



دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية.

The Role of the Account governors in the detection of the Practice of Creative Accounting: a Field Study

ميلود بورحلة*

مخبر المقاولاتية والتنمية المحلية المستدامة،

المركز الجامعي على كافي تندوف،

الجزائر

miloud.bourahla@cuniv-ak-tindouf.dz

تاريخ النشر: 2022/04/22

تاريخ القبول: 2022/03/25

تاريخ الإرسال: 2022/01/04

ملخص:

تسعى إدارة الشركة إلى استخدام مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بغية إظهار الصورة غير الحقيقية للقوائم المالية والذي من شأنه أن يعمل على تضليل مستخدمي البيانات المالية الواردة في هذه القوائم، وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات باعتباره مراجع خارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع استبيان ثم تحليل آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في بعض ولايات الغرب الجزائري لمعرفة رأيهم حول موضوع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يبدي في صياغته لتقرير كتابي رأي في محاييد وموضوعي حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها، ومن الناحية الاحصائية توجد علاقة معنوية بين عمل محافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: قوائم مالية؛ محافظ الحسابات؛ محاسبة إبداعية.

Abstract :

The creative accounting is seen by some scholars as malicious practices, which manipulate the financial information, aiming to deform the real image of the company; the matter that causes damage to potential investors.

This study explores the effects of the role assigned to external auditors on framing creative accounting practices and detecting its excesses. After distributing a questionnaire and collecting accounting professionals' responses of a sample in some western states of Algeria, the study arrives to determine the extent to which the external auditor role limits those practices.

In his report, and by highlighting technical opinion on the validity and reliability of the financial statements, the Account governors expresses a neutral and fair position. Statistically, there is a significant relationship between external auditor role and creative accounting practices.

Key Words: Financial Statements, Account Governors, Creative Accounting.

JEL Classification: M41 ; M42.

*مرسل المقال: بورحلة ميلود (*bourahla.mi83@gmail.com*)



المقدمة:

تعد الوضعية المالية للشركة محل اهتمام كبير سواء من طرف المساهمين فيها أو المتعاملين معها، لذلك تعكس الكشوف المالية المصرح بها سنويا الصورة الصادقة للشركة، إلا أن بعض الشركات تعتمد على تبنى ممارسات تتحكم من خلالها في المعلومات المالية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالشأن المالي للشركة، وبالتالي في تقديم كشوف مالية تخدم أطراف معينة بعد اخضاعها للتحريف والتزييف.

إن هذه التلاعبات في المعلومات المالية تؤدي إلى زعزعة الثقة بين إدارة المؤسسة والمستخدمين لكشوفها المالية، وإلى فقدان العمل المحاسبي لجزء من مصداقيته وشفافيته من خلال ما يقدمه من معلومات محاسبية لا تحوز على الخصائص النوعية المطلوبة فيها، وتزداد هذه الممارسات في ظل صعوبة لجان التدقيق خاصة الخارجية منها في اكتشاف هذه الممارسات مع وجود محاسب متمرس ومتمكن منها، وقد أطلق عليها في أدبيات مهنة المحاسبة بالمحاسبة الابداعية.

في الجزائر وللحد من هذه الظاهرة، عهد القانون الساري المفعول إلى محافظ الحسابات باعتباره مدقق خارجي مسؤولية اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها عن طريق مراجعة حسابات الشركة، واعداد التقرير النهائي الذي يتضمن الاشارة إلى تلك الممارسات في حالة اكتشافها، وإظهار الوضعية الحقيقية للشركة.

اشكالية البحث: تتمثل مشكلة البحث في أن تنامي ممارسات المحاسبة الابداعية داخل الشركات يؤدي إلى زعزعة ثقة مستخدمي البيانات المالية، مما يدفع بمحافظ الحسابات إلى توظيف مسؤوليته في الوقاية و كشف هذه الممارسات والحد منها مستندا في ذلك إلى النظام المحاسبي المالي، معايير التدقيق وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني. وعليه يمكن صياغة الاشكالية كما يلي: "ما دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية

والحد منها؟"

فرضية البحث: ينطلق البحث من الفرضية التالية: "لمحافظ الحسابات دور فعال في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية، وفقا لمسؤوليته وللصلاحيات التي يخولها له القانون الساري المفعول".

