

أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي - دراسة استقصائية -

Creative Accounting Methods and Their Impact on the Financial
Statements in the Economic Enterprise From the Point of View of the
External Auditor: A Survey Study

عز الدين القينعي¹، البليدة 2 elkiniaizeddine@yahoo.fr

عبد الحق القينعي، البليدة 2 aelkinai@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2019-11-06

تاريخ الاستلام: 2019-09-30

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، من خلال تحديد فرص التلاعب بالقيم المحاسبية، إضافة إلى تحديد أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية وحساب النتائج. وفي هذا السياق تركز هذه الدراسة على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والكشوف المالية، ثم تحليل الاستبيان الموزع على عينة الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية يمكن أن تتبناها المؤسسة لأسباب ودوافع تختلف من مؤسسة لأخرى، وفي الأخير وحسب رأي أفراد العينة المدروسة تبين أن للمحاسبة الإبداعية انعكاس على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها قائمتي الميزانية وحساب النتائج.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، المدقق الخارجي، الميزانية، حساب النتائج.

¹ المؤلف المراسل

Abstract

This study aimed to identify the reality of creative accounting in the economic enterprise from the point of view of the external auditor by identifying opportunities to manipulate accounting values as well as determining the impact of creative accounting on the balance sheet and income statement. In this context, this study focused on the theoretical framework of creative accounting and financial statements, and then analysed the questionnaire distributed to the study sample. It concluded that there are many creative accounting methods that can be adopted by the enterprise for reasons and motives that differ from one enterprise to another. Finally, according to the members of the sample studied, it was found that creative accounting has are flection on the accounting information contained in the balance sheet and income statement.

Keywords: Creative accounting; external auditor; balance sheet; income statement.

مقدمة

العالم اليوم تحكمه قواعد اقتصاد السوق، ونتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة، وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية، وكذلك المرونة التي تسمح بها المبادئ والقواعد المحاسبية، تتزايد باستمرار أهمية المعلومات ومعالجتها في عملية صنع القرار وتتزايد الحاجة إلى المعلومات بشكل أسرع وأن تكون أكثر تنوعاً. الأمر الذي يدفع بالإدارة إلى التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية، لأجل إظهار المؤسسة في وضع غير حقيقي لصالح عدد قليل من المستخدمين، على حساب معظمهم، وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب: المحاسبة الإبداعية. ونظراً للجدل القائم حول مفهوم المحاسبة الإبداعية، فقد حظيت هذه الظاهرة باهتمام العديد من الباحثين، حيث أن من أهم الدوافع وراء استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية قد يكون هو التهرب الضريبي، أو تحقيق مكاسب شخصية على حساب كافة الفئات ذات المصالح في المشتركة أو الحفاظ على بقاء واستمرار المؤسسة في السوق. ويرجع العديد من الخبراء والمختصين في مجال المحاسبة والتسيير انهيار العديد من المؤسسات العالمية الكبرى، كمؤسسة (ENRON) المختصة في مجال الطاقة، وشركة (WORLD COM) الأمريكية

للاتصالات، وغيرها من الشركات العملاقة الأخرى، التي لم تسلم من تداعيات الفضائح المالية التي تعود إلى أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية. ويأخذ التلاعب الذي تقوم به الإدارة أبعادا متعددة، منها ما يرتبط بالتلاعب بقائمة الميزانية، من خلال تعظيم قيمة الموجودات وتخفيض قيمة الالتزامات، ومنها ما يرتبط بالعمليات المالية عن طريق التأثير على قائمة حساب النتائج، وذلك بزيادة الأرباح من خلال الاعتراف بالإيرادات قبل استحقاقها، أو تخفيض المصروفات، بالاعتماد على المبادئ المحاسبية التي أجازت للمحاسب في الكثير من الأحيان، الاختيار من بين هذه البدائل المحاسبية التي يمكن توظيفها لخدمة مصالح الإدارة. بناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي: **ما مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية من وجهة نظر خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات؟**

- **فرضيات الدراسة:** إن الإجابة على الإشكالية المطروحة تمر عبر التأكد من صحة الفرضية الرئيسية التالية:
توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية للمؤسسة.

ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين:

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة الميزانية.
- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة حساب النتائج.

- **أهمية الدراسة:** تبرز أهمية هذا البحث من خلال جانبين رئيسيين، الجانب الأول يتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حساب النتائج وقائمة الميزانية، أما الجانب الثاني فيتعلق بتأثير تلك الأساليب على مصداقية كل من حساب النتائج من خلال التأثير على مصاريف وإيرادات المؤسسة، وقائمة الميزانية من خلال التأثير على عناصر أصول وخصوم المؤسسة.

