زادت هذه النسبة واقتربت من الواحد (1) كلما دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن على صدق أداة الدراسة، وقد بلغ معدل الفاكروباخ (0.819) وهذا ما يدل على ثبات الاستبيان، وهذا ما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الجدول رقم3-19: نتائج المحور الأول

العبارة	التكرار النسبة %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
البعد الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية							
العبارة الأولى	التكرار	14	18	6	1	0	39
	النسبة %	35.9	46.2	15.4	2.6	0	100
العبارة الثانية	التكرار	9	20	3	4	3	39
	النسبة %	23.1	51.3	7.7	10.3	7.7	100
العبارة الثالثة	التكرار	0	23	3	0	13	39
	النسبة %	0	59	7.7	0	33.3	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

الجدول رقم3-20: نتائج المحور الثاني

العبارة	التكرار النسبة %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع

البعد الثاني :تطور المحاسبة الإبداعية وأساليبها							
العبارة الأولى	التكرار	0	19	7	1	12	39
	النسبة %	0	48.7	17.9	2.6	3.8	100
العبارة الثانية	التكرار	0	24	5	0	10	39
	النسبة %	0	61.5	12.8	0	25.6	100
العبارة الثالثة	التكرار	0	20	5	0	14	39
	النسبة %	0	51.3	12.8	0	35.9	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

الجدول رقم3-21: نتائج المحور الثالث

العبارة	التكرار النسبة %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
البعد الثالث: اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.							
العبارة الأولى	التكرار	0	13	4	0	22	39
	النسبة %	0	33.3	10.3	0	56.4	100
العبارة الثانية	التكرار	6	11	16	4	2	39
	النسبة %	15.4	28.2	41.0	10.3	5.1	100

العبارة الثالثة	التكرار	13	22	3	0	1	39
	النسبة %	33.3	56.4	7.7	0	2.6	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

الجدول رقم3-22: نتائج المحور الرابع

العبارة		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
البعد الرابع: دور التدقيق والرقابة في الحد من المحاسبة الإبداعية.							
العبارة الأولى	التكرار	16	17	5	0	1	39
	النسبة %	41.0	43.6	12.8	0	2.6	100
العبارة الثانية	التكرار	0	19	2	0	18	39
	النسبة %	0	48.7	5.1	0	46.2	100
العبارة الثالثة	التكرار	0	24	3	1	11	39
	النسبة %	0	61.5	7.7	2.6	28.2	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

الجدول رقم3-23: **نتائج المحور الخامس**

العبارة		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
البعد الخامس: تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية							
العبارة الأولى	التكرار	0	22	3	0	14	39

	النسبة %	0	56.4	7.7	0	35.9	100
العبارة الثانية	التكرار	0	25	5	1	8	39
	النسبة %	0	64.1	12.8	2.6	20.5	100
العبارة الثالثة	التكرار	0	24	2	0	13	39
	النسبة %	0	61.5	5.1	0	33.3	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

نلاحظ من خلال الجداول أن إجابات أفراد عينة الدراسة توزعت درجات مقياس ليكارت الخماسي بدرجات مختلفة حسب كل محور وكل عبارة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

أولا- تحليل نتائج محور ماهية المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم3-24: يبين المتوسطات الحسابية للمحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
المحاسبة الإبداعية تستخدم لتحسين مظهر القوائم المالية في إطار قانوني	4.15	موافق
المحاسبة الإبداعية تؤثر ايجابيا على شفافية المعلومة المالية المقدمة للمستثمرين	3.71	موافق
دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية تشمل تحسين صورة المؤسسة أمام المستثمرين	4.25	موافق بشدة
المتوسط العام للمحور	4.04	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المؤسسات الاقتصادية تستخدم تقنيات المحاسبة الإبداعية مت أجل تحسين صورة قوائمها المالية بحيث:

- ✓ جميع العبارات حصلت على تقييمات تتراوح بين 3.71 و4.25، مما يدل على أن العينة تتفق بشكل كبير مع محتوى العبارات.

- ✓ العبارة الأولى (4.15): تشير إلى أن المحاسبة الإبداعية تُستخدم لتحسين مظهر القوائم المالية في إطار قانوني، ويبدو أن هناك موافقة قوية على ذلك.
- ✓ العبارة الثانية (3.71): تؤكد أن المحاسبة الإبداعية تؤثر إيجابياً على شفافية المعلومات المالية، وهي موافقة معتدلة.
- ✓ العبارة الثالثة (4.25): تُشير إلى دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية، خاصة لتحسين صورة المؤسسة، وتحظى بأعلى تقييم بين العبارات، مع موافقة بشدة

بلغ المتوسط العام للمحور 4.04، مما يعكس موافقة عامة وقوية من المشاركين على الأفكار استخدام المحاسبة الابداعية كأداة لتحسين الصورة العامة للمؤسسة.

ثانيا- تحليل نتائج محور تطور المحاسبة الإبداعية وأساليبها.

الجدول رقم3-25: يبين المتوسطات الحسابية للمحور الثاني.

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
تطور المعايير المحاسبية ساعد في ظهور ممارسات المحاسبية الإبداعية	4.07	موافق
للمحاسبة الإبداعية أساليب خاصة تختلف عن المحاسبة المالية .	4.12	موافق
الممارسات الأخلاقية تلعب دورا هاما في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.	4.23	موافق بشدة
المتوسط العام للمحور	4.14	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

تحليل الجدول يُظهر أن العينة تتفق بشكل كبير مع العبارات المقدمة، مع تقييمات عالية تتراوح بين 4.07 و4.23، مما يدل على موافقة قوية على الأفكار المطروحة.

- ✓ العبارة الأولى (4.07): تطور المعايير المحاسبية ساعد على ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويُظهر أن المشاركين يرون علاقة واضحة بين تطور المعايير المحاسبية وتنامي الممارسات الإبداعية.
- ✓ العبارة الثانية (4.12): تشير إلى أن للمحاسبة الإبداعية أساليب مميزة تختلف عن المحاسبة التقليدية، وكل المشاركين يوافقون على ذلك.

- ✓ العبارة الثالثة (4.23): تؤكد أن الممارسات الأخلاقية تلعب دورًا هامًا في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، وتحصل على أعلى تقييم بين العبارات، مما يعكس قناعتهم بأهمية الأخلاق في المجال.

المتوسط العام (4.14) يدل على موافقة قوية وشاملة من قبل العينة، بإجمال، يُمكن القول أن أفراد العينة يدركون أن تطور المعايير ساهم في ظهور ممارسات إبداعية، وأن هناك أساليب مميزة للمحاسبة الإبداعية، وأن الأخلاق مهمة جدًا في تنظيم هذا المجال وتقليل الانحرافات.

ثالثا- تحليل نتائج محور أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

الجدول رقم3-26: يبين المتوسطات الحسابية للمحور الثالث.

