

تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية - دراسة مجموعة من المؤسسات
The impact of creative accounting methods on the credibility of financial statements
a study of a group of institutions

لزهر خالدي

Lazhar Khaldi

جامعة خميس مليانة (الجزائر)، lazharkhaldi83@gmail.com

شيخ عبد القادر

Chikh Abdelkader

جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، Abdelkader.chikh@univ-biskra.dz

تاريخ القبول: 2021.06.30

تاريخ المراجعة: 2021.06.30

تاريخ الاستلام: 2021.06.28

مستخلص: تهدف من خلال هذه الدراسة إلى تبيان اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتمت الدراسة الميدانية على مجموعة من المؤسسات كمثال لأثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، حيث احتوت الدراسة النظرية على إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية، كما شملت أيضا على مفهوم القوائم المالية خصائصها. ثم تأتي الدراسة الميدانية لمحاولة إبراز اثر المحاسبة الإبداعية الذي ينعكس على القوائم المالية وذلك في مجموعة المؤسسات بولاية بسكرة من خلال دراسة استطلاعية، حيث خلصت الدراسة بجملة من النتائج أهمها أن لأساليب المحاسبة الإبداعية أثر على مصداقية القوائم المالية.
الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، مصداقية قوائم مالية.

تصنيف JEL: M40

Abstract: We aim through this study to show the impact of creative accounting methods on the credibility of the financial statements. The field study was done on a group of institutions as an example of the impact of creative accounting on the financial statements, where the theoretical study included highlighting the concept of creative accounting, and also included the concept of financial statements and its characteristics. Then comes the field study to try to highlight the impact of creative accounting, which is reflected on the financial statements, in the group of institutions in the Wilayat of Biskra through an exploratory study, where the study concluded with a number of results, the most important of which is that the creative accounting methods have an impact on the credibility of the financial statements.

Keywords: Creative accounting, financial statements, credibility of financial statements.

JEL Classification Codes: M40

المؤلف المرسل: شيخ عبد القادر، abdelkader.chikh@unin-biskra

1. مقدمة

يعود تاريخ استخدام عمليات التغيير بالبيانات المحاسبة للشركات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بدايات عهد الثورة الصناعية، ونظرا للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال فقد لجأت كثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعيا منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها أو لتحقيق أهداف ذاتية خفية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر في مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية. مما سبق تتضح إشكالية الدراسة في التساؤل المحوري الآتي :

ما مدى أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ؟

تستند هذه الدراسة على الفرضيات :

H1: لا توجد علاقة معنوية بين أنماط الحاسبة الإبداعية و مصداقية القوائم المالية أي ليس هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية.
H2: لا توجد علاقة تأثير بين أنماط المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية أي لا توجد علاقة تأثير بين أساليب التلاعب بقائمة الدخل ومصداقية القوائم المالية. ولا توجد علاقة تأثير بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية. كما لا توجد علاقة تأثير بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية.
تهدف الدراسة للتعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم، استعراض أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة وأثرها على موثوقية البيانات المالية المقدمة، التعرف على أهم الوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية والتوصل إلى استنتاجات علمية فيما يخص العلاقات البيئية التي تربط أساليب المحاسبة الإبداعية بمصداقية القوائم المالية وما هي أفضل التوصيات.
وتنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية والتعريف بالدور الذي تلعبه أساليب هذه المحاسبة في تضليل القوائم المالية، الذي يؤثر بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير وبالتالي فإن هذه الدراسات ستكشف عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التغيير في قوائمها المالية وفقا لدرجة تأثيرها على مصداقية القوائم المالية.

2. الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

يضم هذا المحور الإطار المفاهيمي لكل من المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية من مفهوم وخصائص القوائم المالية، بالإضافة إلى مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية.

1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام من طرف المحاسبين و المراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، وقد تعددت واختلفت تعاريف المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب وسنقتصر في دراستنا على تعريف واحد حيث تعرف على أنها: تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا" (ميسون، 2010، صفحة 09).

