

انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي

The Implications of Innovative Accounting on Valuation Rules and Accounting Measurementزبير عياش¹، بن يوسف خلف الله²، قويدر معاش³¹ جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي (الجزائر)، zoubeyrayache@yahoo.fr² المركز الجامعي افلو (الجزائر)، benyoucef02@yahoo.fr³ جامعة زيان عاشور الجلفة (الجزائر)، kouider78@hotmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/08/20 تاريخ القبول: 2019/10/17 تاريخ النشر: 2019/12/19

Abstract:

This study aimed to study and evaluate the repercussions of innovative accounting on the rules of evaluation and measurement, on a sample consisting of 80 individual between professionals and academics and the use of a program spss, v25 to analyze the results of the questionnaire

The study found that there are significant gaps in the mechanism of auditors' work in how to prepare and audit the financial statements, due to the flexibility of some accounting and auditing standards, and the lack of prescription for accounting practices under SCF.

Keywords: innovative accounting, accounting measurement, accounting evaluation, financial statements.

المخلص:

هدفت هاته الدراسة إلى دراسة وتقييم انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس ، على عينة تتكون من 80 فرد بين مهنيين وأكاديميين والاستعانة ب برنامج spss,v25 لتحليل نتائج الاستبيان.

وتوصلت الدراسة إلى مع وجود ثغرات كبيرة في آلية عمل المدققين التي تتمتع بها في كيفية إعداد القوائم المالية والتدقيق عليها وذلك لمرونة بعض المعايير المحاسبية والخاصة بالمراجعة مع انعدام صفة الإلزام للممارسات المحاسبية في ظل SCF

الكلمات المفتاحية : محاسبة ابتكارية، قياس محاسبي، تقييم محاسبي ، قوائم مالية .

المؤلف المرسل: زبير عياش، الإيميل: zoubeyrayache@yahoo.fr

1. مقدمة:

شهدت فترة الثمانينات من القرن الماضي نمواً غير مبرر للأرباح وملفت للنظر وذلك عن طريق تبلور بعض الأفكار وبرز مصطلح سميا بالمحاسبة الابتكارية التي عرفت واعتبرت نتيجة براعة خفة اليد المحاسبية التي تلاعبت في الحسابات والأرقام بغرض خلق واقع اقتصادي مغاير للحقيقة الفعلية.

وما زاد من اهتمام المختصين في الأدبيات المحاسبية والشؤون المالية بالمحاسبة الابتكارية الارتباط الوثيق بين الإبداع المحاسبي والأزمات المالية ، فقد شكلت انهيارات أضخم الشركات الأمريكية شركة إنرون Enron سنة 2001 وشركة وولدكوم World com وشركة التدقيق الشهيرة آرثر أندرسون Arthur Anderson ، دليلاً كافياً على عدم اختيار الأساس المناسب للقياس والتقييم المحاسبي واستغلال كثرة بدائله المتاحة من قبل المعايير المحاسبية ، وكذا سلبية وخطورة طغيان استخدام هذه المحاسبة المعظمة والمجملة للأرباح والإفصاح المضلل الكاذب لبعض المعلومات والبيانات المالية ، وبالتالي وضعية مالية غير حقيقية للشركات وتعارض مصالح وآراء مستخدمي القوائم المالية ، فمن جهة اعتبار المحاسبة الابتكارية عمل إبداعي في مجال المحاسبة ، ومن جهة أخرى سلوك غير أخلاقي يتنافى مع سلوكيات وأخلاق المهنة ، فبرغم من أن المحاسبة الابتكارية تتلاعب في البيانات المالية ساعية بذلك لتجميل صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية، محققة بذلك أهداف ذاتية خفية مستغلة من خلالها بدائل محاسبية لإعداد القوائم المالية ، إلا أنها تؤثر سلباً وإيجاباً على الممارسات المحاسبية .