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الشفافية والمصداقية.	4.46	موافق بشدة
المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وتقليل ثقة المستثمرين.	3.38	محايد
ضعف جودة المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى قرارات استثمارية خاطئة.	4.17	موافق
المتوسط العام للمحور	4.00	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

الجدول يُظهر تقييمات متفاوتة حول دور جودة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالشفافية، المصداقية، والثقة، والاستثمار. بحيث يمكن القول أن:

- ✓ **جودة المعلومات (4.46)** :أعلى تقييم، ويؤكد أن جودة المعلومات تعتمد بشكل كبير على الشفافية والمصداقية، ويُعتبر من العبارات التي تحظى بموافقة بشدة من قبل العينة، مما يدل على أهمية هذه القيم في تقييم المعلومات المحاسبية.
- ✓ **المحاسبة الإبداعية (3.38)** تقييم محايد، ويُعبر عن أن البعض يعتقد أن للمحاسبة الإبداعية تأثير إيجابي على جودة المعلومات وتقليل ثقة المستثمرين، وهو رأي أقل حسمًا، قد يعكس بعض الشكوك أو التحفظ لدى المشاركين.
- ✓ **ضعف جودة المعلومات (4.17)**،يمكن أن يؤدي إلى قرارات استثمارية خاطئة، وتحظى بموافقة قوية، مما يعكس قلقًا كبيرًا من تأثير انخفاض جودة المعلومات على قرارات المستثمرين.

المتوسط العام (4.00) يُظهر أن العينة بشكل عام تؤمن بأهمية الجودة العالية للمعلومات المحاسبية وأثرها الحقيقي على القرارات والاستثمار، معضرورة تحسين مستوى الشفافية والمصداقية.

رابعا- تحليل نتائج محور دور التدقيق والرقابة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم3-27: يبين المتوسطات الحسابية للمحور الرابع.

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
التدقيق الخارجي يلعب دورا أساسيا في كشف من ممارسات المحاسبية الإبداعية	4.20	موافق
إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي تساعد في تعزيز مصداقية القوائم المالية.	4.41	موافق بشدة
الرقابة الداخلية الصارمة والحوكمة الرشيدة تقلل من فرص استخدام المحاسبة الإبداعية	4.15	موافق
المتوسط العام للمحور	4.25	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

تحليل الجدول يظهر أن للمشاركين وجهات نظر قوية حول أهمية التدقيق والرقابة، والإجراءات الداخلية، والحوكمة في تقليل استعمال الممارسات الإبداعية في المحاسبة.

- ✓ **التدقيق الخارجي (4.20)** يلعب دورًا رئيسيًا في كشف الممارسات الإبداعية، ويُعبر عن موافقة قوية، موضحًا قيمة التدقيق الخارجي في الكشف والمساءلة.
- ✓ **التدقيق الداخلي والخارجي (4.41)** يحظى بأعلى تقييم، ويرتبط بدور مهم جدًا في تعزيز مصداقية القوائم المالية، مع موافقة بشدة، مما يعكس الثقة الكبيرة في الإجراءات الرقابية الداخلية والخارجية.
- ✓ **الرقابة الداخلية والحوكمة (4.15)** تقلل بشكل كبير من فرص استخدام الممارسات الإبداعية، وتعكس وجهة نظر قوية بأن الحوكمة القوية تساهم في الحد من الممارسات غير الأخلاقية أو غير القانونية.

المتوسط العام (4.25) يُشير إلى أن العينة تتفق على أن التدقيق والرقابة والحوكمة بمختلف أشكالها تلعب دورًا أساسيًا في ضبط وتقليل الأفعال المحاسبية الإبداعية.

خامسا- تحليل نتائج محور تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية.

الجدول رقم3-28: يبين المتوسطات الحسابية للمحور الخامس.

العبارة	المتوسط الحسابي	الاتجاه العام للعينة
تساهم المحاسبة الإبداعية في تحسين أسعار الأسهم بشكل مؤقت مما يعزز من جاذبية المؤسسة.	4.28	موافق بشدة
تساهم المحاسبة الإبداعية في تعزيز جاذبية القوائم المالية واستقرار صورة المؤسسة ماليا.	4.02	موافق
يجب على الجهات التنظيمية تعزيز القوانين لتفعيل من المحاسبة الإبداعية وحماية المستثمرين.	4.28	موافق بشدة

المتوسط العام للمحور	4.19	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

تحليل الجدول يُظهر توافقًا قويًا بين المشاركين حول تأثيرات المحاسبة الإبداعية على سوق الأسهم والتنظيم.

- ✓ **تحسين أسعار الأسهم (4.28)** يُعبر عن رأي قوي أن المحاسبة الإبداعية تساهم مؤقتًا في رفع أسعار الأسهم، مما يعزز جاذبية المؤسسة، لكن يُحتمل أن يكون هذا المؤثر قصير الأمد.
- ✓ **جاذبية القوائم المالية (4.02)** تؤكد أن للمحاسبة الإبداعية أهمية في تعزيز جاذبية القوائم والاستقرار المالي، مع موافقة معتدلة.
- ✓ **الحاجة لتعزيز القوانين (4.28)** يُبرز أن المشاركين يرون ضرورة أن تتدخل الجهات التنظيمية بتشريعات أكثر فاعلية لحماية المستثمرين وتنظيم الممارسات الإبداعية بشكل أعمق، ويُعد من أعلى التقييمات.

المتوسط العام (4.19) يدل على أن العينة تتفق على أهمية تأثير المحاسبة الإبداعية على الجوانب السوقية والتنظيمية، مع دعم قوي لتطوير التشريعات وتحقيق حماية أكبر للمستثمرين

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

تم الاعتماد على اختبار ت-لعينة واحد (one sample t-test) لاختبار فرضيات الدراسة، بحيث يتوافق هذا الاختبار مع التوزيع الطبيعي الذي تتبعه إجابات أفراد عينة الدراسة.

أولا- اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم3-29: يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T1	4.04	1.684	38	9.39	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الدلالة (sig) بلغت 0.000 وهي اقل من 0.05، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 9.39 وهي أكبر من قيمة t الجدولية المقدرة بـ 1.684، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية البديلةH1 التي تنص على انه "تساهم المحاسبة الإبداعية في تحسين مظهر القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية".

ثانيا- اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم3-30: يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية.

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T2	4.15	1.684	38	14.29	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الدلالة (sig) بلغت 0.000 وهي اقل من 0.05، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 14.29 وهي أكبر من قيمة t الجدولية المقدرة بـ 1.684، وبالتالي فإننانقبل الفرضية البديلةH1التي تنص على "تطور المعايير المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية ساهم في انتشار هذه الممارسات داخل المؤسسات"

ثالثا- اختبار الفرضية الثالثة

الجدول رقم3-31: يبين نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T3	4.00	1.684	38	11.07	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الدلالة (sig) بلغت 0.000 وهي اقل من 0.05، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 11.07 وهي أكبر من قيمة t الجدولية المقدرة بـ 1.684، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلةH1 التي تنص على " المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين"

رابعا- اختبار الفرضية الرابعة

الجدول رقم3-32: يبين نتائج اختبار الفرضية الرابعة.