كما تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب والمتمثلة في: (رشا، 2010، صفحة 95) قدرته على التحليل والتجميع، قدرته على التحليل و الحُدس، أن يتمتع بالشجاعة والثقة بالنفس، اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية، النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقييم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

2.2. مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي المصدر الرئيسي للمعلومات المالية. وتعتبر القوائم المالية مصدرا رئيسيا للمعلومات والتي يمكن منها استخلاص النتائج المهمة للمنشأة كما أن تحليل وتفسير القوائم المالية يعتمد على نوعية وطبيعة المعلومات المتاحة. (مؤيد و حسين، 2013، صفحة 49). كما تعتبر القوائم المالية مصدر أساسي للمعلومات، لذلك الخصائص النوعية تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين ويجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية (Robert، 2011، صفحة 28)، وبالتالي فإن الخصائص النوعية الأساسية يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة، وتمثل الخصائص فيما يلي:

القابلية للفهم: يقصد بها إمكانية مستخدمي القوائم المالية من فهمها بشكل مباشر و يتوقف مستوى الفهم بالطبع على قابلية المعلومات نفسها للفهم و أيضا على مستوى معرفة و خبرات مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالأعمال و الأنشطة الاقتصادية و المحاسبة، و يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل المستخدمين. (حسين و مأمون ، 2008 ، صفحة 247)

الملائمة: يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة بالقرار المتخذ، أي أنها تؤثر على القرار المتخذ من جانب مستخدم المعلومات، وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قارئ القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة وبالتالي فقد جاءت المعلومات في القوائم المالية ملائمة لحاجات صناع القرار (زكية و سعاد ، 2013 ، صفحة 11)، فالمعلومة غير المؤثرة تمثل حشوا لا طائل منه وينبغي استبعادها، فمثلا إذا كانت الدراسة عن التدفقات النقدية فإن المعلومات غير النقدية هي معلومات غير ملائمة و يمكن أن تكون مضللة لعدم الحاجة إليها في اتخاذ قرار معين. (رضوان و نزار ، 2009 ، صفحة 24)

القابلية للمقارنة: يقصد بها أن تكون بالإمكان إجراء مقارنات المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة. فذلك يزيد من فائدة فمستخدمي القوائم المالية يعتمدون على هذه المقارنات في الحكم على عدة أمور خاصة بالمركز المالي للمؤسسة، تتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية متماثلة لدى المؤسسات المختلفة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث. (محمد و شحاته ، 2014 ، صفحة 48)

المصدقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها و تمتلك المعلومات خاصية المصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز (خالدي ، 2011 ، صفحة 48)، وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة و عدم حذف أي معلومة تؤثر على القرارات الاقتصادية لقارنها، أي أن تجعل متخذ القرارات يثق بها. (سهام، 2013، صفحة 480)

3.2. أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

سنحاول التطرق لأثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، الذي يتمثل في مظاهر المحاسبة الإبداعية ونتائج استخدامها

1.3.2. مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية

فيما يلي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية وأثر كل منها على القوائم المالية: (جمال و أحمد، 2011، الصفحات 09-10)

- عدم إظهار الاستحقاقات مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة؛
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدت تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛

- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج و الأرباح؛
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات؛
- إعادة تقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين؛
- تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل؛
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات؛
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية؛
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة و ليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح؛
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون؛
- تسريع تحصيل المدين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين؛
- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

2.3.2. نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي: (سمير، 2008، صفحة 19)

تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل وقد تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 02 فيفري بشروط ليست بأفضل بما كانت عليه قبيل نهاية الدورة المالية.

تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.

إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدير الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت، الفوز و الترقية، أو تجنب انتقاء الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعامل كبير في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للمؤسسة.