- أهداف الدراسة: تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- تحديد فرص التلاعب بالقيم المحاسبية وأسباب ودوافع المحاسبة الإبداعية.
- تحديد تأثير المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية وحساب النتائج.
- محاولة تقديم جملة من التوصيات لمختلف الأطراف المعنية.

- الدراسات السابقة: يمكن عرض جملة الدراسات السابقة والتي لها علاقة

بموضوع بحثنا فيما يلي:

▪ دراسة حسن الحلبي ليندا، (2009م)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة التي تمارس بإيعاز من مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، كما تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

▪ ميسون بنت محمد بن علي القرى، (2010م)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تحديث واستكمال نتائج الدراسات السابقة التي أثبتت ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية مثل (عسيري، 2002م)، كما تسعى بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،

وقد أوصت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستلانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية. كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليه، وأظهرت الدراسة اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة 60 ٪ فيما يتعلق بالدوافع و47 ٪ فيما يتعلق بالأساليب.

▪ **دراسة القطيش حسن فليح مفلح والصوفي فارس جميل حسين، (2011م)، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان،** مقال بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرين، هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها ودوافع الإدارة في استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، كما هدفت إلى بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الوضع المالي للمؤسسات، وقد أجريت الدراسة على عينة من 47 مدقق داخلي من موظفي الشركات المساهمة الأردنية، وقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لجعل البيانات المالية وفق ما يفضله معديه او ليس على أساس ما يجب أن تكون عليه، وبالتالي فان هذه الأساليب تؤثر على موثوقية البيانات المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن مجالس إدارات الشركات لا تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية.

▪ **دراسة فداوي أمينة، (2014م)، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،** مقال بالمجلة الجامعة -المجلد الأول- العدد السادس عشر، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة،

وتوصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل على مستوى معتبر من شركات العينة المدروسة بين منصبى رئيسي المجلس الإداري والمدير التنفيذي.

▪ دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، (2014)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي- دراسة ميدانية، أطروحة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد بجامعة تشرين، سوريا، هدفت الدراسة إلى دراسة دوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة، وقد عددها (224) استبانته من أصل (290) استبانته وزعت على مدقق حسابات، وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركات المساهمة السورية تهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، حيث أنها تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية، كما تطبق إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المدقق الخارجي.

▪ ناظم شعلان جبار، (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 10، العدد 32، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية- العراق، تهدف هذه الدراسة الميدانية بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقد توصلت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية كاختيار السياسات المحاسبية التي تلاءم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها أو استغلال الثغرات القانونية، والتلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، كما توصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني

يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات.

▪ **دراسة راصدي صبرينة، (2018)، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات - دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة علي لونيبي البليدة 2، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة وانعكاساتها في تقييم الأداء، كذلك مدى مساهمة إدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية المنشورة وأهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في تقييم أداء المؤسسات واتخاذ القرارات، وقد خلصت الدراسة إلى أن إجراءات المحاسبة الإبداعية تؤثر على قياس أداء المؤسسات والتي تعتبر وسيلة لإخفاء النتائج الفعلية لأعمالها حفاظا على مركزها المالي، وأنها سلبية النتائج بالنسبة للمؤسسة ومعاملتها خاصة الدولة وعمال المؤسسات على المدى الطويل، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن مؤسسات ولاية بجاية تتلاعب فعلا بأرباحها تجاه تخفيضها لتحقيق بعض النتائج المستهدفة والمتمثلة أساسا في التهرب الضريبي، ولا تؤثر ممارسة المؤسسات المعنية بالدراسة لتقنيات المحاسبة الإبداعية على قياس أداءها.

▪ **دراسة Oriol Amat Catherine Gowthorpe and (2005): Creativeaccounting: someethical issues of macro- and micro- manipulation مقال منشور في journal of business ethics, vol 57** هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوعين رئيسيين من أنواع سلوك التلاعب (Macro-manipulation) من منظور أخلاقي وهما التلاعب الكلي لتأثير جماعة الضغط على الشركات للتأثير في القوائم المالية لصالح ليعبر عن معالجة (Micro- manipulation) معديها والتلاعب الجزئي الأرقام المحاسبية لصالح الشركة في الشركات الإسبانية، وتوصلت الدراسة إلى أن التلاعب سواء كان

كليا وجزئي هو محاولة من معدي القوائم المالية للإبداع المحاسبي لإعداد قوائم مالية لاتنفع المستخدمين إنما تحقق مصالح معديها.