فمن الأثر السلبي والإيجابي للمحاسبة الابتكارية، أدرك المهتمون بمهنة المحاسبة ضرورة تنظيم وتوحيد الأنظمة المحاسبية وبذل جهود كبيرة في كبح الآثار السلبية لهذه المحاسبة، وذلك عن طريق الاهتمام بوجود معايير محاسبية للقياس والإفصاح وعرض القوائم المالية، حيث قامت الجزائر بتطبيق النظام المالي لتواكب معايير القياس والتقييم والإفصاح الدولية

ويمكن طرح الإشكالية التالية:

بسبب الظروف الاقتصادية التي عصفت باقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية والتي دفعت بشكل وبأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل

بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، وساهم بنشوء اختلالات في مصداقية القوائم المالية في مختلف بقاع العالم. لذلك فإن البحث يثير الإشكالية التالية :

إشكالية الدراسة:

استنادا لما سبق ذكره وتم استعراضه، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى أثر وانعكاسات المحاسبة الابتكارية على القياس والتقييم المحاسبي ؟
وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تغير المحاسبة الابتكارية في الطرق والممارسات المحاسبية ؟
- هل يؤثر أسلوب القياس والتقييم المحاسبي على نوعية المعلومات المالية ؟
- هل تتأثر مصداقية القوائم والمعلومات المالية بأساليب المحاسبة الابتكارية ؟

فرضيات الدراسة :

بغرض إمام بحوثيات الموضوع ومحاولة الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بالاستعانة بفرضيات مبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي :

- تغيير طرق والسياسات المحاسبية عادة ما يكون مرتبط بالمحاسبة الابتكارية.
- لا يؤثر أسلوب القياس والتقييم المحاسبي المتبع في إعداد القوائم المالية على نوعية المعلومات المالية .

- أساليب المحاسبة الابتكارية تؤثر على مصداقية المعلومات المالية .

تقسيمات البحث : للإحاطة والإمام بالبحث، تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور كالأتي بالاستعانة بمنهجية **IMERED** و تم الاستعانة بالاستبيان وتحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS النسخة 25 باستخدام الحزم الرياضية والإحصائية للتحليل الإحصائي واتخاذ القرار الإحصائي من خلال النتائج المتحصل عليها.

المحور الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الابتكارية وأساليب القياس والتقييم والدراسات السابقة ؛

المحور الثاني : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة ؛

المحور الثالث : تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

2. الأدبيات النظرية للمحاسبة الابتكارية والدراسات السابقة.

تواجه مهنة المحاسبة تحديات إدارة المؤسسات في وقتنا الحالي ، مما يتطلب لها تبني معايير وقواعد وأخلاقيات مختلفة ، لكشف بعض التلاعبات المحاسبية والتغييرات الحاصلة في السياسات والتقديرات المحاسبية ، حيث تعتبر هذه التغييرات والتلاعبات محاسبة تسمى بالمحاسبة الإبتكارية.

1.2 تعريف المحاسبة الابتكارية:

تعددت تعريف المحاسبة الإبتكارية نأخذ منها ما يلي :

تعرف المحاسبة الإبتكارية بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية، وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية ، وبما يحقق أهداف ومصحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى (عبد العال حماد، 2011، صفحة 11)

تعرف أيضا "عملية تلاعب الأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفصل معدو هذه القوائم أن تكون عليه (السياغي، 2018، صفحة 107).

ويعرف (Comiskey & Mulford) : "المحاسبة الإبداعية هي الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، خداع التقرير المالي ، أو أي إجراء أو خطوة إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (فداوي، 2013-2014، صفحة 123) .

ويرى (Amat et al 1998) أن المحاسبة الإبداعية هي "عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركات. (محمد بن على القري، 2010، صفحة 11)

وتعرف أيضا بأنها مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع تحسينا صوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة. (الاعا، 2011، صفحة 82)

ومما سبق يتضح لنا من التعاريف السابقة " أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن أساليب أو عمليات مستخدمة في التلاعب بالأرقام المالية في القوائم المالية .

2.2 عوامل ظهور المحاسبة الابتكارية:

تتمثل عوامل ظهور المحاسبة الابتكارية فيمايلي (ناظم شعلان، 2015، صفحة 245):

1.2.2 حرية اختيار المبادئ المحاسبية : تسمح القواعد والسياسات للوحدة الإقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعادة قوائمها المالية حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الإقتصادية ، مثلا في كثير من البلدان يسمح للوحدات الإقتصادية أن تختار ما بين سياسة إضفاء نفقات البحث والتطور حال حدوثها أو رسملتها إضفائها مدى الحياة.

2.2.2 حرية التقديرات المحاسبية : يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لبيد معين في غياب القياس المحاسبي المحكم ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح لإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا .

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

4.2.2 تسمح بعض القواعد المحاسبية للمؤسسة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة من المؤسسة.

5.2.2 القيود المزيفة المحاسبية : يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات المؤسسة ، وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها .

6.2.2 القيود المحاسبية الحقيقية : يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات .

3.2 أساليب المحاسبة الابتكارية:

للمحاسبة الإبتكارية عدة تعريفات من ضمنها أنها عبارة عن أساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد المالية و أو إهمال بعض منها أو جميعها ، ومن هذا التعريف فإن هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبتكارية أو الإبداعية الإبتكارية :
أننا أثرتنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :

4.3 أساليب المحاسبة الإبتكارية المستخدمة في قائمة الدخل : أهم الأساليب والطرق المستخدمة في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبتكارية هي :

تسجيل الإيراد بشكل سريع في عملية البيع التي لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة (حماد المبييضين، 2010، صفحة 88).

5.3 أساليب المحاسبة الإبتكارية في قائمة المركز المالي : تتمثل ممارسات المحاسبة الإبتكارية في قائمة المركز المالي في (فارس، 2011، صفحة 392):

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة ؛
- التضخيم في حسابات الأصول المدينة ؛
- تقليل الالتزامات ؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات ؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية ؛
- زيادة الاحتياطات ؛
- التلاعب في مخصصات الديون ؛
- التلاعب في طرائق تقييم الدوات المالية .

6.3 أساليب المحاسبة الابتكارية في قائمة التدفقات النقدية : يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة وإعتبرها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس وتقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستعادها من التدفقات النقدية تشغيلية الخارجة الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية (إيلي، 2016، صفحة 380).

7.3 أساليب المستخدمة في حقوق الملكية : إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية يمكن أن تطالها المحاسبة الابتكارية كالتغيرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب (الرحمن، 2012، صفحة 61).

3. مدخل أساسي للقياس والتقييم المحاسبي:

يعد القياس والتقييم المحاسبي ترجمة للمعلومات المحاسبية لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة ، وللقياس والتقييم المحاسبي مكونات وأساليب قياسية وكذا خطواته المحاسبية التي يمر بها إضافة إلى ذلك التعرف على أسسه والتي من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ، ولكون القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من خلال قيامه علة تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية وعرضها بكل مصداقية .

1.3 : مفهوم القياس المحاسبي ومكوناته.

يعد القياس والتقييم المحاسبي من الممارسات المحاسبية التي لها دور وأسلوب في التأثير على مصداقية وشفافية المعلومات المالية لتشعب مفهومه وتعدد مكوناته.

1.1.3 تعريف القياس والتقييم المحاسبي :

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية ISAC القياس بصفة عامة على أنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية.

فقد عرفها الشيرازي على أنها مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة (حمدان، 2012، صفحة 142).

أما تعريف القياس المحاسبي على أنه ذلك القياس الكمي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل هذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية لنشاط في نهاية الفترة المالية (مهاوات، 2014، صفحة 66).

بينما عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية AAA القياس المحاسبي بأنه قرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والحالية والمستقبلية ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية واستناداً إلى قواعد محددة (رولا، 2013، صفحة 97).

ويعرف أيضاً القياس الكمي بحيث يشمل هذا القياس عمليات تسجيل والتبويب وترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية أي أن القياس يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية. ومن هنا نستنتج إن القياس المحاسبي أنه عملية تبويب وتحليل وتسجيل العمليات المحاسبية في القوائم المالية وفقاً لقواعد معينة.

2.1.3 مكونات القياس المحاسبي:

- تتخصر عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أركان أساسية (يوسف، 2017، صفحة 36):
- تحديد الخواص المطلوب قياسها : فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلا ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقع قيمتها ،
 - تحديد وحدة القياس المناسبة لخاصية محل القياس : ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع ومقارنة ، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به ،

- الشخص القائم بعملية القياس : وهو يعتبر عاملا هاما في عملية القياس ، لأن نتائج عملية القياس قد تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية

حيث أن المكون الأول لعملية القياس يمثل الجانب النظري وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات ، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس ، ولابد من توفر الجانبين حيث كل منهما يكمل الآخر لأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير مبني على النظرية يعتبر عملا غير هادف .

2.3: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبتكارية:

كان لابد من إيجاد أساليب واتجاهات لكشف ممارسات المحاسبة الإبتكارية للحد منها من خلال : (احمد، 2011، صفحة 165)

ظهرت فكرت لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات

ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ،وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بالزام الشركات بإنشاء لجنة المراجعة ، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة .

ومن فكرة إنشاء لجان المراجعة يمكن تلخيص أهم الأساليب والاتجاهات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبتكارية .

1.2.3 الإلتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة: إن وجود معايير مراجعة عالية الجودة سوف يسهم في زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش والممارسات المحاسبية

الخاطئة، كما ينبغي على المراجع أن يكون على دراية بالأساليب المختلفة لتطبيق مبادئ المحاسبة، وأن لا يخضع لأي ابتزاز من جانب الإدارة لتمرير ممارسات محاسبية خاطئة أو عدم تقديم إفصاحات عنها.

2.2.3 تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية : لاشك أن تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية مثل جهات وضع المعايير والالتزام بها والهيئة العامة لسوق المال وإدارة البورصة ومصحة الشركات والبنك المركزي ومصحة الضرائب وغيرها من الجهات المسؤولة سوف يساهم في تخفيض المحاسبة الخاطئة.

3.2.3 إلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات للحوكمة الرشيدة : ويقصد بحوكمة الشركات الطريقة التي تدار بها الشركات وتراقب ، وتهدف الحوكمة جمع الممارسات المحاسبية الخاطئة والإفصاح الاختياري واكتشاف الأخطاء والغش.

4.2.3 العمل على رفع مستوى الشفافية في المجتمع بصفة عامة وتطوير متطلبات الإفصاح للشركات المقيدة في البورصة بصفة خاصة : يتاح للشركات بدائل عديدة للسياسات المحاسبية التي يكون لكل منها أثر مختلف على نتائج الأعمال والمركز المالي والاختيار بين هذه السياسات لا تعتبر مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لضمان أن تصل السياسات الحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالي لتفسير أرقام هذه القوائم بما تم تطبيقه من سياسات وبدائل، فإن معايير المحاسبة الدولية تتطلب دائما تقديم إفصاحات للسياسات المحاسبية المتبعة والتي أدت إلى أرقام الواردة في القوائم .

4. الدراسات السابقة :

- دراسة أحمد حسن علي عبد الله ، سنة 2015 بعنوان أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية بحيث توصل الباحث الى ان نتائج تمثلت في أن هناك دور بين الأدوات المحاسبية الابتكارية المستخدمة في النظام المحاسبي والمتمثلة في أداة بطاقة الأداة المتوازن، أداة الحوكمة، أداة موثوقية النظام

الاكتروني SYS TRUST

أداة موثوقة الموقع الالكتروني Web TRUST في بنوك التجارة الأردنية ،ووجد أيضا أن هناك دور بين البعد المالي لأدوات المحاسبة الإبتكارية لمستخدمه في أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البعد المالي ، بعد الزبائن ، بعد العمليات الداخلية ، بعد التعلم والنمو في البنوك التجارية الأردنية).

دراسة أسيا لعروسي سنة 2016 بعنوان قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام مستحقات الاختيارية، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى ممارسة المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر للمحاسبة الإبداعية وقد توصلت الدراسة إلى أن أغلب المؤسسات العينة محل الدراسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية واستخدمت الدراسة أداة دراسة حالة لبعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر لجمع البيانات وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تباين في ممارسة المحاسبة الإبداعية للمؤسسات باستخدام المستحقات الاختيارية حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية عن عملية تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى القيم المرغوبة لتحقيق مصالح الشركة ، وذلك باستغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها ودون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية .ووضحت أيضا أن أغلب المؤسسات الجزائرية لم تمارس المحاسبة الإبداعية بنسبة 60 % حيث بلغ أعلى تكرار لعدم ممارسة المحاسبة الإبداعية لسنة 2010/2011 ، والذي بلغ ثلاث مؤسسات بنسبة 75%

دراسة, Sherwyn André Greenidge, 2018 بعنوان :

"Creative Accounting Practice Doesit Compromise the Intergrity of Accounting Ethics"

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف السلوك الأخلاقي وراء المحاسبة الإبداعية وكيف يتم إدراكها من قبل الإدارة والمحاسبين والمستخدمين المحتملين للبيانات المالية وتهدف أيضا إلى اكتشاف أخلاقيات وتأثير المحاسبة الإبداعية، بحيث توصلت نتائج الدراسة إلى دور أخلاقيات المحاسبة وكيفية السماح للمحاسبين الانتفاع والإبداع في الأرقام وكذا كيفية الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وأنه تعود الثغرات في المحاسبة الإبداعية إلى المعايير المحاسبية المسموح بها

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

من خلال استعراض أوجه الاختلاف والاتفاق بين الدراسات السابقة نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيسي والهدف العام إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي :

- تختلف الدراسة الحالية انعكاسات المحاسبة الإبتكارية على القياس والتقييم المحاسبي عن الدراسات السابقة كونها شاملة لمعظم ممارسات القياس والتقييم المحاسبي من أصول إلى التزامات .