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T4	4.25	1.684	38	13.30	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الدلالة (sig) بلغت 0.000 وهي اقل من 0.05، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 13.30 وهي أكبر من قيمة t الجدولية المقدرة بـ 1.684، وبالتالي فأننانقبل الفرضيةالبديلةH1 التي تنص علىأنه "تلعب آليات التدقيق والرقابة الداخلية دورا فعالا في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية"

خامسا- اختبار الفرضية الخامسة

الجدول رقم3-33: يبين نتائج اختبار الفرضية الخامسة

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T5	4.19	1.684	38	15.70	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتبرنامجspss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة الدلالة (sig) بلغت 0.000 وهي اقل من 0.05، كما أن قيمة T المحسوبة بلغت 15.70 وهي أكبر من قيمة t الجدولية المقدرة بـ 1.684، وبالتالي فإننانقبل الفرضية

البديلةH1 التي تنص على "تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على استقرار الأسواق المالية وجاذبية المؤسسات للمستثمرين" .

خلاصة الفصل:

من خلال التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان، تبيّن أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تمثل ظاهرة ملموسة في الواقع المهني، ولها تأثير واضح على جودة المعلومة المحاسبية، خاصة من حيث الشفافية والمصداقية. كما أظهرت النتائج وجود وعي متزايد لدى الممارسين بأهمية الرقابة والالتزام الأخلاقي في الحد من هذه الممارسات. وبذلك، تؤكد الدراسة التطبيقية صحة الفرضيات وتدعم التوصيات بضرورة تعزيز الحوكمة والتدقيق لضمان جودة التقارير المالية.

خاتمة

خاتمة

في الختام، يمكن القول ان المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الممارسات التي تلجأ إليها الشركات والمحاسبون، حيث يستغلون المساحات الرمادية في المعايير المحاسبية بهدف إضفاء صورة وردية على أدائهم المالي. ومع ذلك، قد ينزلق هذا الأمر إلى التلاعب بالبيانات وإخفاء الصورة الحقيقية للشركة، مما يضر بموثوقية وجودة المعلومات المحاسبية ويعرقل اتخاذ القرارات المالية السليمة. صحيح أن المحاسبة الإبداعية قد تحفز على تقديم التقارير المالية بأساليب مبتكرة وتزيد من فهمها، إلا أن الجانب المظلم فيها يكمن في تآكل ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في القوائم المالية. لذلك، من الضروري تعزيز آليات حوكمة الشركات وتشديد الرقابة للحد من هذه الممارسات. كما يجب الاهتمام بتأهيل المحاسبين وتوعيتهم بأهمية الشفافية والنزاهة لضمان تقديم معلومات محاسبية تعكس الواقع المالي بدقة وموضوعية.

❖ نتائج اختبار الفرضيات

- . الفرضية الأولى: المحاسبة الإبداعية ممارسة محاسبية تهدف إلى تعديل النتائج المالية من خلال استغلال المعايير المتاحة.

  تم قبول الفرضية. أظهرت نتائج الاستبيان أن أغلب أفراد العينة يرون أن الإدارة تلجأ إلى المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين المظهر المالي دون خرق صريح للمعايير.
- . الفرضية الثانية: تتميز المعلومات المحاسبية عالية الجودة بمجموعة من الخصائص النوعية مثل الشفافية والموثوقية.

  تم تأكيد الفرضية. أكدت البيانات أن المستخدمين يعتمدون على هذه الخصائص في تقييم موثوقية التقارير المالية.
- . الفرضية الثالثة: تؤثر المحاسبة الإبداعية إيجابا على جودة المعلومة المحاسبية.

  تم رفض الفرضية. أظهرت نتائج التحليل ان الفرضية خاطئة أي ان المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومة المحاسبية.
- . الفرضية الرابعة: يلعب التدقيق دورًا في الحد من المحاسبة الإبداعية ضمن إطار حوكمة الشركات.

  تم قبول الفرضية. أشار أغلب المشاركين إلى أن الرقابة والتدقيق يساهمان في كشف هذه الممارسات والتقليل من تأثيرها.

- الفرضية الخامسة: للمحاسبة الإبداعية تأثير على الأسواق المالية. تم تأكيد الفرضية. اعتبر المشاركون أن استخدام المحاسبة الإبداعية يؤثر في ثقة المستثمرين ويخلق صورة مالية غير حقيقية.

❖ **نتائج الدراسة النظرية**

- توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، خصوصًا فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات.
- يؤدي تاثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية الى تضخيم الإيرادات او تقليل المصروفات بشكل لا يعكس الواقع المالي الحقيقي مما يضعف من مصداقية القوائم المالية.
- يتم استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتجميل النتائج المالية بشكل لا يتعارض مباشرة مع القانون، مما يصعّب على المستخدمين التفريق بين الابتكار والتحايل.
- هناك توافق كبير بين المحاسبين والمدققين والباحثين حول خطورة هذه الممارسات وضرورة تنظيمها.
- أظهرت المراجع النظرية أهمية تفعيل أدوات الرقابة والتدقيق الخارجي والداخلي في كشف ممارسات مشبوهة والحد منها في ظل وجود اليات حوكمة فعالة.

❖ **نتائج الدراسة التطبيقية**

- تساهم المحاسبة الإبداعية في تحسين مظهر القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.
- تطور المعايير المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية ساهم في انتشار هذه الممارسات داخل المؤسسات"
- المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين.
- تلعب آليات التدقيق والرقابة الداخلية دورا فعالا في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على استقرار الأسواق المالية وجاذبية المؤسسات للمستثمرين.

❖ **مقترحات**

- تحديث المعايير المحاسبية لتفادي الثغرات التي تسمح بالممارسات الإبداعية الضارة.
- تعزيز دور المدققين الداخليين والخارجيين للكشف المبكر عن حالات المحاسبة الإبداعية.
- فرض رقابة شديدة من الجهات المهنية والتنظيمية على التقارير المالية لضمان شفافية المعلومات.
- دمج أخلاقيات المهنة في المناهج الدراسية الجامعية والدورات التدريبية المستمرة للمحاسبين والمدققين.

- تشجيع الاستخدام الفعّال للأدوات الحديثة في التحليل المالي لاكتشاف المؤشرات غير الاعتيادية في القوائم المالية.
- إنشاء لجان حوكمة مستقلة في المؤسسات لمراجعة التقارير المالية بموضوعية.