أهداف البحث: في ضوء التساؤل السابق، تظهر أهداف البحث في العناصر التالية:

- تقديم الأدبيات النظرية المتعلقة بالمحاسبة الابداعية، ودافعها وأساليبها.
- الوقوف على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، والاطر القانوني الخاص بها، وأحكام ممارستها.
- اسقاط المفاهيم النظرية على الواقع الميداني، عن طريق اجراء دراسة استبائية للإجابة على اشكالية البحث.

منهج البحث: اعتمد البحث على المنهجين الوصفي والتحليلي الاستقصائي في اختبار صحة الفرضية، ففي الجانب النظري تم الاعتماد على وصف الظاهرة بالرجوع إلى المصادر المتاحة والدراسات السابقة التي تناولتها ذات المصدقية والتي لها صلة بمتغيرات البحث. أما الجانب العملي، فقد تم الاعتماد على التحليل والاستقصاء بعد جمع



البيانات عن طريق استبانة باعتبارها الأداة المناسبة لمثل هذه المواضيع، مع استغلال برنامج الحزم الاحصائية (spss) لتحليل بيانات الاستبيان.

I. لمحة عامة عن ممارسة مهنة محافظ حسابات في الجزائر.

1. تعريف محافظ الحسابات.

حيث عرف القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، في مادته 22 محافظ الحسابات بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (قانون 10-01، 2010، صفحة 07). ويرى Gérard Lejeune و Jean-Pierre Emmerich أن لمحافظ الحسابات ثلاث أدوار رئيسية، تتمثل في (Gerard & Jean-pierre, Audit et commissariat aux comptes, 2007):

- المصادقة على القوائم المالية؛
- مراقبة استمرارية المؤسسة؛
- الكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمتعمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته.

2. طريقة تعيين محافظ الحسابات وشروط الممارسة.

منح القانون السالف الذكر الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات صلاحية تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، وذلك لمدة لاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد تعيينه مرتين متتاليتين إلى بعد مرور 3 سنوات، وعندما يتقرر تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن يتعين على كل واحد ممارسة مهنته طبقا لأحكام القانون، كما أن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات هي الجهة التي تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن له أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما كان شكلها، فضلا عن الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. وحتى يستطيع محافظ الحسابات ممارسة مهامه المخولة لها، يجب توفر الشروط التالية:

- حيازة الجنسية الجزائرية.
- حيازة الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها
- التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، ولم يصدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
- أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا،
- أداء اليمين المنصوص عليها قانونا.

3. مهام محافظ الحسابات.

بعد موافقة الجمعية العامة أو الجهة المخولة لها تعيين محافظ حسابات، يوظف هذا الأخير بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.



- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط ابرام اتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مشتركة أو غير مشتركة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

II. ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1. تعريف المحاسبة الإبداعية وخصائصها.

- ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية في بداية الثمانيات، مع محاولة الشركات ايجاد أرباح أفضل نتيجة الضغوط التي تعرضت اليها خاصة في فترة الركود، وقد حظي هذا المفهوم باهتمام كبير لدى المتبعين للشأن المحاسبي في العالم، مما ظهرت عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ومن بين التعاريف التي حاولت أن تفي بالمطلوب، نجد:
 - "هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات اظهار الدخل، الموجودات، الالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية (العبيني و الزعي، 2017، صفحة 156).
 - تعريف (Naser): "إن المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها أو جميعها (Naser & Pendlebury, 1992, p. 36)".
 - "المحاسبة الإبداعية هي ممارسة التلاعب في التقارير المالية لتحقيق أهداف خفية، وبمعرفة المبادئ والقواعد المحاسبية يستطيع المحاسب التلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالشركات (بجلولي، 2020، صفحة 369).
 - "المحاسبة الإبداعية هي الاجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، أو أي إجراء أو خطوة اتجاها ادارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Comiskey & Mulford, 2002, p. 15)".
 - تعريف Baralexis: "هي عملية الاستغلال العمدي والمخالفة للقانون، ومبادئ المحاسبة المقبولة عموما لتقديم البيانات المالية وفقا لمصالح ذاتية محددة بحيث يمكن أن تكون المحاسبة الإبداعية مشروعة أو غير مشروعة". (فيدوان و قورين، 2017، صفحة 40)
- من تجميع التعاريف السابقة، يمكن أن نورد تعريفا جامعاً للمحاسبة الإبداعية كما يلي:



"هو كل إجراء أو ممارسة من شأنه أن يمس الكشف المالية و/أو الأرقام المالية، ويهدف إلى تحسين الصورة المالية للكيان لدى مستخدمي القوائم والمعلومات المالية، ويتم ذلك باستغلال القوانين أو تجاهلها".
ومهما تعدد تعاريف هذه الممارسة المحاسبية، فإنها تتقاطع في كونها تتصف بهذه الخصائص:

- التلاعب والاحتيال في الممارسات المحاسبية.
- التلاعب بالأرقام وتحويلها إلى أرقام غير حقيقية.
- قدرة المحاسب الممارس على التحليل والتجميع وعلى القدرة والحدس، مع اعتماده على الخيار بين الحقائق العلمية والمبادئ والمعايير.

2. أسباب اللجوء إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية.

- من جملة الأسباب التي تدفع الإدارة المحاسبية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، نذكر:
- تحسين القيمة المالية للمؤسسة من أجل الحفاظ على سمعتها في الأسواق المالية.
 - تمويه البنوك من أجل تسهيل إجراءات منح القروض والحصول على التمويل المناسب.
 - تمويه مصلحة الضرائب والتهرب الضريبي، عن طريق تخفيض الأرباح أو زيادة التكاليف بهدف تخفيض الوعاء الضريبي المترتب عن ذلك.
 - تحسين المؤشرات المالية للمؤسسة من أجل ضمان تصنيف متقدم للمؤسسة على حساب باقي المنافسين في السوق.
 - تحقيق مكاسب شخصية ومكافآت لأعضاء مجلس الإدارة، إن هذه المكاسب لا تتحقق إلا من خلال دوافع باستخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمدققين لإرضاء الإدارة والحصول على أكبر قدر ممكن من الأموال.
 - التأثير الإيجابي على أسهم المؤسسة في الأسواق المالية.

3. أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية.

يكمن الغرض الأساسي من ممارسة المحاسبة الإبداعية هو اظهار الوجه الزائف وغير الحقيقي عن أرباح الشركة، وتركيبية مخاطرهما، ولتحقيق ذلك، يتم تطبيق عدة أساليب مختلفة على القوائم المالية للمؤسسة، وفيما يلي بعض تلك الأساليب المتبعة

1.3. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية (المركز المالي):

الجدول الموالي يوضح أهم هذه الأساليب المطبقة على بنود قائمة المركز المالي.



الجدول (01): أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية).

البنود	الأساليب
الأصول الثابتة	<ul style="list-style-type: none"> - المبالغة في تقييم بعض الأصول غير الملموسة، كالعلامة التجارية. - عدم احترام مبدأ التكلفة التاريخية في ادراج قيم الأصول الملموسة في القائمة المالية، والتلاعب في نسب الاهتلاك أو تغيير النسب دون الافصاح عن ذلك. - التلاعب في تصنيف الأصول العينية، كتصنيف الأصول قصيرة الأجل إلى الأصول طويلة الأجل عند هبوط أسعارها. - التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأصول المالية.
المخزونات	<ul style="list-style-type: none"> - تعتمد التلاعب في أسعار بعض المخزونات. - تغيير طريقة تسيير المخزونات دون تبرير معلل، ودون الاشارة إلى ذلك. - إدراج بضائع و سلع راكدة ومتقادمة في عملية الجرد المادي للمخزونات.
الحقوق والذمم	<ul style="list-style-type: none"> - عدم الكشف عن الديون الراكدة والمتعثرة بقصد تخفيض مخصصات خسائر الديون. - وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على انها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
النقديات والمتاحات	<ul style="list-style-type: none"> - عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
الأموال الخاصة	<ul style="list-style-type: none"> - التلاعب في بند الأرباح عن طريق الحاق الأرباح المحققة في سنوات سابقة إلى الربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.
الخصوم الجارية وغير الجارية	<ul style="list-style-type: none"> - الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، وتحسين نسبة السيولة قبل اعلان الميزانية. - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة. - استعمال قروض طويلة الأجل في تسديد القروض قصيرة الأجل.