3. الإطار التطبيقي للدراسة

1.3. التحليل الإجمالي للدراسة

- تهدف الدراسة التطبيقية إلى تحديد مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، وذلك عن طريق جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات باستخدام برنامج (SPSS) في معالجة البيانات.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تتمثل أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة في:
- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
 - الانحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
 - التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
 - معامل ألفا كرونباخ: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.

1.1.3. صدق الأداة وثباتها

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 1. صدق وثبات الدراسة

| المحاور | عدد العبارات | معامل الثبات |
|---------------|--------------|--------------|
| المحور الأول | 21 | 0.884 |
| المحور الثاني | 24 | 0.752 |
| الإجمالي | 45 | 0.883 |

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج Spss

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الثبات مرتفعة وقد تراوحت بين 0.752 و 0.889، وقد بلغت قيمة معامل الثبات الكلي لجميع الفقرات 0.883 أي بنسبة 88.3% وهي قيمة أعلى من 60% وهو الحد الأدنى المقبول في العلوم الاجتماعية. وعليه فإن قائمة الأسئلة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

2.1.3. مقياس الدراسة

لقد تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء، لتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 2. مقياس ليدكارت الخماسي

| التصنيف | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-----------------|----------------|-----------|-----------|-----------|------------|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| المتوسط الحسابي | 1.79-1 | 2.59-1.80 | 3.39-2.60 | 4.19-3.40 | 5-4.20 |

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على نتائج Spss

2.3. عينة الدراسة

تشتمل عينة الدراسة على الموظفين المحاسبين، وذلك في مجموعة من المؤسسات وهي كالتالي: مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدي SAR SOFRAMIMAX، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH، حمام الصالحين، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، كما شملت الدراسة أيضا مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين الخارجيين.

جدول 3. التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

| المؤسسة | مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX | مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB | الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH | حمام الصالحين |
|----------------------|---|-----------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| الطبيعة القانونية | شركة ذات مسؤولية محدودة | شركة مساهمة | شركة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي | مؤسسة عمومية ذات طابع سياحي |
| الموقع | سيدي غزال | المنطقة الصناعية- بسكرة | حي المجاهدين | |
| طبيعة النشاط | استيراد كل المعدات للأشغال العمومية والبناء | صناعة القماش الجاهز | إنتاج وتوزيع الأدوية | تسيير سياحي |
| نوع المنتج/الخدمة | بيع المعدات | القماش | الأدوية | خدمات سياحية |
| رأس المال | 53.500.000,00 | 3.980.000.00 | 100.000.000.00 | 120.000.000.00 |

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات

3.3. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

الجدول 4. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

| الرقم | المتغير | الفئة | العدد | النسبة المئوية% |
|-------|---------------|------------------|-------|-----------------|
| 01 | الجنس | أنثى | 20 | 64.5 |
| | | ذكر | 14 | 41.5 |
| 02 | الفئة العمرية | أقل من 30 | 13 | 31.8 |
| | | 31-40 | 11 | 25 |
| | | 41-50 | 4 | 18.2 |
| | | أكثر من 50 | 06 | 25 |
| 03 | المؤهل العلمي | ليسانس | 6 | 13.6 |
| | | ماستر | 13 | 31.6 |
| | | دراسات عليا | 15 | 34.5 |
| 05 | سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 13 | 45.5 |
| | | 5-10 سنوات | 10 | 29.5 |
| | | أكثر من 10 سنوات | 21 | 25 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

4.3. اختبار الفرضيات وتفسير النتائج

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال الأبعاد (قائمة الدخل قائمة، تدفقات النقدية، قائمة المركز المالي). وللتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار والجدول الموالي يبين ذلك.

الجدول 5. نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية مستوى الدلالة ($\alpha=0.50$)

| مصدر التباين | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F المحسوبة | مستوى الدلالة |
|---------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|--------------------|
| الانحدار | 1.622 | 1 | 1.622 | 9.659 | 0.004 ^b |
| الخطأ | 5.372 | 32 | 0.168 | | |
| المجموع الكلي | 6.994 | 33 | | | |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

يتبين من الجدول رقم (05) أن هناك ثبات في صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث وصلت قيمة F المحسوبة (9.956) بقيمة احتمالية (0.004) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.50$) وهذا ما يثبت صلاحية النموذج للاختبار الفرضية الرئيسية. ومن أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل الذي يتمثل في المحاسبة الإبداعية والمتغير التابع المتمثل في القوائم المالية باستخدام أسلوب الانحدار البسيط، تم تلخيص أهم النتائج في الجدول التالي:

الجدول 6. نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

| النموذج Modèle | معامل الارتباط R | معامل التحديد R-deux | قيمة F | مستوى الدلالة Sig |
|----------------|------------------|----------------------|--------|-------------------|
| 1 | 0,799 | 0,639 | 17,709 | 0,000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

نلاحظ من نتائج الجدول رقم (06) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإبداعية و القوائم المالية حيث بلغ معامل الارتباط ($R=0,799$) وهي علاقة قوية، وكذلك قدر معامل التحديد ب (0,639) وهو ما يعني أن 9.63% من التغيرات في مصداقية القوائم المالية تعود إلى أثر المحاسبة الإبداعية من خلال أبعادها كما نلاحظ أن قيمة F (17,709) عند مستوى دلالة (0,000) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند نفس مستوى الدلالة وب نفس درجة الحرية وهو تأكيد بشكل واضح أن المحاسبة الإبداعية لها أثر كبير على القوائم المالية، وقد سبق أن تبين ذلك من خلال مصفوفة الارتباط.

الجدول 7. تحليل نتائج الانحدار

| مستوى الدلالة Sig. | T | المعلمت المعيارية | | النموذج Modèle | |
|--------------------|--------|-------------------|-----------------------|----------------|------------------------|
| | | Coefficients std. | Coefficients non std. | | |
| | | Bêta | Erreur standard | A | |
| 0.404 | 0.847 | | 0.529 | 0.448 | (Constante) |
| 0.046 | 1.909 | 0.227 | 0.075 | 0.143 | قائمة الدخل |
| 0.650 | -854.0 | 0.053- | 0.069 | -23.0 | قائمة المركز المالي |
| 0.000 | 5.608 | 0.702 | 0.146 | 0.821 | قائمة التدفقات النقدية |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (07) أن هناك علاقة تأثير معنوية مستوى الدلالة ($\alpha=0.50$) لكل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية على مصداقية القوائم المالية للعينه محل الدراسة، مما يشير إلى وجود تأثير مباشر لها في جودة القوائم المالية وهذا ما يؤكد كل من قيمة t البالغة (التي تراوحت قيمتها بين 909.1 و608.5) بمستوى دلالة اقل من (0.50)، في حين نجد أن قائمة المركز المالي لم يكن لها أي تأثير مباشر على مصداقية القوائم المالية، وهو تأكيد لما جاء في مصفوفة الارتباط، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي: $Y=0.448+0.143X_1+0.821X_3$

ومن خلال المعادلة يمكن أن القول أن التغير في مصداقية القوائم المالية بدرجة واحدة يكون نتيجة للتغير في قائمة الدخل ب (0.341) وفي قائمة التدفقات النقدية ب (0.128) أما قائمة المركز المالي فلا يوجد لها أي تأثير على مصداقية القوائم المالية، وفي حالة عدم وجود هاذين المتغيرين فإن التغير في مصداقية القوائم المالية يكون ثابتا عند مستوى (0.844)، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال أبعاده الثلاث (قائمة الدخل، المركز المالي، التدفقات النقدية).

5.3. نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

وبهدف معرفة مصادر هذا التأثير المباشر قمنا باختبار الفرضيات الفرعية من خلال تحليل الانحدار البسيط لثلاثة فرضيات كما يلي :

الفرضية الفرعية الأولى : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال البعد الاقتصادي قائمة الدخل. لاستخدام هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتبيان أثر أبعاد أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 8. نتائج تحليل الانحدار البسيط لقائمة الدخل على مصداقية القوائم المالية

| النموذج Modèle | معامل الارتباط R | معامل التحديد R-deux | قيمة F | مستوى الدلالة Sig |
|----------------|------------------|----------------------|--------|-------------------|
| 1 | 0,482 | 0,232 | 9.6659 | 0,004 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

نلاحظ من نتائج الجدول وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قائمة الدخل وجودة القوائم المالية حيث بلغ معامل الارتباط ($R=0,482$) وهي علاقة متوسطة، وكذلك قدر معامل التحديد ب ($0,232$) وهو ما يعني أن 2.23% من التغيرات في مصداقية القوائم المالية تعود إلى أثر المحاسبة الإبداعية من خلال بعد قائمة الدخل، كما نلاحظ أن قيمة F ب (9.6659) عند مستوى دلالة (0.004) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند نفس مستوى الدلالة وبنفس درجة الحرية وهو تأكيد واضح أن المحاسبة الإبداعية من خلال قائمة الدخل لها تأثير على جودة القوائم المالية، وقد سبق أن تبين ذلك من مصفوفة الارتباط.

الجدول 9. تحليل نتائج لانحدار

| النموذج Modèle | المعلومات غير المعيارية | | المعلومات المعيارية | | مستوى الدلالة Sig |
|----------------|-------------------------|-----------------|---------------------|-------|-------------------|
| | A | Erreur standard | Coefficients std. | T | |
| (Constante) | 3.131 | 0.326 | 0.482 | 9.593 | 0.000 |
| قائمة الدخل | 0.304 | 0.098 | | 3.108 | 0.004 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (09) أن هناك علاقة تأثير معنوية مستوى الدلالة ($\alpha=0.50$) لقائمة الدخل على مصداقية القوائم المالية للعينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود تأثير مباشر لها في جودة القوائم المالية وهذا ما يؤكد كل من قيمة t البالغة (3.801) بمستوى دلالة اقل من (0.50)، وهو تأكيد لما جاء في مصفوفة الارتباط، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي: $Y=0.304+3.131X_1$.

ومن خلال المعادلة السابقة يمكن القول أن التغيير في مصداقية القوائم المالية بدرجة واحدة يكون نتيجة للتغير في قائمة الدخل بمقدار (0.403)، وفي حالة عدم وجود قائمة الدخل فإن التغيير في مصداقية القوائم المالية يكون عند مستوى (3.131)، وعليه فأنتنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال بعد (قائمة الدخل).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال بعد المركز المالي. لاستخدام هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لتبيان أثر أبعاد أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 10. نتائج تحليل الانحدار البسيط لقائمة المركز المالي على مصداقية القوائم المالية

| النموذج Modèle | معامل الارتباط R | معامل التحديد R-deux | قيمة F | مستوى الدلالة Sig |
|----------------|------------------|----------------------|--------|-------------------|
| 1 | 0,162 | 0,026 | 0.861 | 0,360 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

نلاحظ من نتائج الجدول السابق لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قائمة المركز المالي وجودة القوائم المالية حيث بلغ معامل الارتباط ($R=0,162$) وهو ضعيف وغير دال إحصائياً، وكذلك قدر معامل التحديد بـ (0,026) وهو ما يعني أن 6.2% من التغيرات في مصداقية القوائم المالية تعود إلى أثر المحاسبة الإبداعية من خلال بعد القائمة المركز المالي، وهو مستوى جد ضعيف لتمثل المتغير التابع، كما نلاحظ أن قيمة F بـ (861.0) عند مستوى دلالة (360,0) وهي غير دالة إحصائياً واقل من قيمتها الجدولية عند نفس مستوى الدلالة وبنفس درجة الحرية وهو تأكيد بشكل واضح أن المحاسبة الإبداعية من خلال قائمة المركز المالي ليس لها تأثير مباشر على جودة القوائم المالية، وقد سبق أن تبين ذلك من خلال مصفوفة الارتباط.

الجدول 11. تحليل لانحدار

| مستوى الدلالة Sig. | T | المعلومات غير المعيارية | | النموذج Modèle |
|--------------------|-------|---------------------------------------|-----------------------|----------------|
| | | المعلومات المعيارية Coefficients std. | Coefficients non std. | |
| | | Bêta | Erreur standard | A |
| 0.000 | 9.907 | | 0.381 | 3.776 |
| 0.360 | 0.928 | 0.162 | 0.103 | 0.096 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

من خلال النتائج الواردة في الجدول يتضح أنه لا يوجد أثر معنوي لقائمة المركز المالي على مصداقية القوائم المالية لان مستوى الدلالة 360.0 وهو أكبر من (05.0) للعينة محل الدراسة، مما يشير إلى عدم وجود تأثير خطي مباشر لها في جودة القوائم المالية وهذا ما يؤكد كل من قيمة t البالغة (0.829) بمستوى دلالة أكبر من (0.50)، وهو تأكيد لما جاء في مصفوفة الارتباط.

وعليه فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال بعد (قائمة المركز المالي).
الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال بعد قائمة التدفقات النقدية.

الجدول 12. نتائج تحليل الانحدار البسيط لقائمة المركز المالي على مصداقية القوائم المالية

| النموذج Modèle | معامل الارتباط R | معامل التحديد R- deux | قيمة F | مستوى الدلالة Sig |
|----------------|------------------|--------------------------|--------|-------------------|
| 1 | 0.767 | 0.589 | 45.778 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

نلاحظ من نتائج الجدول السابق وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قائمة التدفقات النقدية وجودة القوائم المالية حيث بلغ معامل الارتباط ($R= 0,767$) وهي علاقة متوسطة، وكذلك قدر معامل التحديد بـ (589,0) وهو ما يعني أن 9.85% من التغيرات في مصداقية القوائم المالية تعود إلى أثر المحاسبة الإبداعية من خلال بعد قائمة التدفقات النقدية، كما نلاحظ أن قيمة F بـ (778.45) عند مستوى دلالة (0,000) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند نفس مستوى الدلالة وبنفس درجة الحرية وهو تأكيد بشكل واضح أن المحاسبة الإبداعية من خلال قائمة التدفقات النقدية لها تأثير على جودة القوائم المالية، وقد سبق أن تبين ذلك من خلال مصفوفة الارتباط.

الجدول 13. تحليل الانحدار

| النموذج Modèle | المعاملات غير المعيارية Coefficients non std. | | المعاملات المعيارية Coefficients std. | | مستوى الدلالة Sig. |
|------------------------|--|-----------------|--|-------|--------------------|
| | A | Erreur standard | Bêta | T | |
| (Constante) | 0.492 | 0.539 | 0.767 | 0.913 | 0.368 |
| قائمة التدفقات النقدية | 0.897 | 0.133 | | 6.766 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات spss v23

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم (13) أن هناك علاقة تأثير معنوية مستوى الدلالة ($\alpha=0.50$) لقائمة التدفقات النقدية على مصداقية القوائم المالية للعينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود تأثير مباشر لها في جودة القوائم المالية وهذا ما يؤكد كل من قيمة t البالغة (6.667) بمستوى دلالة اقل من (0.50)، وهو تأكيد لما جاء في مصفوفة الارتباط، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي : $Y=0.897 + 0.492X_1$.

ومن خلال المعادلة السابقة يمكن القول أن التغير في مصداقية القوائم المالية بدرجة واحدة يكون نتيجة للتغير في قائمة التدفقات النقدية بمقدار (0.798)، وفي حالة عدم وجود قائمة التدفقات النقدية فإن التغير في مصداقية القوائم المالية يكون عند مستوى (0.294)، وعليه فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من خلال بعد (قائمة التدفقات النقدية).