- وتختلف دراستنا هذه عن الدراسات السابقة أيضا في التركيز على أهمية ووجوب ومصداقية المعلومات المالية في القوائم المالية في ظل وجود انعكاس وأثر من قبل المحاسبة الإبتكارية الاحتمالية.

- ركزت الدراسات السابقة على كشف ممارسات المحاسبة الإبتكارية بينما دراستنا ركزت على الأثر والانعكاس الذي تتركه المحاسبة الإبتكارية على ممارسات القياس والتقييم المحاسبي.

5. تحليل النتائج واختبار الفرضيات :

1.5 منهجية الدراسة الميدانية :

بغية الوصول إلى نتائج موضوعية تفي بغرض هذه الدراسة وتحقق هدفها المرجو ، كان لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية ولذلك قمنا بتحديد النقاط التالية :

-مشكلة الدراسة :

اعتبرت المحاسبة الإبتكارية سلوك غير أخلاقي يتنافى مع قواعد وسلوك المحاسبين والهيئات المحاسبية إلا إن البعض يرى بأنه عمل إبداعي لمهنة المحاسبة،فبتعارض الآراء تنتج آثار وانعكاسات على الممارسات المحاسبية وقواعد مهنة المحاسبة وبالتالي تطرح بعض

1.1.5 الفرضيات:

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$.

2.1.5 مجتمع وعينة الدراسة :

- **مجتمع الدراسة** : يتألف من مجموعة المؤسسات العمومية التابعة لقطاع الدولة وكذا القطاع الخاص، تشمل فئة المحاسبين العموميين والمحاسبين الخواص والأساتذة الجامعيين المختصين في مجال العلوم المالية والمحاسبية وذلك لعلاقتهم بالمجال المحاسبي.
- **عينة الدراسة** : استهدف الاستبيان عينة عشوائية من محاسبي المؤسسات العمومية والمحاسبي الخواص والأساتذة الجامعيين.

حيث تم توزيع: وقد بلغ حجم الدراسة 100 مفردة وزعت على جميع أفراد العينة شملت الفئات المعنية وتم إستبعاد 04 (انظر الملحق رقم 01)

ثبات الاستبانة

لإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم معاملات الثبات مثل معامل ألفا كرونباخ أو التجزئة النصفية لمعرفة مدى استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة ، ومن هذا المنطلق تم استخدام ألفا كرونباخ لثبات قياس الاستبانة حيث أن زيادة قيمة كرونباخ تعني زيادة المصداقية .

-معامل ألفا كرونباخ: انظر الملحق رقم 02

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS25. لقياس الثبات ،يمثل ما تم الحصول عليه من نتائج.

يلاحظ من خلال الملاحق رقم 02 أعلاه تميز معامل الثبات ألفا كرونباخ بدرجة عالية تراوحت ما بين 0.741 و 0.857 بالنسبة لمحاور الاستبيان ، أما بالنسبة ألفا كرونباخ الكلي فقد بلغ 0.903 ، و منه فأداة القياس تتمتع بالثبات فيما يخص عينة الدراسة، مما

يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة مع إجابات المستقصي منهم عبر الزمن.

-التجزئة النصفية : انظر الملحق رقم 03

من خلال الملحق رقم 03 نلاحظ أن معامل الارتباط جوثمان قدر ب **0.843** وهو دال عند مستوى **0.05 = &**، مما يدل أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات .

- إختبار فرضيات الدراسة

يستخدم هذا الاختبار للتأكد من صحة المعلومات المتوفرة من المجتمع بعد تغيرات جديدة في المجتمع وقد تكون أثرت على المتوسط الحسابي المعروف حاليا للباحثين فيرغب بالتأكد من وقوع التغيير أو عدم وقوعه باختبار قيمة المتوسط ، يهتم هذا المجال حول مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي أو إختبار F وذلك لدراسة الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين المستجوبين .

ج- اختبار فرضيات الدراسة : انظر الملاحق رقم 04

-توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي عند مستوى الدلالة **0.05 = &** .

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الإبتكارية عند مستوى دلالة **0.05=&**.