المصدر: من اعداد الباحث بناء على :

(التكريتي، 2019، صفحة 293).

(كسكس ، زرقون، و زرقون، 2019، صفحة 141)

2.3. أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج).

ومن أهم الأساليب نجد:

- عدم احترام مبدأ الحيطة والحذر كإثبات ايرادات قبل تحقيقها كتسجيل ايراد متوقع اكنسابه قضائيا قبل اصدار الحكم.
- التلاعب في نقل ايرادات حالية إلى سنوات لاحقة.
- اجراء المقاصة بين بنود التكاليف والايادات دون وجود مبرر لذلك.



- اهمال الافصاح عن التكاليف المتوقعة الدفع مستقبلا.
- تضخيم المصاريف الحالية من أجل التهرب الضريبي.

III. الدراسة الميدانية.

بما أن محافظ الحسابات يتولى مسؤولية مراقبة وفحص والتأكد من صحة الحسابات السنوية والقوائم المالية، ومطابقتها للمعلومات المبينة في مختلف التقارير المقدمة، تقع على عاتقه مسؤولية كشف أساليب ممارسة المحاسبة الابداعية والحد منها، لدى كان من البديهي أن تكون الفئة المستجوبة هي مكاتب محافظة الحسابات.

1. مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات، في بعض ولايات الغرب الجزائري (مستغانم، غليزان، تيارت)، وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 53 محافظ حسابات، أما أداة الدراسة فقد تم الاستعانة بالاستبانة، كوسيلة لجمع المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات، لما توفره من سهولة الفرز، العرض والتحليل، وتم تقسيمها إلى قسمين اثنين:

- القسم الأول: يحتوي على معلومات عامة لمحافظي الحسابات: السن، الجنس، عدد سنوات الخبرة.
 - القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الاسئلة أعدت مسبقا تتمحور حول موضوع الدراسة.
- واحتراما لإجراءات الحجر الصحي المتبعة في الجزائر، فقد تم إنشاء استبيان إلكتروني بالاعتماد على تطبيق (Google drive) وتوزيعه على أفراد عينة الدراسة عبر البريد الإلكتروني (E.mail)، وعبر وسائط التواصل الاجتماعي المتاحة، ليتم الإجابة على فقرات الاستبيان إلكترونيا، والجدول الموالي يوضح نسب الاستبيانات.

الجدول (02): نسب الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

النسبة المئوية	العدد	نوع الإستبانة	الفئة المستهدفة
100%	53	الاستبيانات الموزعة	محافظي الحسابات
90.56%	48	الاستبيانات المسترجعة	
0.09%	05	الاستبيانات المستبعدة	
90.56%	48	الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي	

2. ثبات أداة جمع البيانات وصدقها.

1.2. الثبات: يعرف ثبات الأداة: " بأنه يقيس مدى الحصول على البيانات ذاتها لو تم تكرار الاستبانة لأكثر من مرة". (المرهضي، 2014، صفحة 857)

وللتأكد من ذلك فقد تم اجراء اختبار معامل الثبات الداخلي Alpha Cronbach، والذي يعادل 0,772 وهو مقبول لأنه أكبر من 60 %، وهذا ما يؤكد ثبات الاستبانة وقوة تماسكها الداخلي، وأنه يمكن الاعتماد عليها في التحليل.



2.2.الصدق: يقصد به أن الاستبانة سوق تقيس بصدق ما أعدت من أجله، ويعتبر الصدق الذاتي من أشهر اختبارات الصدق، ويحسب بالجذر التربيعي لمعامل الثبات الداخلي، وقد بلغ 0.85، وهي نسبة مقبولة تعكس صدق مقياس الدراسة وأن تصميم الاستبيان كان موافقا لما يجب قياسه.

الجدول (03): معامل الثبات والصدق لمحاو الاستبيان

محاو الاستبيان	المحتوى	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق
المحاو الأول	أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الابداعية من وجهة نظر محافظ الحسابات	07 فقرات	0.793	0.890
المحاو الثاني	آثار ممارسة المحاسبة الابداعية على جودة الكشوف والمعلومات المالية.	07 فقرات	0.658	0.811
المحاو الثالث	التزام محافظ الحسابات بكشف ممارسات المحاسبة الابداعية.	07 فقرات	0.698	0.835
مجموع المحاو		21فقرة	0.772	0.85

المصدر: مخرجات برنامج sPPP

3.2.المعالجة الاحصائية للبيانات.

بعد جمع الاستمارات الصالحة للمعالجة، قمنا باستخدام بعض الأساليب الاحصائية لتحليل بيانات الدراسة، وذلك لاختبار صحة الفرضية ومحاولة تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، وقد تم استخدام مقياس ليكارت لقياس استجابات المبحوثين لعبارات الاستبيان حيث يعتبر هذا المقياس من أكثر المقاييس استعمالا، درجات مقياس ليكارت الخماسي (غير موافق بشدة (1)، غير موافق (2)، محايد (3)، موافق (4)، موافق بشدة (5))، أما طول الفئات فهي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (04): طول الفئات لمقياس ليكارت ودرجة الموافقة

طول الفئة	الأهمية	مستوى الاستجابة
من 1 إلى أقل من 1.80	غير موافق بشدة	منخفض جدا
من 1.80 إلى أقل من 2.60	غير موافق	منخفض
من 2.60 إلى أقل من 3.40	محايد	متوسط
من 3.40 إلى أقل من 4.20	موافق	مرتفع
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الباحث.

3. عرض وتحليل نتائج الدراسة.

1.3.الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية:

يتضح من خلال معالجة الاستبيان أن أفراد عينة الدراسة توزعوا حسب متغير الجنس كالآتي: 77,8% ذكور و22,2% إناث، ويشير هذا إلى أن نسبة الذكور تفوق بكثير نسبة الإناث، وهذه نتيجة متوقعة في مثل هذه المهنة



الحرّة، أما من ناحية الخبرة المهنية، لاحظنا أن معظم أفراد عينة الدراسة خبرتهم تراوحت ما بين 06-10 سنوات بنسبة 36,9%، وهي أعلى نسبة، أما باقي الخبرات فتقسمت باقي النسبة أي 63.1%. ولعل تنوع سنوات الخبرة في عينة الدراسة من شأنه أن يساهم في تقديم آراء مختلفة ووجهات نظر متفاوتة في الموضوع محل الدراسة. وقد غلب على أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي شهادة ليسانس بنسبة 63.15%. ولعل هذا راجع لأحكام ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر والتي تشترط الحصول على شهادة ليسانس فقط، دون أي شهادة أخرى، أما باقي المؤهلات فكانت نسبة حاملي شهادة الماستر ب 28.33%، شهادة الدكتوراه ب 8.52%.

2.3. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق أسئلة الاستبيان.

أ. المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الأول (أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر محافظ الحسابات).

الجدول (05): المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الأول.

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.35	3.82	1. من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل الشركة هي المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.
متوسط	0.15	2.96	2. تقوم إدارة الشركة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.
مرتفع	0.61	3.65	3. تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة (خاصة بين الإدارة و المالك) من بين الأسباب التي تدفع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.77	3.93	4. ارتباط نظام المكافآت والعلاوات بالأرباح المحققة في الشركة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
مرتفع جدا	0.68	4.22	5. الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة الشركة الى تقديم قوائم مالية لا تعكس الصورة الحقيقية عن طريق ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
متوسط	0.53	3.05	6. تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للشركة أمامهم.
مرتفع	0.92	4.04	7. التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.
مرتفع	0.79	3.66	المعدل العام للمحور الأول