4. خاتمة

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها: نتائج الدراسة :

- تبين من نتائج الدراسة أن المحاسب يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته.
- يتضح من نتائج الدراسة أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية و تضليل مستخدميها و التأثير على آرائهم.
- إن التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية يعد من أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المرونة التي تتمتع بها الأساليب والبدائل واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا لإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة.
- هنالك عدة جوانب للمحاسبة الإبداعية، منها جانب ايجابي يتضمن مبادئ محاسبية وأساليب لغرض التعرف على التغيرات في الجوانب الاقتصادية والسياسية والإدارية.

وكتوصيات ومقترحات نقدمها بناءا على نتائج البحث نقترح ما يلي :

- ضرورة استخدام مصطلح جديد بدلا من مصطلح المحاسبة الإبداعية لأن هذا المصطلح لا يتوافق بشكل منسجم مع مفهوم الإبداع الذي يهدف إلى نتائج تحفظ حقوق الجميع مع القيم الأخلاقية لأن مفهوم الإبداع أرفع من أن تكون ممارستها إلى عدم تحقيق العدالة.
- تنمية الثقافة المحاسبية والمالية بين المهتمين والمستخدمين للقوائم المالية.
- العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام المؤسسات بإعدادها وفق المعايير المحاسبية المقبولة والمتطلبات القانونية.
- إصدار قوانين وتشريعات ردية اتجاه كل من يمارس أساليب المحاسبة الإبداعية للحد من تفشي هذه الظاهرة.
- دعم أطر والتشريعات بأساليب ردية لحالات التلاعب التي قد تحدث في المعلومة المالية، وذلك لتلافي الآليات غير القانونية عند إعدادها لتلك المعلومات.
- زيادة كفاءة استعمال الحاسوب في المؤسسات عينة الدراسة و تدريب الموظفين بهدف حماية الموارد المتاحة للمؤسسات إضافة إلى السرعة في تلبية طلبات الإدارة والجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية.

5. قائمة المصادر والمراجع

- جمال, ع & ,أحمد, ش. (2011). دور و أهمية الإبداع المحاسبي و المالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. *الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة و تحليل تجارب وطنية و دولية ، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير* . (10-09 pp) البليدة: جامعة البليدة.
- خالدي, ز. (2011). *إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر*. الجزائر, لجزائر: مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق.
- سهم, ك. (2013, 12). تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع و المخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي. *مجلة د راسات جبائية*. 480 ,
- Robert, O. (2011, Janvier). Le Nouveau Cadre Conceptuel de L'IASB. *Revue Français de Comptabilité*, 28.
- حسين, ا & , مأمون, ح. (2008). *المحاسبة الدولية و معاييرها*. عمان: دار الثقافة.
- رشا, ح. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة دمشق للعلوم*. 95,
- رضوان, ح & , نزار, ف. (2009). *مبادئ المحاسبة المالية، القياس و الإفصاح في القوائم المالية*. عمان, الأردن: إثراء للنشر و التوزيع.

- زكية , م & .سعاد , و . (2013, 05 05-06). الأثار الايجابية من تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر .
الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر. p. 11 ,
- سمير, ك . (2008, 07). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح .المجلد 4. p. 19.4 ,
- محمد , م & .شحاته , ا . (2014). مبادئ المحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية و الدولية .الإسكندرية, مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.
مؤيد, ع & .حسين, م . (2013). أساسيات الإدارة المالية .عمان: دار الراية.
- ميسون, ب . (2010). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية . المملكة العربية السعودية: رسالة ماجستير كلية الاقتصاد و الإدارة.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

لزهر خالدي وشيخ عبد القادر. (2021). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية. المجلد 03 / العدد 01 - 2021 .