▪ **دراسة** Maria Shahid and Hina Ali (2016)، 'Influence of Creative Accounting on Reliability and Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices in Pakistan) بحث منشور في Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, Vol. 2, No 2, حيث هدفت الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تشجع على اعتماد الإبداع في الممارسات المحاسبية مثل مشكلة الوكالة، حوكمة الشركات، القيمة الأخلاقية للشركة، والتوجه المستقبلي للشركة وما إلى ذلك بالإضافة إلى ذلك كيف تؤثر هذه الممارسات على موثوقية وموضوعية التقارير المالية، وقد توصلت الدراسة التي ركزت على الصناعات التحويلية عبر استبيان منظم إلى استكشاف العلاقة الإيجابية بين مشكلة الوكالة والمحاسبة الإبداعية أثناء حوكمة الشركات، وقيمة أخلاقيات الشركة، فإن توجه الشركة المستقبلي له تأثير سلبي على الإبداع محاسبي. كما تم التحقق من أن المحاسبة الإبداعية لديها تأثير سلبي كبير على الموثوقية والموضوعية عند إعداد التقارير المالية. وسوف تساعد نتائج هذه الدراسة إدارة الشركة على التحكم في التأثير السلبي لأنشطة التلاعب في التقارير المالية وكذلك توفير الإدراك للمستثمرين قصد استيعابهم وفهمهم مثل هذه الممارسات لاستخدام أنشطة المضادة.

▪ **دراسة** marzabogdan and marcutaalina and marcotaliviu (2017)، 'The Impact Of Creative Accounting On The Preparing And Presentation Of Financial Statements , Lucian Blaga University of Sibiu, Economica Revista مقال منشور في Faculty of Economic Sciences, vol. 69(4)، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تقنيات المحاسبة الإبداعية والطرق التي يمكن بها التأثير على المعلومات المدرجة في البيانات المالية، وقد توصلت الدراسة إلى ثلاثة نتائج مهمة وهي، أولاً أنه يتم الحكم على المحاسبة الإبداعية من خلال صورتها السلبية لأنها تؤثر على متطلبات الصورة النهائية للبيانات المالية يحدث هذا عند ما يتم استخدام المرونة التي تسمح بها قواعد المحاسبة لتقديم تقارير لصالح عدد قليل من المستخدمين على حساب معظمهم، وثانياً ترتبط المحاسبة الخلاقة بالاحتيال، غير أنه قانوني ويمكن أن يكون عاملاً في التأثير على الصورة الحقيقية عندما يتم تطبيقها بحسن نية، وأن اختيار

وتنفيذ السياسات المحاسبية والطريقة التي تطبق بها السياسات المحاسبية هي الخيارات التي يتخذها المحاسبون المحترفون وغالبا ما تؤدي إلى الإضرار بالنتائج والوضع المالي المبلغ عنه، وأخيرا يمكننا القول أن المحاسبة الإبداعية هي العملية التي يتم بها تنظيم المعاملات بطريقة تمكن من الحصول على النتيجة المحاسبية المرغوبة.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية:

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

قدم العديد من الباحثين والكتاب والمختصين تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف وجهات نظر هؤلاء، الأمر الذي جعل مفهوم المحاسبة الإبداعية يختلف من طرف لآخر، مثلما هو موضح في الآتي:

تعرف المحاسبة الإبداعية حسب (Griffiths, 1986)، بأنها "الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبارها عملية خداع كبرى" (ميساء محمد سعد أبو تمام، 2013، ص 19).

أما من وجهة نظر المحاسب الأكاديمي (Nacer, 1993) الذي يرى أن المحاسبة الإبداعية هي " عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية، أو بالاستفادة من اختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية إلى ما يرغب به معدو القوائم المالية، أو بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته" (راصدي صبرينة، 2018، ص 124).

وعرف (Oriol Amat, 2000) المحاسبة الإبداعية بأنها: "معالجة الأرقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما هي معدة لأجلها" (عبد الصاحب ليلي، 2016، ص 377).

كما عرفها كل من (Mulford&Comiskety, 2002) بأنها: "بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات

المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل") (Mulford&Comiskety, 2002, p 03).

وعرفت بأنها " الوسيلة التي يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات للشركات بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات الاقتصادية الكبرى، و من ثم إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة"(مجيد بتول و نوري محمد، 2013، ص 191).

غير أن التعريف الأكثر شمولية لمفهوم المحاسبة الإبداعية هو التعريف المقدم من طرف (مطر والحلبي، 2009) والذي يعتبرها " مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية"(مطر محمد و الحلبي ليندا حسن، 2009، ص 9).

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:

- **الأولى إيجابية:** وتكمن في البحث عن حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، كما يمكنها أن تعمل على التجديد والتطوير وتحديث الطرق والإجراءات المحاسبية المساعدة على اتخاذ القرارات؛
- **الثانية سلبية:** وتتمثل في إتباعها الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية مالية معينة لمؤسسة تخدم مصالحها أو إخفاء حقائق معينة عنها.