❖ **آفاق الدراسة.**

- القيام بدراسات مقارنة لدراسة واقع المحاسبة الإبداعية في الجزائر ومقارنته بدول عربية أو أجنبية أخرى.
- تحليل تأثير التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي في الكشف المبكر عن الممارسات غير الأخلاقية في التقارير المالية.
- وضع نماذج رقابية محاسبية ملائمة للبيئة الجزائرية تتماشى مع التحول الرقمي وإدارة الشركات.
- بحث تأثير المحاسبة الإبداعية على ثقة المستثمرين الأجانب في الاقتصاد المحلي.

قائمة المصادر والمراجع

1. - *مراجعون واستشارات مالية -محاسبون قانونيون*

2. a revieu of creative accounting literature and its implications for standard setting 1996*journel of accountacy vo 23* 98-118

3. .demirag.corporate govemance .(2000) *overview and research agenda british accounting .review vol 32p 341*

4. gramalich j mc anally M and thomas j 2001balance sheet management the cas of short-term obligation reclassified as long-term debt*journal of accounting research* 39

5. ا.د عصام محمد متولي. (2015). *نظم المعلومات المحاسبية حقوق الطبع و النشر محفوظة لجامعة العلوم و التكنولوجيا* . صنعاء اليمن الطبعة الثانية ص 37.

6. ا.د.عبد الرحمن بين ابراهيم الحميد. (2009). *نظرية المحاسبة فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية اثناء النشر الرياض السعودية الطبعة الاولى ص116.*

7. ابراهيم جعفر الشلبي. (2017). *اهمية تطبيق معيار التقارير المالية المرحلية الدولي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية رسالة مقدمة لنيل درجة الماجيستر في المحاسبة الاقتصادص 17* . جامعة دمشق سوريا .

8. إبراهيم حسين. (2010، من 137-136). *إبراهيم حسين أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق، دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية محلة بحوث مستقبلية.*

9. اثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق 136-137*مركز الدراسات المستقبلية كلية الجامعة 32-31مجلة بحوث مستقبلية العدد* 2010للاوراق المالية

10. احمد علي عيسى عمر و الدرديري جلابة هابيل عمر. (2019). *اثر استخدام المحاسبة في القوائم المالية تاريخ الاسترداد 2019-11-08من www.ashargahlia.edu.sd/joumal/pdf/ver4.*

11. احمد لطفي امين السيد. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة مصر.الدار الجامعية ص 7.*

12. اسيا لعروسي. (2019/11/24). *تاثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر دراسة استطلاعية .اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد بوضياف -المسيلة-الجزائر ص 108-107.*

13. اشرف شمس الدين. (ديسمبر 2005). *اسس الاستثمار في الاسهم و اساليب الوقاية من مخاطر الاسواق المالية .ورقة عمل مقدمة خلال الندوة المنظمة من طرف هيئة سوق الاوراق المالية و السلع .بورصة ابو ظبي .الامارات العربية المتحدة ص ر25.*

14. الاغا عماد سليم. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التاثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات . *دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد والعلوم الادارية جامعة الازهر غزة* .

15. البديوي نيصور. (1987). *دراسات في الاساليب الكمية و اتخاذ القرارات الدار الجامعية لطباعة و النشر و التوزيع الاسكندرية .مصر ص 53-54.*

16. الراوي شيماء محمد سمير. (2007). دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الابداع المحاسبي . *دراسة استطلاعية لاراء عينة من ممارسي المهنة في محافظة نينوى رسالة ماجيستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد بجامعة الموصل* .

17. الراوي شيماء محمد سمير. (2007). دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الابداع المحاسبي. *دراسة استطلاعية لاراء عينة من ممارسي المهنة في محافظة نينوى رسالة ماجيستر في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد والادارة* ، 88. جامعة الموصل.

18. الشيرازي عباس مهدي. (1990). *نظرية المحاسبة الطبعة الاولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع* . الكويت.

19. الشيرازي عباس مهدي. (1990). *نظرية المحاسبة الطبعة الاولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع* . الكويت .

20. الطالبتين. (بلا تاريخ).

21. الغضنفري محمد ظافر. (2013). اسهامات السلوك الاخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. *دراسة استطلاعية في كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل مجلة تنمية الرافدين 35 114* .

22. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (1999). معايير المحاسبة الدولية مطابع الدار الهندسية عمان. 346.

23. المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية 2010 *مجلة البحوث المحاسبية العدد 12* 45-60

24. الهادي ادم هارون .محمد عبد الحسين. (2013). *اثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية رسالة ماجستر منشورة -العراق-جامعة السليمانية* .

25. امين السيد احمد لطفي. (2005). مسؤولية واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة الدار الجامعية الاسكندرية. 68.

26. بدر الدين فاروق اخمد سالم .نصر الدين حامد احمد. (2013). *دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط و الرقابة في المؤسسات المالية السودانية مجلة العلوم الاقتصادية المجلد 14 جامعة السودان للعلوم و تكنولوجيا السودان ص 93.*

.

27. بروس ماكوين. (2005). *حرية المعلومات خطوة نحو عدالة قرار الاستثمار .مقال منشور.مركز المشروعات الدولية الخاصة.مصر ص5.*

28. بشتاوي سليمان وابو خزانة ايهاب . (2004). *مبادئ المحاسبة الطبعة الاولى دار المناهج للنشر والتوزيع* . عمان الاردن .

29. حامدي علي. (2010/2011). اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس -باتنة ماجستر في العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة. 107.

30. حامدي علي. (2010-2011). اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس -باتنة ماجستر في العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة.، (صفحة 106).

31. اثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق دراسة حالة على عينة من 2010علي ابراهيم ,حسين المستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية *مجلة بحوث مستقبلية العدد 32-31 مركز الدراسات المستقبلية كلية حدباء الجامعة* 136-137

32. حسينة تريش. (2017). *.دور تدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر اطروحة دكتوراه .كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الجزائر جامعة سطيف ص 170.*

33. حماد طارق عبد العال. (2006). التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل. *الدار الجامعية الاسكندرية* ، 483.

34. حماد طارق عبد العال. (2006). التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل الدار الجامعية الاسكندرية. 486.

35. حماد طارق عبد العال. (2006). التقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل الدار الجامعية الاسكندرية. 490.

36. حماد طارق عبد العال. (2006). لتقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل. *الدار الجامعية الاسكندرية* ، 483.

37. حماد طارق عبد العال. (2006). لتقارير المالية اسس الاعداد والعرض والتحليل. *الدار الجامعية الاسكندرية* ، 486.

38. خالد جمال الجعارات. (2017). *المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية الاصدار الطبعة الاولى المجلد الجزء الاولى عمان دار النشر و التوزيع ص 87.*

39. خرمازة يمين بن مهني محمد نجيب. (2020-2021). *دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الجزئر دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات في ولاية برج بوعريريج مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة و جباية كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير* . جامعة محمد البشير الابراهيمي - برج بوعريريج ص 48.

40. د.سليمة طبايبية. (2016). *النظرية المحاسبية مركز البحث و تطوير المورد البشرية رماح الطبعة الاولى ص189.* المملكة الاردنية الهاشمية -عمان.

41. د.هوام جمعة .لعشوري نوال. دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية الملتقى الوطني حول حوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات و افاق .كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة العربي بن مهيدي ام بواقي الجزائر ص 15.

42. *مجلة الدراسات* 2017دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الابداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية 14 *08المالية والمحاسبية والادارة العدد*

43. *مجلة المؤسسة العدد* 2019دراسة ميدانية(ادارة ارباح انموذجا)دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية 139 *1438-2335*

44. رضا ابراهيم صالح. (2009). *اثر توجه المعايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية مجلة كلية التجارة البحوث العلمية ص 38-40 .*

45. رضوان حلوه حنان. *المرجع اعلاه ص 202.*

46. رضوان حلوه حنان. (2006). *النموذج االمحاسبي المعاصر من المبادئ الى معايير دار وائل للنشر و التوزيع عمان تاتردن الطبعة الثانية ص 199-200.*

47. رمو وحيد محمود. (2008). الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في ظل قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية. *مجلة تنمية الرافدين 89* ، 233-244.

48. زهرة حسن العامري. (2012). انتهاج إسماعيل يعقوب المحاسبة بين الإبداع والابتداع. *مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والادارية* ، 7.

49. سارة مدفوني. (2015). *اثر استخدام نظام المعلومات المحاسبية على جودة القوائم المالية.جامعة العربي بن مهيدي ام بواقي ص 77.*

50. سليمان جريرة طلال. (2015 ص 347). *اثر الاليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن و مدققي الحسابات الخارجيين المجلة الاردنية في ادارة الاعمال 11-.*

51. سليماني عبد الحكيم. (2015). دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية الجزائر. ص 154.

52. سليماني عبد الحكيم. (2019-2020). *دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير* . جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ص 153.

53. سين بن عبد العزيز شعبان منصوري هواري. (العدد 08، 2017). *دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارة*. جامعة محمد بوضياف 2019،: ص 112.113.

54. طارق عبد العال حماد. (2005). حوكمة الشركات)المفاهيم-المبادئ -التجارب (الدار الجامعية الطبعة الاولى.

55. ع عبد القادر. (2021). المحاسبة الابداعية واثرها على مصداقية القوائم المالية. *مجلة البحوث المحاسبية والمالية* ، 45-48.

56. عبد الحكيم سليماني. (بلا تاريخ). (الحكيم, دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي و المالي الجديد دراسة حالة مؤسسة اقتصادية الجزائر. 154.

57. عبد الله محمود عبد الله النمرين. (2019). *ممارسات المحاسبة الابداعية و اثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان رسالة ماجستار في المحاسبة قسم المحاسبة كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط ص 31-35.*

58. علي حامدي. (2010-2011). اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة مطاحن الاوراس -باتنة ماجستر في العلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة. 108.

59. علي عبد الله شاهين. (2011). *النظرية المحاسبية مكتبة افاق للطباعة و النشر و التوزيع غزة فلسطين الطبعة الاولى ص 112-113.*

60. غاشوش عايدة لقصير مريم. (2011). *دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مذكرة لنيل شهادة ماستر اكاديمي محاسبة و مالية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة منتوري قسنطينة الجزائر ص 54.*

61. دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات 2019مسعود كسكس عمر الفاروق، زرقون محمد زرقون ,فاروق 139 *1438مجلة المؤسسة العدد* -دراسة ميدانية-المحاسبة الابداعية ادارة الارباح

62. فوزية هلالي. (2015/2016). عمران حقيقة عودة المعلومات المحاسبية في ضل النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر، جامعة مولاي الظاهر سعيدة.

63. فوزية،, هلالي. (2015/2016). عمران حقيقة عودة المعلومات المحاسبية في ضل النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر، جامعة مولاي الظاهر سعيدة.

64. قسوم حنان. (2015-2016). *اثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية تخصص محاسبة مالية و تدقيق* . كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر ص 18-19.

65. قسوم حنان. *اثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية -دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف مرجع سبق ذكره ص 37.*

66. قوشيش امنة لقليطي لخضر . (2019). اثر تطبيق نظام النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة. *مجلة ابحاث اقتصادية وادارية العدد 02جامعة محمد بوضياف* ، 112-113.

67. كريمة على كاظم الجوهر. (2011). *العلاقة بين الخصائص التوعية للمعلومات المحاسبية على كفاءات قرارات الاستثمار مجلة الادارة و الاقتصاد 110ص 114.*

68. لطفي امين السيد احمد . (2005). *المراجعة الدولية وعولمة راس المال الدار الجامعية* . الاسكندرية .

69. ليلى عبد الصاحب. (2016). اثر المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي الدخل والحد من اثرها. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 47* ، 378.

70. ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الاردنية. *مذكرة لنيل شهادة ماجيستر في محاسبة* ، 08.

71. ليندا حسن الحلبي. (بلا تاريخ). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية. *مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا* ، 63.

72. ليندا حسن الحلبي. (جويلية , 2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية. *مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا* ، 66.

73. ليى عبد الصاحب. (2016). اثر المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي الدخل والحد من اثرها . *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 47* ، 378.

74. محمد الشريف بن زاوي. (2016). *حوكمة الشركات و الهندسة المالية دار الفكر الجامعي الاسكندرية ص 53.*

75. محمد بن عبد الله المومني. (2009). دور الابعاد السلوكية لادارات الوحدات الاقتصادية في القياس والافصاح المحاسبي في حدوث الازمات المالية. *ورقة بحثية مقدة لفعاليات الملتقى الدولي الرابع حول الازمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الاوسط و شمال افريقيا جامعة دالي ابراهيم* ، 58.

76. محمد حمود احمد صلاح السياغي. (2018). دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر. *رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتورا في فلسفة المحاسبة والتمويل* ، 104.105. جامعة السودان.

77. محمد مطر و ليندا حسن الحلبي. (2009 ص 15). *دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد مناثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة على الشركات المساهمة العامة الاردنية.*

78. مطر محمد السويطي موسى. (2008). التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض والافصاح عمان دتر وائل للنشر. 121-123.

79. مطر محمد موسى. (2006). التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الافصاح عمان دار وائل للنشر. 124-127.

80. من اعداد الطالبتين. (بلا تاريخ).

81. موسوعة ويكيبيديا و.م. (2011). *https:/ar.wikipedia.org/wiki/ consultè le 06/05/2025 انرون.*

82. ميسون بنت محمد. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. *مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز* ، 61. المملكة العربية السعودية.

83. ميسون بنت محمد. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. *مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز* ، 63. المملكة العربية السعودية.

84. ميسون بنت محمد. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. *مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز* ، 65-68. المملكة العربية السعودية.

85. ميسون بنت محمد. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. *مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز* ، 81-82. المملكة العربية السعودية.