- اختبار الفرضية الأولى

نصت الفرضية الصفرية H_0 أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي عند مستوى دلالة **0.05=&**،بينما نصت الفرضية البديلة H_1 أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي عند مستوى دلالة **0.05=&**، ولقبول فرضية العدمية أو فرضية البديلة نقوم بمجموعة من الاختبارات نوضحها الملحق 04 التالي

يوضح الملحق 04 تحليل واتخاذ القرار الإحصائي على أن قيمة (**Sig = 0.000**) أي

$$\text{Sig} = 0.000 > 0.05$$

نقبل الفرضية H_1 القائلة أنه توجد علاقة بين المحاسبة الابتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي . وهذا ما يؤكد معامل الارتباط حيث بلغ 0.572 وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية القائلة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي .

ومن خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج أن مقطع خط الانحدار 1.968 الذي يمثل حرف a من معادلة خط المستقيم $Y = a+bx$ ، أما ميل خط الانحدار b في الجدول 0.49 بالنسبة للمتغير المستقل (المحاسبة الابتكارية) ، وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار

$$Y_1=1.968+0.49x_1$$

- اختبار الفرضية الثانية

نصت الفرضية الصفرية H_0 أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، بينما نصت الفرضية البديلة H_1 أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، ولقبول فرضية العدمية أو فرضية البديلة نقوم بمجموعة من الاختبارات نوضحها في الملحق

نقبل الفرضية H_1 القائلة أنه توجد علاقة بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية . وهذا ما يؤكد معامل الارتباط حيث بلغ 0.467 وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية القائلة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مصداقية المعلومات المالية وقواعد القياس والتقييم المحاسبي في ظل وجود المحاسبة الابتكارية

ومن خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج أن مقطع خط الانحدار 1.918 الذي يمثل حرف a من معادلة خط المستقيم $Y = a+bx$ ، أما ميل خط الانحدار b في الجدول 0.49 بالنسبة للمتغير المستقل (المحاسبة الابتكارية) ، وبذلك تصبح معادلة خط الانحدار

$$2+0.49x_{18}=1.92Y$$

6. الخاتمة:

النتائج المتوصل إليها :

-إن أساليب المحاسبة الابتكارية بأنواعها المختلفة ساهم في التلاعب بقصد تظليل في موثوقيته وصدق المعلومات المعروضة فيها؛

-إن أكثر الأساليب المحاسبة الابتكارية في التلاعب في قائمة الميزانية تتمحور في بند المدينون بهدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها أو بهدف إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف تلك الحسابات ؛
-إن أكثر الأساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى نشوء تحايل في إعداد القوائم المالية وفقدان الموثوقية للبيانات والمعلومات المالية (الميزانية) تتمحور في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة؛

-إن أكثر أساليب المحاسبة الابتكارية التي تؤدي إلى نشوء الديون وفقدان الموثوقية للبيانات والمعلومات المالية (في قائمة التدفقات النقدية) ناتجة عن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب؛

-إن فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإتباع أساليب المحاسبة الابتكارية ناتج عن عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بالشكل القانوني .

المقترحات :

-ضرورة أن يولي أساتذة الجامعات (اختصاص المحاسبة والتدقيق والتسيير) أهمية لتعريف الطلاب على أساليب وممارسات المحاسبة الابتكارية والتي تؤدي فقدان الموثوقية في المعلومات الصادرة عن أي مؤسسة أو مشروع نتيجة لاستخدام تلك الممارسات؛

-ضرورة إصدار تشريعات وأنظمة تدفع المؤسسات الجزائرية إلى فصل بين الملكية والإدارة الأمر الذي يساعد المحاسبين ومحافظي الحسابات والمهنيين في مجال المحاسبة على منحهم المزيد من الاستقلالية والقوة والجراءة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية في المؤسسة؛

-ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتوعية المهتمين بمهنة المحاسبة وبموضوع المحاسبة الابتكارية وأثرها على الممارسات المحاسبة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF ؛

- ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهذه المهنة وتجنب الممتهين لها من الوقوع في ممارسات المحاسبة الابتكارية مع بيان العقوبات والمسئوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب الابتكارية؛
- ضرورة حرص المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبير المحاسبي على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأي مؤسسة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تؤثر بالإدارات الخاصة بهذه المؤسسات مما يعني ضرورة توفر صفة مصداقية القوائم المالية خصوصا في ظل معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بمهنة المحاسبة.