كما أن هناك العديد من الباحثين مثل (Kamal Naser, Terry Smith, Michael Jameson, Ian Griffiths) يؤكدون أن النظام المحاسبي في البلدان الأنجلوسكسونية عرضة بشكل خاص لممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب حرية الاختيار الطرق المحاسبية، وهناك ميزتان مشتركتان لكل الكتاب الأربعة (Amat, O.,)

4-3 pp (Blake, J. and Dowds, J, 1999): يتصورون أن حدوث المحاسبة الإبداعية أمر شائع: ويرون المحاسبة الإبداعية كممارسة خادعة وغير مرغوب فيها.

ثانياً: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية: هناك العديد من الأسباب التي تدفع بالإدارة

للقيام بهذه الممارسات نجد منها(فارس جميل و فليح حسين، 2011، ص 365):

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات.
- التأثير على السعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية.
- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- لغايات التصنيف المهني: للحصول على التصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية، تستخلص من البيانات المالية السنوية، ونصف السنوية، وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية: يمكن عرض أساليب المحاسبة الإبداعية وفقا لما تتم في القوائم المالية كما يلي:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في حساب النتائج: تستطيع الإدارة استخدام

أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام حساب النتائج التي تبين مقدار الدخل المحقق ومكوناته بالشكل الذي ترغب به كما يلي(عبد الحميد مانع، 2016، ص 330):

- الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به.

- زيادة الدخل من خلال الاعتراف بالربح من بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.
- الاعتراف بعائد الاستثمارات باعتباره دخلا تشغيليا لزيادة الربح التشغيلي.
- نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتتوقع إدارة الشركة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو العكس إذ يتم نقل أرباح لم تكتسب بعد للفترة الحالية لإظهار أرباح هذه السنة بشكل جيد وبالتالي تحسين صورة الإدارة لاسيما في السنوات التي يكون فيها انتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.
- المبالغة أو التحفظ في تقييم النقود بالعملة الأجنبية وأثرها على زيادة الربح أو تخفيضه.
- نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة والعكس قد يتم نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية التالية للفترة الحالية بهدف تخفيض الربح.

2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الميزانية:

تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول موجودات الشركة والتزاماتها، إلا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبكل بنودها، وفي ما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (رقابية فاطمة الزهرة، 2013، ص ص 9-10):

- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة المترتبة عن عمليات الاندماج، أو تخفيض نسب استهلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها، من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الاستهلاك المعتمدة في الشركة.
- عدم الإفصاح عن موجودات المؤسسة.
- التلاعب في أسعار السوق عند التقييم وعند تصنيف التثبيتات.
- التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع راكدة وتالفة.
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.

- الاعتراف المحاسبي بأصول المؤسسة بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية.
- التلاعب بأسعار الصرف عند نقل المعاملات إلى العملة الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود نقدية المؤسسة.

رابعاً: تعريف الكشوف المالية:

عرفت الكشوف (القوائم) المالية وفق المواد 26-27-28-29 من القانون رقم 11/07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي بأنها: تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، كما يجب أن تعرض الكشوف المالية لزوماً بالعملة الوطنية، وتوفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة (قانون 07-11، الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، المواد من 26-29، ص 5).

كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي يتولى سنوياً إعداد كشوف مالية، تشتمل على: ميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة. غير أننا سوف نركز على الميزانية وحساب النتائج كون هذه الدراسة تتطلب ذلك.

1. الميزانية: تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009، ص 23):

1.1. في الأصول: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن، والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة سلفاً)، خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

2.1. في الخصوم: رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة سلفاً)، خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2. حساب النتائج: هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية مميزاً بين الربح/الكسب أو الخسارة.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية: تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال)، منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء العاملين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008م، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009م، صص 24-25).

تجدر الإشارة إلى أن جدول حساب النتائج يعبر عن أداء المؤسسة وهو يختلف في الكيفية التي يتم عرضه بها، حيث يوجد نموذجين متعارف عليهما، أي يتم تصنيف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب وظائف المؤسسة (شعيب شنوف، 2008م، ص 23).

المحور الثاني: دراسة ميدانية (تحليل الاستبيان)

يمثل هذا المحور الجانب التطبيقي للدراسة، إذ يهدف إلى إلقاء الضوء على الواقع العملي وأثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج) من خلال قياس هذا الأثر عبر آراء الممارسين للمهنة، مع معرفة أهم الأساليب المستخدمة من طرف المؤسسات الاقتصادية والتي تصب في مضمون المحاسبة الإبداعية.

أولاً: الطريقة والأدوات المستخدمة

1. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من الخبراء المحاسبين والمحافظي الحسابات لولاية الجزائر العاصمة، وأخذنا كعينة ممثلة لهذا المجتمع تقدر ب (67) استمارة وزعت بطريقة التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة، وبعد مراجعة وفرز الاستمارات تم الاحتفاظ بـ (60) استمارة وإلغاء (07) استمارات لعدم اكتمال بياناتها. مع العلم أن الدراسة الميدانية أجريت في الفترة الممتدة ما بين: 14 ديسمبر 2018م إلى غاية 30 مارس 2019م حيث تم فيها توزيع الاستمارات.

2. أسلوب جمع البيانات:

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات، ولأجل ذلك اعتمدنا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال استقصاء آراء ممارسي مهنة المحاسبة- الممثلين بخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجزائر العاصمة حول وجهات نظرهم لواقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية وانعكاسها على قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج. وقد تضمن الاستبيان 24 سؤال مقسمة إلى جزأين، حيث يشمل الجزء الأول (ويضم المحور الأول) على المعلومات الشخصية والذي يحتوي على 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 19 سؤال موزعة على محورين رئيسيين هما:

- **المحور الثاني:** أساليب المحاسبة الإبداعية على الميزانية، ويشمل 11 سؤال.
- **المحور الثالث:** أساليب المحاسبة الإبداعية على حساب النتائج، ويشمل 08 أسئلة.

3. **أساليب تحليل البيانات:** تم الاستعانة ببرنامج (SPSS 19) في عملية التفرغ والتحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات حيث اشتملت على الأساليب الإحصائية التالية:

- **النسب المئوية:** تم استخدامها لمعرفة نسبة الأفراد الذي اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.
- **التوزيعات التكرارية:** هدفها التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- **المتوسط الحسابي:** تستخدم لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.

- **الانحراف المعياري:** تستخدم لتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.

- **معامل الارتباط:** لتحديد درجة الارتباط بين المتغيرين.

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ:** يستخدم من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة. على أن معامل ألفا لتقييم الثبات الذي يكون أعلى من النسبة المقبولة (0.6) يعتبر كافياً ومقبولاً، وأن معامل ألفا الذي تصل قيمتها إلى (0.8) يعتبر المقياس مثالياً ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات (قاشي خالد و بودرجه رمزي، 2017، ص 357).

حتى يتسنى لنا التحليل الإحصائي لنتائج الفقرات المدرجة في كل من المحور الثاني والثالث، استخدمنا سلم ليكارت الخماسي الدرجات، حيث يعد هذا المقياس من أكثر المقاييس شيوعاً واستخداماً لأنه سهلاً لإعداد والتفسير وسهلاً لاستخدام، وهو يقوم على إعطاء مفردات العينة مجموعة من العبارات ويطلب منهما لتعبير عن درجة موافقتهم من عدمها على سلم متدرج على النحو الآتي: (1) يعبر عن: غير موافق تماماً، (2) يعبر عن: غير موافق، (3) يعبر عن: محايد، (4) يعبر عن: موافق، (5) تعبر عن: موافق جداً، وذلك على كل عبارة من العبارات المعطاة.

ثانياً: النتائج ومناقشتها :

1. **اختبار ثبات أداة الدراسة:** من أجل ذلك استخدمنا معامل ألفا كرونباخ، وذلك بالاستعانة ببرنامج (SPSS19)، حيث حصلنا على قيمة (0.761) بالنسبة للمحور الأول ويعني ذلك أن الدراسة تتمتع بثبات جيد، و(0.893) بالنسبة للمحور الثاني ويعني ذلك أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز و(0.762) بالنسبة للمحور الثالث ويعني ذلك أن الدراسة تتمتع بثبات جيد، في حين قدر معامل الثبات لقائمة الاستبيان ككل بـ (0.878) ويعني ذلك أن الدراسة تتمتع بثبات ممتاز.

2. **خصائص العينة:** بغرض التعرف على بعض خصائص العينة من الناحية الديموغرافية، فقد تضمن الاستبيان مجموعة من المتغيرات، هي: الجنس، العمر، الشهادة العلمية، الوظيفة والخبرة المهنية.

الجدول رقم (1): خصائص العينة

النسبة	التكرار	فئات المتغير	المتغير
86.67%	52	ذكور	الجنس
13.33%	08	أنثى	
100%	60	المجموع	
50%	30	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة	العمر
33.33%	20	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة	
16.67%	10	من 50 سنة فما فوق	
100%	60	المجموع	
60%	36	ليسانس	الشهادة العلمية
10%	06	ماجستير	
13.33%	08	دكتوراه	
16.67%	10	شهادة أخرى	
100%	60	المجموع	
23.33%	14	خبير محاسبي	الوظيفة (المهنة)
76.67%	46	موظف حسابات	
100%	60	المجموع	
6.67%	4	أقل من 05 سنوات	الخبرة المهنية
30%	18	من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
36.67%	22	من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة	
26.67%	16	من 20 سنة فما فوق	
100%	60	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء مخرجات SPSS19

من خلال مخرجات برنامج (SPSS19) الموضحة في الجدول رقم (01) والمتعلقة بخصائص عينة الدراسة يمكن تقديم التعليقات التالية:

فيما يخص الجنس، نجد أن الفئة الغالبة هي الذكور بنسبة 86.67% في حين أن النسبة الباقية والمقدرة بـ 13.33% تمثل فئة الإناث، ويعني ذلك أن مهنة المحاسبة يميل لها الذكور أكثر من الإناث ويعود ذلك لخصوصية المهنة. أما بالنسبة للسن

فكانت الفئة الغالبة في العينة هي فئة (من 30 إلى أقل من 40 سنة) بنسبة 50 %، في حين أن الفئة الأقل تمثيلاً في العينة هي فئة (من 50 سنة فما فوق) بنسبة 16.67 %، أما فيما يخص الشهادات العلمية، نجد أن الفئة الغالبة في العينة هي فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة 10 %.

أما بالنسبة للوظيفة أو المهنة، فكان عدد محافظي الحسابات في عينة الدراسة هو 46 مفردة من أصل 60 مفردة أي بنسبة 76.67 %، في حين كان عدد الخبراء المحاسبين في عينة الدراسة هو 14 مفردة وبنسبة 23.33 %، أما فيما يخص الخبرة المهنية، فكانت الفئة الغالبة في العينة هي فئة (من 10 إلى أقل من 20 سنة) بنسبة 36.67 %، في حين أن الفئة الأقل تمثيلاً في العينة هي فئة (أقل من 5 سنة) بنسبة 6.67 %، وأن أكثر من 93 % من أفراد العينة لديهم خبرة تتجاوز (05) سنوات الأمر الذي يسهل عملية الإجابة وبنوع من الدقة نتيجة للممارسات والخبرات المتراكمة لديهم في مجال عملهم.

3. عرض نتائج الدراسة: يتم عرض نتائج الدراسة بناء على إجابات أفراد العينة لأسئلة المحورين الأول والثاني (أنظر الجدولين 2 و3)، وذلك على النحو التالي:

1.1. أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية

الجدول رقم (02): أساليب المحاسبية الإبداعية وأثرها في قائمة الميزانية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تقوم المؤسسة بالاعتراف بأصولها غير الملموسة بما يخالف قواعد النظام المحاسبي المالي والمبالغة في تقييمها.	3.42	0.99	موافق
02	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتلاعب في عملية التقييم اللاحق للأصول الثابتة.	2.96	1.14	محايد
03	التلاعب في المخزون من خلال إجراء تغيير غير مبرر في طريقة التقييم المتبعة.	3.90	1.17	موافق
04	الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل	3.20	1.07	محايد

			لتحسين نسب السيولة.	
موافق	1.10	3.42	يتم التلاعب في الديون من خلال عدم الكشف عنها وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيفها.	05
محايد	1.09	3.30	تأجيل الاعتراف بالمساعدات والإعانات الحكومية.	06
محايد	1.00	3.20	التلاعب في أسعار الصرف في حالة الحصول على قروض من الدول الأجنبية.	07
محايد	0.09	2.97	التلاعب في الخصوم الجارية وغير الجارية يكون بإضافة مكاسب إلى صافي الربح الجاري.	08
موافق	0.94	3.69	تتعهد المؤسسة تأخير خروج المعلومات الدقيقة للأعوان الخارجين لتقوية استفادة الإدارة من تلك المعلومات.	09
موافق	0.97	3.57	تلجأ المؤسسة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بغية تحسين صورتها ومن ثم الحصول على التمويل أو المحافظة عليه.	10
موافق	1.03	4.10	عدم ثبات طرق والإجراءات المحاسبية المتبعة من سنة إلى أخرى تؤدي إلى ظهور ضعف خاصة المقارنة في قائمة الميزانية والمعلومات الموجودة بها.	11
موافق	1.05	3.43	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء مخرجات SPSS19

يعرض الجدول رقم(02)نتائج تحليل المحور الثاني والذي كانت عدد الأسئلة التي تقيسه هي (11) سؤال تمثلت في الأسئلة من (1-11) كما جاء في أداة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (3.43)مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله وفق سلم ليكرت، وهو إشارة لوجود رأي مؤيد وموافق حول أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية، حيث جاءت الفقرة رقم (11) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (1.03)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (3) بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري (1.17)، في حين جاءت الفقرة (09) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري

(0.94)، كما جاءت الفقرات (10- 01- 05) في المراتب المالية بدرجة موافق. بينما جاءت الفقرات (02-04-06-07-08) في المراتب الأخيرة وبدرجة محايد. وعليه، ومن خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية، اتضح أن أفراد العينة موافقون على وجود الأثر على قائمة الميزانية.

2.3. أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة حساب النتائج

الجدول رقم (03): أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في قائمة حساب النتائج

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
12	تسجيل المؤسسة الإيراد قبل حدوثه وبطريقة مبالغ فيها.	2.63	1.16	محايد
13	عند إغلاق المؤسسة خط إنتاجي لا سيما إذا كانت مساهمته جوهرية في نتيجة أعمالها تتعمد عدم التصريح بذلك.	2.77	0.86	محايد
14	يمكن للمؤسسة نقل مصاريفها الحالية إلى دورات سابقة أو لاحقة.	3.03	1.00	محايد
15	يكون التلاعب المحاسبي في تكلفة المخزون المباع عند تغيير طريقة التقييم بشكل غير مبرر.	3.07	1.01	محايد
16	تقوم المؤسسة بإدراج العناصر غير العادية ضمن الربح التشغيلي ودمج نصيب مؤسسة الأم في الوحدات التابعة والزميلة دون الإفصاح عنها.	3.73	1.01	موافق
17	تلجأ المؤسسة إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح وذلك لتجنب التكاليف الضريبية والاجتماعية.	3.74	0.83	موافق
18	تتعمد المؤسسة تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات بغية تقليص قيمة الضريبة.	4.13	0.94	موافق

موافق	0.10	3.63	تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية سلبا على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي قائمة حساب النتائج.	19
موافق	0.90	3.60	المجموع	

المصدر : من إعداد الباحث على ضوء مخرجات SPSS19

يعرض الجدول رقم(03) نتائج تحليل المحور الثالث والذي ضم (08) أسئلة تمثلت في الأسئلة من (12- 19) كما جاء في أداة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور (3.60) مما يعني أنه حقق مستوى موافقة أفراد العينة حوله بدرجة موافق وفق سلم ليكرت، حيث جاءت الفقرة رقم (18) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.94)، تلتها في المرتبة الثانية الفقرة رقم (17) بمتوسط حسابي (3.74) وانحراف معياري (0.83)، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة وبدرجة محايد الفقرة رقم(12) بمتوسط حسابي(2.63) وانحراف معياري (1.16).

بصفة عامة؛ ومن خلال تحليل آراء عينة الدراسة حول مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة حساب النتائج اتضح أن أفراد العينة موافقون على وجود أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة حساب النتائج.

4. اختبار فرضيات الدراسة:

سنحاول في هذا الجزء اختبار العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية وذلك بوضع فرضية رئيسية كالآتي:
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية للمؤسسة.

- ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية تم تقسيمها إلى فرضيتين فرعيتين:
الفرضية الأولى: أساليب المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بقائمة الميزانية.
H0 : لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة الميزانية.
H1 : توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة الميزانية.

الجدول رقم (04): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المتغير المستقل	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
قائمة الميزانية	0.559	0.003	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء مخرجات SPSS19

استخدمنا معامل الارتباط لاختبار صحة الفرضية أعلاه، حيث يتبين لنا من خلال الجدول وجود ارتباط بين أساليب المحاسبة الإبداعية اتجاه قائمة الميزانية، كما أن مستوى الدلالة المحسوب 0.003 أقل من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقول بأن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير في عناصر قائمة الميزانية بالمؤسسات الاقتصادية.

الفرضية الثانية: أساليب المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بقائمة حساب النتائج.

H0 : لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة حساب النتائج.

H1 : توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة حساب النتائج.

الجدول رقم (05): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير المستقل	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
قائمة حساب النتائج	0.590	0.013	قبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء مخرجات SPSS19

نلاحظ بأن مستوى الدلالة المحسوب 0.013 أصغر من مستوى المعنوية 0,05 ما يفيدنا بقبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم وعليه يمكننا القول بأن أساليب المحاسبة الإبداعية المنتهجة من طرف المؤسسات الاقتصادية لها تأثير في حساب النتائج.

خاتمة ونتائج الدراسة:

جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج، وبالتالي في القرارات المتخذة من طرف مستعملي تلك القوائم سواء كانوا داخليين أو خارجيين، وقد أجابت الدراسة عن تساؤل البحث من خلال استقراء الواقع تطبيق المحاسبة الإبداعية وأثرها على

الميزانية وحساب النتائج لدى مكاتب خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، كما توصلت الدراسة من خلال اختبار الفرضيات إلى عدة نتائج نذكر منها:

- وجود عدة تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية و باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية لمعالجة البيانات المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة لأصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية.

- وجود العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية يمكن أن تتبناها المؤسسة لأسباب ودوافع تختلف من مؤسسة لأخرى.

- أن الدافع الرئيسي لممارسة المحاسبة الإبداعية هو تجميل الدخل وإعطاء صورة غير حقيقية عن قائمة حساب النتائج وعن قائمة الميزانية.

- أن التهرب الضريبي، ومنافع الإدارة، وتحسين المركز المالي للحصول على تمويل، والمحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين، وتقليل تقلبات الأرباح، من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات.

- أن عملية التلاعب بالمعلومات المالية تؤدي إلى ضعف القدرة على المقارنة بين القوائم المالية لمؤسسات تنشط في نفس القطاع.

- وجود أثر للمحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج وذلك حسب رأي أفراد عينة الدراسة.

في ضوء نتائج الدراسة المتوصل إليها نقدم مجموعة من التوصيات نوجز أهمها فيما يلي:

- العمل على تفعيل حوكمة المؤسسات، وتوعية جميع الأطراف أصحاب المصالح بالمؤسسات الجزائرية بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية والمشاكل الناجمة عنها وتوحيد جميع الجهود للحد منها.

- يجب التحلي بأخلاقيات مهنة المحاسبة حتى تكون هناك شفافية ومصداقية في قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج.

- ضرورة قيام إدارة الضرائب بتوعية المحاسبين من أثر المحاسبة الإبداعية التي تؤثر بشكل مباشر على حجم الضرائب المحصلة، كما يجب عليها تشديد الرقابة لاكتشاف مختلف التجاوزات المنطوية في سياق المحاسبة الإبداعية.
- إن القوائم بممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار، لذا فمن الضروري أن يقابله في الطرف الآخر من المدققين (خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات) من يكون على ذات المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو القوائم المالية من أي انحرافات أو تلاعب أو غش.
- إصدار قوانين وتشريعات صارمة تساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتفرض عقوبات شديدة على معديا لقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الذين يقومون بممارسات المحاسبة لإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها، والسعي إلى تطوير القوانين التي تنظم عمل خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات لإجبارهم على العمل باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن أي شكل من أشكال التلاعب بالمعلومات المالية.
- يجب تخصيص مقياس خاص بالمحاسبة الإبداعية على مستوى الجامعة لطلبة المحاسبة، وهذا لتمكينهم من معرفة الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية من جهة، ومعرفة التأثيرات السلبية لتلك الأساليب على المؤسسات الاقتصادية ليتم تجنبها من جهة أخرى.

قائمة المراجع:

أ/ المراجع باللغة العربية:

1. القانون رقم 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.
2. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.
3. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009.
4. راصدي صبرينة، (2018)، أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات - دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة علي لونيسي البلدية 2.
5. رقايقية فاطمة الزهراء، (2013)، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة ميدانية، مداخلة في ملتقى دولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، يومي 25- 26 نوفمبر، الجزائر.
6. شعيب شنوف، (2008)، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية *ias/ifrs*، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداوا، الجزائر.
7. عبد الحميد مانع، (2016)، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 19، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن.
8. عبد الصاحب ليلي، (2016)، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (47)، العراق: كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، على الخط: <https://www.iasj.net/iasj>، تاريخ الزيارة 2018/10/02.

9. فارس جميل و فليح حسين، (2011)، *أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية*، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (العدد27)، العراق: كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، على الخط: <https://www.iasj.net/iasj> ، تاريخ الزيارة 2018/09/15.
10. قاشي خالد و بودرجه رمزي، (2017)، *واقع المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الجزائرية في ظل الحوكمة المؤسسية- دراسة حالة عينة من مؤسسات الصناعات الغذائية الجزائرية*، مجلة الباحث، المجلد17(العدد17)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، على الخط : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/34438> ، تاريخ الزيارة 2018/10/10.
11. مجيد بتول و نوري محمد، (2013)، *تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد*، المجلد 36 (العدد 96)، العراق: جامعة المستنصرية، بغداد.
12. مطر محمد و الحلبي ليندا حسن، (2009)، *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية*، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، يومي 10-11 نوفمبر، عمان، الأردن.
13. ميساء محمد سعد أبو تمام، (2013)، *مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي*، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط.

ب/ المراجع الأجنبية:

14. Amat, O., Blake, J. and Dowds, J. (1999), *the ethics of creative accounting*, Economics Working Paper, Journal of Economic Literature classification: M41.
15. Mulford, C., Comiskey, E. (2002), *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, USA: John Wiley & Sons, Inc.