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية بدرجة مرتفع نحو جميع عبارات المحور الأول والمتعلق بأسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر محافظ الحسابات حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.66)



وبانحراف معياري قدر (0.79)، في حين أعلى المتوسطات الحسابية كانت للفقرة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (4.22)، تليه الفقرة السابعة بمتوسط حسابي بلغ (4.04)، وفي المرتبة الأخيرة الفقرة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (2.96)، وهذا المزيج من الاجابات يعبر عن اختلاف وجهات نظر المستجوبين حول الدوافع والأسباب التي تدفع بالإدارة إلى ممارسة مثل هذه الأساليب الابداعية في حقل المحاسبة، إلا أن أغلبية المستجوبين يوافقون على أن الحصول على التمويل البنكي، والتهرب الضريبي من أهم أسباب ممارسة الشركات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية .

ب. المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الثاني: (آثار ممارسة المحاسبة الابداعية على جودة الكشوف والمعلومات المالية).

الجدول (06): المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الثاني.

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	1.08	3.65	1. التلاعب بالكشوف المالية من شأنه أن يحد من مصداقية المعلومات المالية ويقلل من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
متوسط	0.90	2.71	2. ممارسات المحاسبة الإبداعية توفر معلومات مالية محاسبية مالية من شأنها أن تزعزع ثقة المستثمرين على سلامة استثماراتهم بما يدفعهم للزعوف أكثر على الاستثمار في الشركة.
مرتفع	0.83	3.45	3. ينتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية مالية تتحاز وتخدم بصورة مباشرة مصلحة مستخدم على حساب أآخر.
مرتفع	0.90	4.12	4. إن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تُمكن مستخدمي القوائم المالية من بإجراء عمليات المقارنة على أساس سليم بين نشاط الفترة الحالية والفترات السابقة.
متوسط	0.79	3.02	5. ان ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركة يمكن أن يتطور الى ممارسة الفساد المالي مما يجعلها عرضة للفوائح المالية.
مرتفع	0.63	3.72	6. تفرز ممارسات المحاسبة الإبداعية معلومات محاسبية تفتقر للأهمية نسبية، والتي تؤثر سلبا على أنشطة المؤسسة و في اتخاذ التصحيحات اللازمة.
مرتفع	0.78	3.86	7. تعرقل ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركة في وضع الاستراتيجيات المختلفة المستقبلية وكذا رسم الخطط والتنبؤ بأداء الشركات لافتقار المعلومات المالية لخاصية القدرة على التنبؤ.
مرتفع	0.66	3.50	المعدل العام للمحور الثاني

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية كانت بدرجة مرتفع أيضا نحو جميع عبارات المحور الثاني والمتعلق آثار ممارسة المحاسبة الابداعية على جودة الكشوف والمعلومات المالية. حيث بلغ المتوسط الحسابي لها



(3.50)، في حين سجل أعلى المتوسطات الحسابية للفقرة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (4.12)، تليه الفقرة السابعة بمتوسط حسابي بلغ (3.86)، وفي المرتبة الأخيرة الفقرة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (2.71)، يتضح أن معظم إجابات أفراد عينة الدراسة كانت موافقة على أن للمحاسبة الابداعية آثار تظهر لاحقا سواء في القوائم المالية المعدة أو في الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر عليها المعلومة المحاسبية.

ج. المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الثالث: (التزام محافظ الحسابات بكشف ممارسات المحاسبة الابداعية).

الجدول (07): المؤشرات الإحصائية الخاصة بعبارات المحور الثالث.

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
مرتفع	0.96	4.19	1. يتحلى محافظ الحسابات بقواعد السلوك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة عند مباشرة مهام التدقيق والفحص المحاسبي.
مرتفع	1.03	3.89	2. يتأكد محافظ الحسابات من صحة العمليات والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.
متوسط	0.98	3.13	3. يحرص محافظ الحسابات على الحصول على أدلة وقرائن إثبات كافية وملئمة بأن الطرق المحاسبية المتبعة قد تم تطبيقها بشكل صحيح وثابت. وأن التغيرات تم الإفصاح عنها في الملاحق.
مرتفع جدا	0.94	4.22	4. يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن مبادئ المحاسبة المطبقة من طرف الشركة مناسبة وملئمة في ضوء الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.
مرتفع جدا	1.03	4.50	5. يتأكد محافظ الحسابات من تسجيل مختلف العمليات المالية، وأن الكشوف المالية خالية من الأخطاء، وتحتوي معلومات كاملة غير ناقصة.
مرتفع	0.75	3.99	6. يقوم محافظ الحسابات بإضفاء عنصري الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية، بإبلاغ الأطراف ذات العلاقة بالشركة في شكل تقرير حيادي عن كل ممارسات المحاسبة الابداعية المكتشفة.
مرتفع	1.15	3.66	7. يتأكد محافظ الحسابات من اتباع طرق سليمة في تقييم وتقدير عناصر الاصول والخصوم المدرجة في الميزانية، وكذا اجراءات عملية الجرد الخاصة بها.
مرتفع	0.79	3.94	المعدل العام للمحور الثالث

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة من محافظي الحسابات محل الدراسة يوافقون بدرجة موافق ومستوى مرتفع على أغلب عبارات المحور الثالث والمتعلق ب مدى التزام محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية بمعدل للمتوسط الحسابي العام قدره 3.94 وبانحراف معياري قدره 0.79، حيث سجل أعلى المتوسطات الحسابية للفقرة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ (4.50)، تليه الفقرة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ



(4.22)، وفي المرتبة الأخيرة الفقرة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (3.13)، وهذا ما يفسر أن أفراد عينة الدراسة على دراية تامة بمسؤوليتهم ويتبعون اجراءات كفيلة بكشف ممارسات المحاسبة الابداعية، في ظل ما يخوله لهم القانون الساري المفعول، ومع ذلك قد يقف محافظ الحسابات عاجزا في توفير الضمان والتأكيد على صحة الحسابات المالية السنوية المدرجة في القوائم المالي.

4. اختبار صحة الفرضية الأساسية.

لغرض اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة حسب فرضية الدراسة، نستخدم اختبار معامل بيرسون (Pearson) للارتباط الخطي، ويفيد هذا الاختبار في قياس مدى وجود ارتباط بين المتغيرات في حالة البيانات الكمية، حيث أن القيمة المطلقة لمعامل بيرسون تعبر عن قوة الارتباط وهي:

(0.33-0): ارتباط ضعيف، (0.67.-0.34): ارتباط متوسط، (1.00-0.68).

H_0 : الفرضية الصفرية: لا يوجد دور فعال لمحافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها،
 H_1 : الفرضية البديلة: يوجد دور فعال لمحافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها، وفقا لمسؤوليته وللصلاحيات التي يخولها له القانون الساري المفعول.

الجدول (08) : نتائج اختبار معامل الارتباط.

بيان	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
مسؤولية محافظ الحسابات	0.689	0.474	12.053	0.001

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال نتائج التحليل أكدت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ، لمساهمة محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها، حيث بلغ معامل الارتباط $(R) = 0.689$ ، وهو ما يعني وجود ارتباط بين المتغيرين، ومن ناحية أخرى فقد بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) 0.474 بمعنى أن ما قيمته 47.4 % من حالات الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها مردها إلى عمل ودور محافظ الحسابات، والنسبة المتبقية والتي قيمتها: 52.6% تتدخل فيها عوامل أخرى في كشف هذه الممارسات لم تغطيها الدراسة، و يؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة التي بلغت 12.097 وهي دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ، فيما بلغ مستوى الدلالة 0.001 وهو أقل من قيمة 0.005 وهو ما يقود لعدم قبول الفرضية الرئيسية H_0 وتأكيد الفرضية البديلة " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لدور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها، عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ".



الخاتمة.

تقع على عاتق محافظ الحسابات مسؤولية كبيرة في التأكد من مصداقية الحسابات، موثوقيتها وصحتها للشركات والهيئات والمكلف بمتابعة وضعيتها المالية، والواردة في مختلف القوائم المالية المتاحة في نهاية كل سنة مالية من طرف هذه الشركات والهيئات، وتتجلى مساهمته أيضا في الكشف عن الممارسات التي من شأنها أن تضر بصورة الشركة وتزعزع ثقة المتعاملين معها، تأتي في مقدمة تلك الممارسات أساليب المحاسبة الابداعية والتي يتم من خلالها التلاعب والاحتيال بالأرقام والحسابات المالية بغية تحقيق أهداف ومآرب خاصة وتقديم صورة مخالفة لواقع الشركة المالي، وقد أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في ما يلي:

- تسعى كل الشركات إلى تحسين وضعيتها المالية أمام المتعاملين والأعوان الاقتصاديين باستعمال مختلف الوسائل والأساليب المتاحة بما فيها الأساليب غير المشروعة كأساليب المحاسبة الابداعية.
- منح القانون صلاحيات واسعة لمحافظ الحسابات وحدد له مجموعة من المهام من أجل قيامهم بتنفيذ عملية الفحص الحسابات المالية وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية باستقلالية ومهنية عالية عن تأثير وضغوط الإدارة.
- أظهرت الدراسة الميدانية وجود ارتباط قوي بين عمل محافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات.
- قد يقف محافظ الحسابات عاجزا عن توفير الضمان والتأكيد على صحة الحسابات المالية السنوية المدرجة في القوائم المالي نتيجة تعقد عمليات المحاسبة الابداعية وصعوبات في ضبطها وتحديد ممارساتها.
- تقوم ادارة الشركة بعد حصولها على التقرير النهائي من طرف محافظ الحسابات والذي يتضمن رأيه حول وجود ممارسات المحاسبة الابداعية بدراسة الوضعية ومحاولة اتخاذ الاجراءات التي تحد من تلك الممارسات. ومن خلال النتائج، يمكن اقتراح التوصيات التالية:
- حرص المنظمات المهنية وكذا المجلس الوطني للمحاسبة، على تحسين نوعية التدقيق والمراجعة والرفع من تكوين مهني المحاسبة بما يضمن لهم الأداء الجيد لهذه المهنة.
- الاسراع في اصدار القوانين الرادعة لمثل هذه الممارسات الاحتياطية، والتضليل الممنهج في القوائم المالية.
- على الشركات احترام الآراء التي يبديها محافظ الحسابات عند صياغته للتقارير النهائية، والالتزام بتوصياته وارشاداته.
- التركيز على ضرورة الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات العمل للحد من قيام المحاسب بارتكاب ممارسات المحاسبة الابداعية.



قائمة المراجع:

- Eugene Comiskey ،Charles Mulford .(2002) .*The financial numbers game, detecting creative accounting practices* .New Jersey,Canada: John wiley and Sons Inc.
- K Naser ،Pendlebury .(1992) .A Note on the use of Creative Accounting .*British Accounting Review*.(24)
- Lejeune Gerard ،Emmerich Jean-pierre .(2007) .*Audit et commissariat aux comptes* .Paris: Gualino.
- Lejeune Gerard ،Emmeriche Jean-pierre .(2007) .*Audit et commissariat aux comptes* .Paris: Gualino.
- أبو بكر الصديق قيدوان، و حاج قويدر قورين. (2017). المحاسبة الابداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 01(01).
- تمار موفق التكريتي. (2019). دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الادارة الاحتياطية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان. مجلة اقتصاد المال والأعمال، 03(02).
- سنان غالب المرهضي. (2014). العلاقة بين الثقافة التنظيمية وفاعلية ادارة الازمات. ادارة الأزمات في عالم متغير. الزيتونة.
- قانون 10-01. (11 يوليو، 2010). مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42. الجزائر العاصمة، الجزائر.
- مسعود كسكس ، عمر الفاروق زرقون، و محمد زرقون. (2019). ، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) - دراسة ميدانية-. مجلة المؤسسة، 08(01)، الصفحات 135-148.
- مهند العبيني، و علي الزعبي. (2017). أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الأردن: دراسة ميدانية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية(50).
- نور الهدى بهلوي. (2020). دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 10(01 مكرر).