86. ميسون بنت محمد. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية مذكرة ماجيستر محاسبة جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية. 54.

87. ناجي بن يحي. (2012-2013). *دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب gm sud بسكرة مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة ص57* . الجزائر .

88. ناصر محمد على المجهلي. (2008-2009). *خصائص المعلومات المحاسبية و اثرها في اتخاذ القرارات مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة المجاستر في علوم التسيير تخصص محاسبة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة باتنة ص 65-66.*

89. ناهض تمر محمد الخالدي. (2016). *دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية و الحد من اثارها في القوائم المالية -دراسة تطبيقية على مدقق الحسابات الخارجيين و العامليين في سلك القانون و القضاء الفلسطيني قطاع غوة .مجلة جامعة فلسطين لابحاث و الدراسات العدد 6.*

380دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل 2000نظرية المحاسبة .90

91. نعيم تومان مرهون الزيادي. (2015). *تاثير اساليب المحاسبية الابداعية على مصداقية القوائم المالية .مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية المجلد 17 العدد 32.*

92. نمر محمد الخطيب و اخرون. *مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر النظام المحاسبي المالي scf مداخلة في الملتقى الوطني حول الاصلاح المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية ص 5* . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر .

93. هلالي فوزية .عمران خديجة. (2015/2016). *جودة المعلومات محاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي .مإكرة ماستر جامعة مولاي الطاهر سعيدة ص 20.*

94. هلالي فوزية عمران خديجة. (بلا تاريخ). جودة المعلومات محاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي .مإكرة ماستر جامعة مولاي الطاهر سعيد. 27-28.

95. وشيش ، آمنة، القليطي الخضر. (2019). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية* ، ص 112.113.

96. وفاء مساك. (2014/2015). *دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية مذكرة مقدمة لاستكمال كتطلبات شهادة ماستر اكاديمي تخصص تدقيق محاسبي كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة الشهيد حمه لخضر بالواديص 44* . الجزائر .

المواقع الإلكترونية :

1. موسوعة ويكيبيديا و.م. (2011). *https:/ar.wikipedia.org/wiki/ consultèle 06/05/2025*انرون
2. بديع لؤي. (2010). *المحاسبة الابداعية في القوائم المالية ص 1-10*. تم الاسترداد من http:www.main.omandaily.com

3. احمد علي عيسى عمر و الدرديري جلابة هابيل عمر. (2019). *اثر استخدام المحاسبة في القوائم المالية تاريخ الاسترداد 08-11-2019من www.ashargahlia.edu.sd/joumal/pdf/ver4*

4. Moustafa Nour مصطفى نور. (29 03, 2022). - *محاسبون قانونيون - مراجعون واستشارات مالية*. تم الاسترداد من moustafanour11phot6s/a/arfacebookcom/580052382137045.

5. ifrs .(2017) *ias 1 presentation of financial statements.consultéle 24-04-2025 sur http://www.ifrs.org/issued)standards/list)ofstandards/ias-1-presentation-of-financial-statemrnts/.*

6. a revieu of creative accounting literature and its implications for standard setting 1996*journel of accountacy vo 23* 98-118

7. demirag.corporate govemance .(2000) *overview and research agenda british accounting review vol 32p 341.*

8. gramalich j mc anally M and thomas j 2001balance sheet management the cas of short-term obligation reclassified as long-term debt*journal of accounting research* 39

قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس المدية

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

السلام عليكم، تحية طيبة وبعد.....

سيدي الفاضل، سيدتي الفاضلة.

يسرني إن أضع بين أيديكم هدا الاستبيان الذي يأتي في سياق إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر حول موضوع اثر المحاسبة الابداعية ودورها في جودة المعلومة المحاسبية.

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على أراء ومواقف المهنيين واالمختصيين في المجال المحاسبي حول مدى انتشار ممارسات المحاسبية الإبداعية وتأثيرها المحتمل على مصداقية وشفافية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية.

أرجو منكم التفضل بالإجابة بكل موضوعية وشفافية علما ان إجابتكم تستخدم لأغراض علمية فقط، وستعامل بسرية

جزيل الشكر والامتنان لتعاونكم الكريم.

أولا: البيانات العامة

1-الجنس:

ذكر ☐ انثى ☐

2-المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

3-العمر:

اقل من 30 سنة ☐ من 30الى 40 سنة ☐

أكثر من 40 سنة ☐

4-الوظيفة:

محاسب ☐ خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐

إداري ☐ أستاذ جامعي ☐

4-الخبرة:

اقل من 05 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

ثانيا:المعرفة بالمحاسبة الإبداعية:

هل تعرف مصطلح المحاسبة الإبداعية ؟

نعم ☐ لا ☐

إذا كانت إجابتك نعم ،مامدى معرفتك بممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

ضعيفة ☐ متوسطة ☐ جيدة ☐

برأيك، ما هي دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية ؟ (تستطيع اختيار من خيار)

- تحسين صورة الشركة ☐
- التلاعب في الإرباح ☐
- زيادة القيم المالية لجذب المستثمرين ☐
- تقليل الضرائب ☐
- أخرى ☐

ثالثا: تطبيق المحاسبة الإبداعية

هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمارس فعليا في الشركات التي اطلعت عليها ؟

نعم ☐ لا ☐

برأيك ، هل تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية ؟

نعم ☐ لا ☐ أحيانا ☐

رابعا: محاور الاستبيان:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

	المحور الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية					
01	المحاسبة الإبداعية تستخدم لتحسين مظهر القوائم المالية في إطار قانوني					
02	المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على شفافية المعلومة المالية المقدمة للمستثمرين					
03	دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية تشمل تحسين صورة الشركة أمام المستثمرين					
	المحور الثاني:تطور المحاسبة الإبداعية وأساليبها					
04	تطور المعايير المحاسبية ساعد في ظهور ممارسات المحاسبية الإبداعية					
05	المحاسبة الإبداعية تشمل أساليب مثل تعديل تقدير الاحتياطات وتأجيل الاعتراف بالإيرادات.					
06	الممارسات الأخلاقية تلعب دورا هاما في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.					
	المحور الثالث: اثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.					
07	جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على الشفافية والمصداقية.					
08	المحاسبة الإبداعية تؤدي الى ضعف جودة المعلومات المحاسبية وتقليل ثقة المستثمرين.					
09	ضعف جودة المعلومات المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى قرارات استثمارية خاطئة تؤثر على الاقتصاد.					
	المحور الرابع: دور التدقيق والرقابة في الحد من المحاسبة الابداعية.					

10	التدقيق الخارجي يلعب دورا أساسيا في كشف من ممارسات المحاسبية الإبداعية					
11	إجراءات التدقيق الداخلي والخارجي تساعد في تعزيز مصداقية القوائم المالية.					
12	الرقابة الداخلية الصارمة والحوكمة الرشيدة تقلل من فرص استخدام المحاسبة الإبداعية					
	المحور الخامس: تأثير المحاسبة الإبداعية على الأسواق المالية					
13	المحاسبة الإبداعية تؤثر على أسعار الأسهم وتسبب تقلبات غير مبررة في الأسواق المالية.					
14	المعلومات المالية غير الدقيقة الناتجة عن المحاسبة الإبداعية تضر بالاستقرار المالي العام.					
15	يجب على الجهات التنظيمية تعزيز القوانين للحد من المحاسبة الإبداعية وحماية المستثمرين.					

```
FREQUENCIES VARIABLES=sex niveau age fonction experiance 2
معرفة1 دوافع تطبيق1 تطبيق
/ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

Statistiques

		sex	niveau	age	fonction	experiance	المعرفة1
N	Valide	39	39	39	39	39	39
	Manquante	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		دوافع	تطبيق1	تطبيق2
N	Valide	39	39	39
	Manquante	0	0	0

Tableau de fréquences

sex

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	69,2	69,2	69,2
	أنثى	12	30,8	30,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

niveau

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	8	20,5	20,5	20,5
	ماستر	11	28,2	28,2	48,7
	دكتراه	20	51,3	51,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 3 سنة	3	7,7	7,7	7,7
	من 30 الى 40 سنة	17	43,6	43,6	51,3
	اكثر من 40 سنة	19	48,7	48,7	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

fonction

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	11	28,2	28,2	28,2
	محافظ حسابات	1	2,6	2,6	30,8
	اداري	3	7,7	7,7	38,5
	استاذ جامعي	11	28,2	28,2	66,7
	اخرى	13	33,3	33,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

experiance

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	6	15,4	15,4	15,4
	من 5 الى 10 سنوات	12	30,8	30,8	46,2
	اكثر من 10 سنوات	21	53,8	53,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

المعرفة1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ضعيفة	6	15,4	15,4	15,4
	متوسطة	25	64,1	64,1	79,5
	جيدة	8	20,5	20,5	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

دوافع

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	تحسين صورة الشركة	19	48,7	48,7	48,7
	التلاعب في الإرباح	7	17,9	17,9	66,7
	زيادة القيم المالية لجذب المستثمرين	4	10,3	10,3	76,9
	تقليل الضرائب	7	17,9	17,9	94,9
	اخرى	2	5,1	5,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

تطبيق1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	14	35,9	35,9	35,9
	لا	25	64,1	64,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

تطبيق2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	نعم	4	10,3	10,3	10,3
	لا	33	84,6	84,6	94,9
	احيانا	2	5,1	5,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 b4 b5 b6 c7 c8 c9 d10 d11 d12 e13 e14
                                                    e15 t1 t2 t3 t4 t5
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a1	39	2,00	5,00	4,1538	,77929
a2	39	1,00	5,00	3,7179	1,16864
a3	39	3,00	5,00	4,2564	,59462
b4	39	2,00	5,00	4,0769	,77407
b5	39	3,00	5,00	4,1282	,61471
b6	39	3,00	5,00	4,2308	,66734
c7	39	3,00	5,00	4,4615	,68234
c8	39	1,00	5,00	3,3846	1,04164
c9	39	1,00	5,00	4,1795	,79046
d10	39	1,00	5,00	4,2051	,86388
d11	39	3,00	5,00	4,4103	,59462
d12	39	2,00	5,00	4,1538	,67037
e13	39	3,00	5,00	4,2821	,60475
e14	39	2,00	5,00	4,0256	,66835
e15	39	3,00	5,00	4,2821	,55954
t1	39	2,67	5,00	4,0427	,69324
t2	39	3,00	5,00	4,1453	,50026
t3	39	3,00	5,00	4,0085	,53796
t4	39	3,00	5,00	4,2564	,58968
t5	39	3,00	5,00	4,1966	,47584
N valide (listwise)	39				

```
                NONPAR CORR
        /VARIABLES=a1 a2 a3 t1
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
          /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			a1	a2	a3	t1
Rho de Spearman	a1	Coefficient de corrélation	1,000	,558**	,705**	,885**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,000	,000
		N	39	39	39	39
	a2	Coefficient de corrélation	,558**	1,000	,427**	,817**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,007	,000
		N	39	39	39	39
	a3	Coefficient de corrélation	,705**	,427**	1,000	,774**
		Sig. (bilatérale)	,000	,007	.	,000
		N	39	39	39	39
	t1	Coefficient de corrélation	,885**	,817**	,774**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.
		N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=b4 b5 b6 t2
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			b4	b5	b6	t2
Rho de Spearman	b4	Coefficient de corrélation	1,000	,209	,409**	,785**
		Sig. (bilatérale)	.	,201	,010	,000
		N	39	39	39	39
	b5	Coefficient de corrélation	,209	1,000	,321*	,597**
		Sig. (bilatérale)	,201	.	,046	,000
		N	39	39	39	39
	b6	Coefficient de corrélation	,409**	,321*	1,000	,756**
		Sig. (bilatérale)	,010	,046	.	,000
		N	39	39	39	39
	t2	Coefficient de corrélation	,785**	,597**	,756**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.
		N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
```

```
        /VARIABLES=c7 c8 c9 t3
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
            /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			c7	c8	c9	t3
Rho de Spearman	c7	Coefficient de corrélation	1,000	,047	,479**	,585**
		Sig. (bilatérale)	.	,776	,002	,000
		N	39	39	39	39
	c8	Coefficient de corrélation	,047	1,000	,003	,654**
		Sig. (bilatérale)	,776	.	,987	,000
		N	39	39	39	39
	c9	Coefficient de corrélation	,479**	,003	1,000	,607**
		Sig. (bilatérale)	,002	,987	.	,000
		N	39	39	39	39
	t3	Coefficient de corrélation	,585**	,654**	,607**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.
		N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
                    NONPAR CORR
     /VARIABLES=d10 d11 d12 t4
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
            /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			d10	d11	d12	t4
Rho de Spearman	d10	Coefficient de corrélation	1,000	,666**	,534**	,894**
		Sig. (bilatérale)	.	,000	,000	,000
		N	39	39	39	39
	d11	Coefficient de corrélation	,666**	1,000	,643**	,822**
		Sig. (bilatérale)	,000	.	,000	,000
		N	39	39	39	39
	d12	Coefficient de corrélation	,534**	,643**	1,000	,820**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	.	,000
		N	39	39	39	39

	t4	Coefficient de corrélation	,894**	,822**	,820**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.
		N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=e13 e14 e15 t5
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			e13	e14	e15	t5
Rho de Spearman	e13	Coefficient de corrélation	1,000	,444**	,397*	,751**
		Sig. (bilatérale)	.	,005	,012	,000
		N	39	39	39	39
	e14	Coefficient de corrélation	,444**	1,000	,473**	,798**
		Sig. (bilatérale)	,005	.	,002	,000
		N	39	39	39	39
	e15	Coefficient de corrélation	,397*	,473**	1,000	,710**
		Sig. (bilatérale)	,012	,002	.	,000
		N	39	39	39	39
	t5	Coefficient de corrélation	,751**	,798**	,710**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	.
		N	39	39	39	39

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=t1 t2 t3 t4 t5 T
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

Corrélations

	t1	t2	t3	t4

Rho de Spearman	t1	Coefficient de corrélation	1,000	,397*	,259	,156
		Sig. (bilatérale)	.	,012	,111	,344
		N	39	39	39	39
	t2	Coefficient de corrélation	,397*	1,000	,336*	,397*
		Sig. (bilatérale)	,012	.	,037	,012
		N	39	39	39	39
	t3	Coefficient de corrélation	,259	,336*	1,000	,024
		Sig. (bilatérale)	,111	,037	.	,882
		N	39	39	39	39
	t4	Coefficient de corrélation	,156	,397*	,024	1,000
		Sig. (bilatérale)	,344	,012	,882	.
		N	39	39	39	39
	t5	Coefficient de corrélation	,464**	,665**	,128	,654**
		Sig. (bilatérale)	,003	,000	,437	,000
		N	39	39	39	39
	T	Coefficient de corrélation	,751**	,765**	,390*	,570**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000	,014	,000
		N	39	39	39	39

Corrélations

			t5	T
Rho de Spearman	t1	Coefficient de corrélation	,464**	,751**
		Sig. (bilatérale)	,003	,000
		N	39	39
	t2	Coefficient de corrélation	,665**	,765**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000
		N	39	39
	t3	Coefficient de corrélation	,128	,390*
		Sig. (bilatérale)	,437	,014
		N	39	39
	t4	Coefficient de corrélation	,654**	,570**
		Sig. (bilatérale)	,000	,000
		N	39	39
	t5	Coefficient de corrélation	1,000	,790**
		Sig. (bilatérale)	.	,000
		N	39	39
	T	Coefficient de corrélation	,790**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,000	.
		N	39	39

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
RELIABILITY
/VARIABLES=a1 a2 a3
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,693	3

```
RELIABILITY
/VARIABLES=b4 b5 b6
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,553	3

```
RELIABILITY
/VARIABLES=c7 c8 c9
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
                /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,247	3

```
                RELIABILITY
            /VARIABLES=d10 d11 d12
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
                /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,757	3

```
                RELIABILITY
            /VARIABLES=e13 e14 e15
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
                /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,672	3

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=e13 e14 e15 a1 a2 a3 b4 b5 b6 c7 c8 c9 d10 d11 d12
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
        /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,819	15

```
NPAR TESTS
/K-S(NORMAL)=t1 t2 t3 t4 t5
  /MISSING ANALYSIS.
```

Tests non paramétriques

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		t1	t2	t3	t4
Paramètres normaux[a,b]	N	39	39	39	39
	Moyenne	4,0427	4,1453	4,0085	4,2564
	Ecart-type	,69324	,50026	,53796	,58968
Différences les plus extrêmes	Absolue	,193	,230	,173	,167
	Positive	,140	,230	,173	,155
	Négative	-,193	-,206	-,160	-,167
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,208	1,434	1,080	1,043
Signification asymptotique (bilatérale)		,108	,033	,194	,227

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		t5
Paramètres normaux[a,b]	N	39
	Moyenne	4,1966
	Ecart-type	,47584
Différences les plus extrêmes	Absolue	,237
	Positive	,224
	Négative	-,237
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,481
Signification asymptotique (bilatérale)		,025

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
t1	39	4,0427	,69324	,11101
t2	39	4,1453	,50026	,08011
t3	39	4,0085	,53796	,08614
t4	39	4,2564	,58968	,09443
t5	39	4,1966	,47584	,07619

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure

t1	9,393	38	,000	1,04274	,8180	1,2675
t2	14,297	38	,000	1,14530	,9831	1,3075
t3	11,708	38	,000	1,00855	,8342	1,1829
t4	13,306	38	,000	1,25641	1,0653	1,4476
t5	15,704	38	,000	1,19658	1,0423	1,3508

```
FREQUENCIES VARIABLES=a1 a2 a3 b4 b5 b6 c7 c8 c9 d10 d11 d12 e13 e14 e15
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

Statistiques

		a1	a2	a3	b4	b5	b6	c7
N	Valide	39	39	39	39	39	39	39
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		c8	c9	d10	d11	d12	e13	e14
N	Valide	39	39	39	39	39	39	39
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Statistiques

		e15
N	Valide	39
	Manquante	0

Tableau de fréquences

a1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	6	15,4	15,4	17,9
	موافق	18	46,2	46,2	64,1
	غير موافق بشدة	14	35,9	35,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

a2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق بشدة	3	7,7	7,7	7,7
	غير موافق	4	10,3	10,3	17,9
	محايد	3	7,7	7,7	25,6
	موافق	20	51,3	51,3	76,9
	غير موافق بشدة	9	23,1	23,1	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

a3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,7	7,7	7,7
	موافق	23	59,0	59,0	66,7
	غير موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

b4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	7	17,9	17,9	20,5
	موافق	19	48,7	48,7	69,2
	غير موافق بشدة	12	30,8	30,8	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

b5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,8	12,8	12,8
	موافق	24	61,5	61,5	74,4
	غير موافق بشدة	10	25,6	25,6	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

c7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	10,3	10,3	10,3
	موافق	13	33,3	33,3	43,6
	غير موافق بشدة	22	56,4	56,4	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

c8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق بشدة	2	5,1	5,1	5,1
	غير موافق	4	10,3	10,3	15,4
	محايد	16	41,0	41,0	56,4
	موافق	11	28,2	28,2	84,6
	غير موافق بشدة	6	15,4	15,4	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

b6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,8	12,8	12,8
	موافق	20	51,3	51,3	64,1
	غير موافق بشدة	14	35,9	35,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

c9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	3	7,7	7,7	10,3
	موافق	22	56,4	56,4	66,7
	غير موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

d10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	5	12,8	12,8	15,4
	موافق	17	43,6	43,6	59,0
	غير موافق بشدة	16	41,0	41,0	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

d11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,1	5,1	5,1
	موافق	19	48,7	48,7	53,8
	غير موافق بشدة	18	46,2	46,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

d12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	غير موافق	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	3	7,7	7,7	10,3
	موافق	24	61,5	61,5	71,8
	غير موافق بشدة	11	28,2	28,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

e13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	7,7	7,7	7,7
	موافق	22	56,4	56,4	64,1
	غير موافق بشدة	14	35,9	35,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

e14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	2,6	2,6	2,6
	محايد	5	12,8	12,8	15,4
	موافق	25	64,1	64,1	79,5
	غير موافق بشدة	8	20,5	20,5	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

e15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	5,1	5,1	5,1
	موافق	24	61,5	61,5	66,7
	غير موافق بشدة	13	33,3	33,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	