7. المراجع :

- القاضي، مأمون ، حسين حمدان. (2012). *المحاسبة الدولية ومعاييرها*. الاردن: دار النشر والثقافة.
- القطيش، حسن فليح، حسين الصوفي فارس. (15 10، 2011). اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات. صفحة 392.
- امينة فداوي. (2013-2014). دور ركائز الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية . عناية/ الجزائر: جامعة باجي مختار. صفحة 123.
- جبار ناظم شعلان. (23 سبتمبر، 2015). اساليب المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية . *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية* ، صفحة 245.
- خلف الله بن يوسف. (17 جوان، 2017). اهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF واثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية . *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية* ، صفحة 36.
- طارق عبد العال حماد. (2011). *المحاسبة الابتكارية، دوافعها، اسبابها، اثرها*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- طارق عبد المنعم اسامة حماد المبيضين. (2010). دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان موثوقية البيانات المالية . *مجلة ابحاث اقتصادية وادارية* ، صفحة 88،89.
- عباس بلة سيد عبد الرحمن. (2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات المحاسبة الابداعية . *مجلة العلوم الاقتصادية وادارة الاعمال* ، صفحة 61.
- عبد الصاحب ليلي. (2016). تاثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من اثارها. *مجلة كلية العلوم الاقتصادية* ، صفحة 380.
- عماد سليم الاغا. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية. غزة فلسطين: الجامعة الاسلامية.
- عمورة جمال ، شريف احمد. (2011). دور واهمية الابداع المحاسبي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية. صفحة 165.

انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي

- لايفة كاسر رولا. (2013). القياس والافصاح المحاسبي فيالقوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار. سوريا.
- لعبيدي مهاوت. (2014). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي. بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- محمد محموداحمد السياغي. (2018). دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر. جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا ،قسم فلسفة المحاسب والتمويل.
- ميسون محمد بن على القري. (2010). دوافع واساليب المحاسبة الابداعية . السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
- 8.الملاحق

الملحق رقم 01 الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة%	التكرار	البيان
100%	100	الاستمارات الموزعة
0.9	90	الاستمارات المسترجعة
0.06	06	الاستمارات المفقودة
0.04	04	الاستمارات الملغاة
90%	90	الاستمارات المقبولة

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS25.0

الملحق رقم 02 نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

الفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0.857	10	سياسات المحاسب عادة ما يكون مرتبط بالمحاسبة الابتكارية
0.741	10	اثر المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي
0.772	10	أساليب المحاسبة الابتكارية تؤثر مصداقية المعلومات المالية
0.903	30	الكلية

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS25.0

الملحق رقم 03 التجزئة النصفية :

البيان	عدد العبارات	التجزئة النصفية	معامل الثبات	معامل الارتباط جوتمان
الاستبيان	30	15	0.851	0.843
		15	0.851	

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS25.0

الملحق رقم 04 نتائج اختبار الفرضيات

نتائج اختبار الفرضية الأولى :

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Sig مستوى الدلالة	معامل الارتباط R
الانحدار	472.10	1	10.472	0,000	0.572
الخطأ	21.566	88	.245		
المجموع	32.038	89			

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS25.0

نتائج اختبار مستوى الدلالة للفرضية الثانية

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	Sig مستوى الدلالة	معامل الارتباط R
الانحدار	6.981	1	6.981	0,000	0.467
الخطأ	25.057	88	285،		
المجموع	32.038	89			

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات SPSS25.0

ملحق رقم 05 الخاص بالاستبيان

أرقام المحاور	فقرات المحاور	عنوان المحاور
من 01 إلى 10	تقوم المحاسبة الابتكارية على تحسين صورة المر كز المالي للمؤسسة من أجل الحصول على التمويل بتم التلاعب في حقوق الملكية بالزيادة أو التخفيض في رأس المال المدفوع أو المكتسب او المحتسب	المحور الأول
من 10 إلى 20	تتحقق جودة المعلومات المحاسبية بالإعتماد على القيمة العادلة و التكلفة التاريخية التشريعات المحاسبية التي تضبط عملية القياس المحاسبي مبنية على أسس أخلاقية .	المحور الثاني
من 20 إلى 30	تتأثر المعلومات المالية بتعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي باعتباره من أسباب ظهور المحاسبة الابتكارية تعد الفضائح والهزات المالية خلال الثمانينيات سبب رئيسي لظهور التلاعب في الحسابات وتأثر مصداقية البيانات والمعلومات المالية .	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان