

بجامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي
في ميدان: علوم اقتصادية، وعلوم تجارية و علوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر -

أجيزت ونوقشت بتاريخ : 15 جوان 2019

تحت إشراف الأستاذ: أ.د. : عجيلة محمد

من إعداد :

والأستاذ المساعد : أ.د. : زرقون محمد

❖ خنيفر أحمد

❖ قريشي محمد طه

لجنة المناقشة :

❖ أ. هندي كريم.....رئيسا

❖ أ.د. : عجيلة محمد مشرفا ومقرا

❖ أ.خبيطي خضير مناقشا

❖ أ. بن أوزينة بوحفص مناقشا

2019/2018

بجامعة غرداية - الجزائر -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: علوم اقتصادية، وعلوم تجارية و علوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر -

أجيزت ونوقشت بتاريخ : 15 جوان 2019

تحت إشراف الأستاذ: أ.د. : عجيلة محمد

من إعداد :

والأستاذ المساعد : أ.د. : زرقون محمد

❖ خنيفر أحمد

❖ قريشي محمد طه

لجنة المناقشة :

❖ أ. هندي كريم.....رئيسا

❖ أ.د. : عجيلة محمد مشرفا ومقرا

❖ أ.خبيطي خضير مناقشا

❖ أ. بن أوزينة بوحفص مناقشا

2019/2018



إهداء

اهدي ثمرة جهدي

إلى التي غمرتني بحبها وحنانها إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها
إلى التي سهرت وتعبت وأحسنت تربيته إلى التي من علمتني معنى الصمود والإقدام والثقة
بالنفس إلى أمي الغالية حفظها الله وأطال لي في عمرها

إلى أعظم إنسان في الوجود مثال الصبر والإيمان إلى أغلى ما أملك في هذه الدنيا إلى من كان
لي المرشد والونيس والدي العزيز حفظه الله وأطال لي في عمره

إلى التي تحملت هجر الليالي في غرة حياتنا الزوجية، زوجتي الغالية، التي لطالما تأملت نعمة
ربي علينا حينما أكرمني بها، لك اهدي ثمرة جهدي وعملي.

إلى فلذتا كبدي إلى أغلا ما أملك، ابني: حسام الدين، وابنتي ليندا حفظهما الله لي وأطال لي
في عمرهما

وإلى اخوتي وإلى زميلي ورفيق دربي: محمد طه قريشي وإلى كل من له الفضل في مساعدتنا
ولو بكلمة طيبة من قريب أو بعيد.

أحمد

إهداء

اهدي ثمرة جهدي

إلى من علمني النجاح و الصبر، إلى من علمني العطاء بدون انتظار أبي محمد حفظه الله
وأطال لي في عمره.

إلى من علمتني و عانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه إلى من كان دعاؤها سر نجاحي و
حنانها بلسم جراحي أُمي حفظها الله وأطال لي في عمرها.

إلى كل اخوتي أولاد وبنات وجميع أفراد أسرتي العزيزة و الكبيرة كلها

وإلى كل زملائي في قسم ثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير

وإلى كل من له الفضل في مساعدتنا ولو بكلمة طيبة من قريب أو بعيد.

محمد طه



شكر وتقدير



نشكر الله العظيم الذي من علينا برحمته الواسعة ونعمته التي لاتعد ولا تحصى والذي نتمنى أن يتقبل منا خلاصة جهدنا خالصة لوجهه الكريم كما نحمده حمدا كثيرا يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه

كما لا يفوتنا أن أنتقدم بشكرنا الخاص إلى أستاذنا الفاضل المشرف أ.د: عجيلة محمد إلى الأستاذ الفاضل مساعد المشرف : أ.د: رزقون محمد وإلى كل من الأساتذة الأفاضل : أ.د: صديقي مسعود و د: صديقي فؤاد الذين قبلوا وبكل تواضع على الاشراف على المذكرة ، و تحملوا مشقة إنجازها فلهم منا خالص الشكر والامتنان والعرفان

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة وكل الأساتذة والطاقم الاداري لقسم المالية والمحاسبة بجامعة غرداية

الذين لم يخلوا علينا بمساعدتهم

وإلى كل زملائي في قسم ثمانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير

وإلى كل من مدى لنا يد المساعدة وأفادنا من قريب أو من بعيد

لكم منا جميعا جزيل الشكر



ملخص

أصبح في عصرنا الحالي مفهوم المحاسبة الابداعية محل اهتمام وتركيز كبيرين لمحافظي الحسابات ، خاصة بعد احداث انهيار كبريات الشركات الرائدة على غرار شركة (Enron)، ونحن من خلال هذا البحث بعنوان "دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية" ، قمنا بتسليط الضوء مفهوم المحاسبة الابداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور محافظ الحسابات في التقليل من آثارها وخلصت الدراسة إلى:

- ❖ تتعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
- ❖ تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- ❖ المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، محاسبة ابداعية، القوائم المالية، ممارسات.

Summary:

Nowadays, the concept of creative accounting has become a major focus of attention to Auditors, Especially after the collapse of major leading companies such as the company (Enron) , We are through this research titled " The role of Auditors in reducing creative accounting practices " , We have highlighted the concept of creative accounting in many ways With a focus on the role of Auditors in reducing their effects and concluded the study to:

- ❖ Creative accounting practices negatively affect the performance of the profession of the Auditors.
- ❖ The technical opinions of reviewers have affected the high levels of creative accounting practices.
- ❖ The auditor is required to take the necessary care in order to reduce the deviations of the preparation of financial statements.

Key words : Auditors , Creative Accounting , Financial Statements , Practices

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	شكر و عرفان
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
1	الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة
1	تمهيد
2	المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية
2	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الابداعية :
3	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الابداعية
5	المطلب الثالث : الخصائص والمجالات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية
9	المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات
9	المطلب الأول : تعريف ومهام محافظ الحسابات :
10	المطلب الثاني : شروط ممارسة محافظة الحسابات مهنة التدقيق
11	المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات
14	المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية

فهرس المحتويات

14	المطلب الأول : الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية
14	المطلب الثاني : دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
16	المطلب الثالث : الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في التقليل منها
30	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
30	المطلب الأول: الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية
34	المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية
37	المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
41	خلاصة الفصل الأول
42	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
42	تمهيد
43	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
43	المطلب الأول : عينة وحدود الدراسة
44	المطلب الثاني :أدوات وبرامج الدراسة
48	المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها
48	المطلب الأول : عرض نتائج الاستبيان
52	المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان
64	خلاصة الفصل الثاني
65	خاتمة
68	قائمة المراجع
71	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	الاستبيان باستمارة الخاصة الإحصائيات يوضح	الجدول (1 -2)
45	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور	الجدول (2-2)
46	يوضح مقياس لكارت الثلاثي مستوى الموافقة	الجدول (3-2)
46	مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	الجدول (4-2)
45	يبين مقياس ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	الجدول (5-2)
48	توزيع العينة حسب الشهادة العلمية	الجدول (6-2)
49	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أو المهنة	الجدول (7-2)
50	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	الجدول (8-2)
53	الجدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى:	الجدول (9-2)
56	الجدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية:	الجدول (10-2)
58	الجدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة:	الجدول (11-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
19	مثلث خطر ممارسات المحاسبة الابداعية	الشكل (1.1)
49	توزيع العينة حسب الشهادة العلمية	الشكل (1-2)
50	توزيع العينة حسب الوظيفة أو المهنة.	الشكل (2-2)
51	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.	الشكل (3-2)

قائمة الرموز

الرمز	الاسم الكامل باللغة الانجليزية	الاسم الكامل بالعربي
CAP	Creative Accounting Practices	الإبداعية المحاسبة أساليب ممارسات
IFAC	Instates international accounting	للمحاسبين الدولي الاتحاد
SCF	System compatibilities financial	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting IFRS Standards	المعايير الدولية لتقارير المالية
IAS	International Accounting Standard	المعايير المحاسبية الدولية
CAC	Commissaire Aux Comptes	محافظ الحسابات
EX	l'expert-comptable	الخبير المحاسب

مقدمة

توطئة:

منذ بدايات الثورة الصناعية وما رافقها من تطور، الذي انعكس على مختلف نشاطات المؤسسات والشركات رغم تباين حجم نشاطها وكذا تعدد أهدافها ووظائفها ، حيث يظهر من خلال شدة المنافسة بين هاته المؤسسات والشركات ، حيث ظهرت أساليب جديد ومعقدة للتلاعب بالقوائم المالية وكذا المركز المالي لهذه الشركات اتفق على تسميتها بالمحاسبة الابداعية ، وذلك باستغلال المسيرين للسلطة التقديرية المتاحة من خلال تعدد البدائل والمرونة في اختيار السياسات المحاسبية المختلفة في سبيل اظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية ، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة كالإدارة.

بالتوازي مع هذه التطورات وبالاعتماد على ما تم ذكره سابقا أضحي من الضروري الفصل بين الملكية والتسيير ، والتي أدت بدورها إلى بداية ظهور التدقيق التي تهدف للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة (المسيرين) بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع المعايير المعتمدة وكذا تقديم التقارير لمستخدميها من مختلف أصحاب المصلحة بالشركة ، والتي تؤدي في اطار مهنة يقوم بها حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الحرفي محافظ حسابات.

ولأن عملية التدقيق تبدأ عند انتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي المعاش داخل هاته المؤسسات والشركات، اذ تعتبر الوكيل والضامن في نفس الوقت للوقوف على مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية من حيث الشكل من جهة ، ومن حيث الجوهر من جهة أخرى ، وبالتالي التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

1- اشكالية الدراسة :

ومن مجمل ما سبق فإن الاشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:
ما هو دور التدقيق الخارجي كآلية للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية ؟
ولمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الاحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ فيما يمكن انعكاس ممارسات المحاسبة الابداعية على اداء مهنة محافظ الحسابات ؟
- ❖ ما مدى تأثير الآراء الفنية للمراجعين بممارسات المحاسبة الابداعية ؟
- ❖ ما هي المهام والمسؤوليات الأساسية لمحافظ الحسابات والعراقيل التي يواجهها؟

2- الفرضيات :

- من خلال الاشكالية المطروحة يمكن تقديم الفرضيات التالية
- ❖ الفرضية الأولى: تنعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
 - ❖ الفرضية الثانية: تأثر الآراء الفنية للمراجعين للمستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الابداعية.
 - ❖ الفرضية الثالثة: المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

3- أهداف الدراسة : بناء على الاشكالية والفرضيات المقدمة يمكن اعطاء الأهداف التالية:

- أ. ابراز خطورة ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال :
 - التعرف على مفاهيم ومنطلقات المحاسبة الابداعية .
 - استعراض أهم الأساليب والدوافع المستخدمة في المحاسبة الابداعية.
- ب. ابراز أهمية التدقيق الخارجية من خلال :
 - ألقاء الضوء على مسؤولية محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية.

4- أهمية الدراسة : بناء على الاشكالية والفرضيات المقدمة يمكن اعطاء الأهميات التالية:

- التعرف على مسؤولية محافظ الحسابات في تدقيق البيانات المالية
- تمكن أهمية الدراسة في مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والتقليل منها.

5- حدود الدراسة :

للإجابة على الإشكالية والتوصل إلى نتائج ، فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

حدود نظرية : اقتصرت الدراسة على تحديد الاطار النظري للتدقيق والمحاسبة الابداعية وتحديد العلاقة العكسية بينهما .

حدود مكانية : الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى عينة المكونة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين في ولاياتي ورقلة وغرداية.

حدود زمنية : ماي 2019 .

6- مبررات اختيار الموضوع :

لكل عمل وبحث علمي مميزات ومبررات لقيام الباحث به ، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني هذا الموضوع وهي :

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص.
- ميول الطالب واهتمامه بمهنة التدقيق و المحاسبة بصفة عامة؛
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع؛

7- المنهج المتبع:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي. في الجانب التطبيقي نعتمد الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين. لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة ويتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

8- هيكل البحث (تقسيم البحث) :

لمعالجة الموضوع والاشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم البحث إلى فصلين الفصل الأول تناولنا فيه إلى (04) أربعة مباحث وهي :

❖ المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للمحاسبية الابداعية.

❖ المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

❖ المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ المبحث الرابع: الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني تناولنا فيه (02) مبحثين هما :

❖ المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

❖ المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها.

وتوصلنا في الأخير إلى حوصلة وتقديم جملة من النتائج والتوصيات.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات

الدراسة والدراسات السابقة

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تمهيد :

أصبح مفهوم المحاسبية الابداعية محل تركيز واهتمام كبيرين خصوصا في العقدين الأخيرين ، والتي يقصد بها تلك الممارسات وأساليب التلاعب بالحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف هذه الأساليب بأنها "محاسبة ابداعية" اذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وانما باستغلال عنصري للمرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ ، من أجل التقليل من آثارها لجأ المشرع إلى تنظيم رقابة على الشركات من خارجها يضطلع بها أشخاص تتوافر فيهم المؤهلات العلمية والفنية اللازمة لأداء هذه المهنة هؤلاء الأشخاص هم محافظو الحسابات ، والذي وجب عليهم أن يكونوا على علم ودراية بالتطورات الحديثة في المجتمع ومواكبتها ، كما يجب عليهم من ناحية أخرى أن يستفيدوا من تلك التغيرات في تطوير ادائهم وتحسينه حتى يتمكنوا من تقديم خدمة ذات جودة ونفع كبير بالجوانب الأخلاقية والسلوكية .

ومن هنا قسمنا هذا الفصل بعنوان :الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة إلى (04)

أربعة مباحث هي:

المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للمحاسبية الابداعية .

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات.

المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبية الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبية الإبداعية لتعبير على الصورة غير الصادقة التي تتصف بها القوائم المالية للشركات نتيجة مجموعة من التلاعبات والاجراءات المتاحة أمام معدي هذه القوائم المالية وقد ظهرت العديد من الدراسات التي تناولت الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية بهدف دراسة وتحليل هذا المصطلح وسنتناول في هذا العنصر أهم النقاط النظرية للمحاسبة الإبداعية .

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة الإبداعية :

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الأطراف ذات الصلة (محاسبين، والمراجعين) نتيجة للآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية للشركات ، مما عجل بمحاولة ضبط مفهوم واضح ودقيق لهذا المصطلح ومن ثم إيجاد السبل الكفيلة للتقليل من هذه الآثار ، وفي هذا العنصر سنحاول استعراض أهم التعاريف الحديثة للمحاسبة الإبداعية وذلك فيما يلي :

عرفها Lan Griffith " هي مجمل الاجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم واعتبرها عملية خداع كبرى"¹ كما عرفها علاء بطو بأنها "تتمثل المحاسبة الإبداعية بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة"²

كما عرفها عمور جمال على أنها "تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم"³

¹ Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds " The Ethics of créative accounting", (1999), Working paper Available in : <http://ideas.repec.org/p/upf/upfgen/349.html>, P :90.

² علاء فريد عبد الأحد يوسف بسطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، مذكرة دكتوراه، فلسفة في العلوم المحاسبية ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2006 ، ص : 107.

³ عمورة جمال ، دور واهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الابداع والتعبير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة البلدية ، يوم 18-19 ماي 2011 ، ص : 08.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

كما هناك من عرف المحاسبة الابداعية هي تحويل الأرقام المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة من خلال الاستفادة من القواعد القائمة أو تجاهل البعض أو كل منها.

يستخدم مفهوم المحاسبة الابداعية لوصف عملية التي من خلالها يقوم مهني المحاسبة باستخدام معرفتهم من أجل التلاعب بالأرقام الواردة في الحسابات السنوية.

كما تعرف أيضا المحاسبة الابداعية بأنها " استخدام المرونة في المحاسبة ضمن الاطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدي وليس للمستخدمين "

من خلال هذه التعاريف يخلص الباحث للتعريف التالي: " المحاسبة الابداعية هي استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي لتضليل مستخدمى التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة "

ومن خلال تحليل التعاريف نستنتج النقاط التالية :

- تنافي ممارسات المحاسبة الابداعية مع أخلاقيات مهنتي المحاسبة والتدقيق.
- أن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية هو مرونة السياسات المحاسبية، لا سيما في مجال القياس الشخصي.
- تعتمد ممارسات المحاسبة الابداعية على ذكاء المحاسبين من خلال قدرتهم على اخفاء تلاعبهم بالتقارير المالية.
- إن الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمى التقارير المالية وتحويل التقارير المالية ذات جودة من منظورهم ، ومن ثم التأثير على قراراتهم.

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الابداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبية الابداعية منها¹:

- 1- حرية اختيار المبادئ المحاسبية : يسمح القواعد والسيات للوحدة الاقتصادية أحيانا أن نختار من بين الطرق المحاسبة التي نستخدمها في اعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية ، الطرق المحاسبية

1 باختة عبد الله ، تأثير أساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية ، جامعة السليمانية العراق ، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، سنة 2013، ص:21-22.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

التي تتلائم مع اهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية مثلا كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها مدى الحياة.

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

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

4- تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف اعطاء صورة مالية مرغوبة من الوحدة الاقتصادية.

5- القيود المزيفة المحاسبية: يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل : بيع أحد الموجودات الوحدة الاقتصادية واعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها.

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

مقارنة بين السياسات المحاسبية المحتفظة والغير محتفظة : من خلال ما يلي :¹
أ. السياسة غير المحتفظة: تعمل على تضخيم إيرادات الفترة الحالية أو تخفيض مصروفات هذه الفترة مما يؤدي إلى زيادة صافي الدخل عن الفترة الحالية.

ب. السياسة المحتفظة : لا تسعى إلى زيادة صافي الدخل عن الفترة الحالية.

ج. السياسة غير المحتفظة والسياسة المحتفظة:

❖ يتم استهلاك الأصول خلال مدة طويلة يتم استهلاك الأصول خلال مدة قصيرة .

❖ يتم استخدام الوارد أولا يصرف أولا لتسعير المصروف يتم استخدام الوارد أخيرا يصرف أولا لتسعير

المصروف

¹ <http://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic> 2019/04/15

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- ❖ يتم رسملة مصاريف الدعاية والاعلان واستهلاكها على عدة فترات يتم اثبات مصاريف الدعاية والاعلان خلال الفترة.
- ❖ يتم الافصاح على الالتزامات المحتملة في البيانات المرفقة بالقوام المالية ولا يتم اثباتها في الفترة الحالية يتم اثبات الالتزامات المحتملة من خلال تكوين مخصصات.
- ❖ تكون التقديرات الخاصة بالديون المشكوك فيها اقل ما يمكن تكون التقديرات الخاصة بالديون المشكوك فيها أعلى ما يمكن.

المطلب الثالث : الخصائص والمجالات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية

الفرع الأول : خصائص المحاسبة الابداعية

تتمثل خصائص المحاسبة الابداعية في :

- ❖ العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلقة.
- ❖ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع .
- ❖ قدرة المحاسب على التخيل والحدس .
- ❖ أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- ❖ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الادارية .
- ❖ النقد الذاتي ، فالمحاسب المبدع يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووائل التحليل التي يستخدمها.¹

الفرع الثاني: مجالات المحاسبة الابداعية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمعايير الدولية مجالا للاختيار بين البدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الادارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة الا أن اختيار الادارة للطرائق والسياسات المحاسبية واسلوب الافصاح عنها يكون

¹ فلاح الزغبى علي ، ماجد عبد العزيز الجريري، دور اهمية الابداع المحاسبي في الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، بحث علمي مقدم إلى مؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الادارية والمالية في جامعة فيلادلفيا 4-5 / تموز/2007 ، ص:14.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

، في كثير من الأحيان ، متأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

ويمكن أن تعرف مجالات المحاسبة الابداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:¹

أولا قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الابداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

- ❖ مصاريف الاهتلاك عند التملك.
- ❖ الاعتراف المبكر بالإيراد.
- ❖ تقليل المصاريف المستحة الدفع.
- ❖ تضخيم المبيعات والربح الاجمالي.
- ❖ تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

ثانيا: قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الابداعية من قبل الادارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:

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

¹ رشاد حماد، دور لجان المراجعة غي الحد من ممارسات المحاسبة ، دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص : من 97-99.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ثالثا: مجالات أخرى: وهي

- ❖ سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.
- ❖ العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).
- ❖ طرائق المحاسبية الابداعية: بناء على ما سبق عرضه يمكن للباحث أن يميز بين ممارسات المحاسبية الابداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب ، الأول : تلاعب محاسبي ،والثاني : تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدا.
- 1- طرائق التلاعب المحاسبي ويكون من خلال :
 - أ- استغلال فرصة استغلال الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:
 - ❖ طرائق تقييم المخزون السلعي.
 - ❖ معاملة المصاريف الرأسمالية على انها جارية.
 - ب- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الانتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.
- 2- طرائق التلاعب غير الحاسبي يكون من خلال :
 - أ. تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثال : تبيع الأصل وإعادة استجارها اذا أن عائدات البيع يمكن ان تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال اجراءات التسويات مع أفساط الايجار.
 - ب. تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.
 - ج. أسباب لجوء الادارة الى ممارسات المحاسبة الابداعية : فيما يلي نورد بعض الأسباب التي تدفع الادارة إلى ممارسات المحاسبة الابداعية والتي تؤدي إلى التلاعب في الحسابات.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية :

تتعد أساليب التلاعب بالقوائم وفقا للمعلومات المراد التلاعب بها يمكن إبراز أهمها فيما يلي¹:

- 1- الاعتراف بإيرادات وهمية أو سابقة لأوانها: غالبا ما تبدأ الممارسات المحاسبة الابداعية غالبا عند الاعتراف بالإيرادات، لما لها من تأثير مباشر على الأرباح، ويتم التلاعب بها وفقا لمبدأ الاستحقاق الذي بعد من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، على العكس من ذلك يمكن الاعتراف بإيرادات وهمية خلال تسجيل عملية بيع غير موجودة.
- 2- اساءة استخدام مفهوم الأهمية النسبية : من خلال تسجيل أخطاء عمدا ضمن سقف نسبة محدودة وتلجا الشركات لهذه الممارسات لتطبيق المحاسبة الابداعية في محاولة لإيجاد سبيل لذلك بالقول إن التأثير على صافي الدخل قليل جدا لديهم.
- 3- إخفاء مصروفات : وهذا من خلال عدم توفير جميع المصروفات المستحقة خلال الفترة لإظهار أرباح أكبر في أوقات حرجة عند الحاجة إليها.
- 4- التلاعب في تصنيف الدفقات : وهذا من خلال اعتبار النفقات التشغيلية نفقات استثمارية أو تمويلية ، بالإضافة إلى معاملة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة في الأنشطة غير المتكررة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المتكررة.

¹ Dilek DEMRHAB and Turker SUSMUS ,Creative Accounting : A Brief History and conceptual freamwork, Akadem_k BAKIS_S_ Sayı: 38 Eylül – Ekim Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi 2013, pp: 10-12.

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

محافظ الحسابات من بين أهم الوسائل الوقائية من ممارسات المحاسبة الابداعية وهذا من خلال السلطة الممنوحة في تدقيق القوائم المالية ومحاولة اعطاء رأي فني محايد حول مدى خلو هذه القوائم من أي تلاعبات قد تؤثر على قرارات مستخدميها ، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الجانب النظري لمحافظ الحسابات ومساهمته في تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وذلك فيما يلي :

المطلب الأول : تعريف ومهام محافظ الحسابات :

أولا : تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :¹ "هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به " .

كما يعرف على أنه² "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"

ثانيا : مهام محافظ الحسابات ستند محافظ الحسابات المهام التالية:3

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تمام لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات .
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي مقدمها المسيرين للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة أو مجلس المديرين أو المسير .

¹ القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 يوليو 2010، ص: 07.

² شريقي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012 ، ص من 91-120.

³ المادة 23 من قانون 10-01 ، مرجع سابق ، ص : 7.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن عرقلة استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

المطلب الثاني : شروط ممارسة محافظة الحسابات مهنة التدقيق

تتمثل الشروط الأساسية لممارسة مهنة محافظة الحسابات من خلال الالتزام بالآتي :

وحسب ما نصت عليه المادة 08 لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد ، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :¹

1. أن يكون جزائري الجنسية.
2. أن يحوز شهادة للممارسة المهنة على النحو التالي:
 - أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها
 - ج. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد ، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
4. أن لا يكون قد صدر حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
5. أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية ، وان يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

¹،مرجع سابق 42 ، ص : 5. 10 - 01 رقم قانون

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

6. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 تمنع الشهادات المذكورة في البندين في البندين (أ) و(ب) أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بالمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم، تمنح الشهادة والاجازة المذكورة في البند (ج) أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

تتمثل حقوق وواجبات محافظ الحسابات في ¹:

أولاً: الحقوق

- 1- حق الاطلاع على جميع الدفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت التدقيق في أي وقت ، سواء كانت مالية أو احصائية أو ادارية، بالإضافة لجميع المراسلات الواردة والصادرة وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها ، ويمكن أن يكون حضور المراجع بعد ابلاغ الادارة أو أن يكون حضور مفاجئ على حسب ما يراه مناسباً.
- 2- حق طلب جميع البيانات والمعلومات والايضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق.
- 3- التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها بحيث يستطيع ابداء رأي فني محايد على مستوى عدالة القوائم المالية.
- 4- حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الادارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العمومية.
- 5- حق حضور الجمعية العمومية الادلاء برأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية.
- 6- حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العمومية العادية.

¹ زاهدة توفيق سواء ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، المملكة الهاشمية ، عمان ، 2009، ص: من 134-138.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ثانيا: الواجبات

تشتمل واجبات المراجع التي يجب أن يلتزم بها الآتي:

1. ضرورة التزام المراجع بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق ، مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة.
2. تقديم تقرير مكتوب ، يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت التدقيق.
3. ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.
4. ضرورة الالتزام بقواعد شرف المهني وأدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.

ثالثا : مسؤوليات

تتمثل مسؤوليات محافظ الحسابات كما نص عليه القانون 01/10 في المسؤوليات التالية:¹

حسب ما نصت عليه المادة 59 من القانون 01/10 أنه يتحمل العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

1- **المسؤولية المدنية** : نصت المادة 60 من القانون 01/10 على انه يعد الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية. وحسب المادة 61 من قانون 01/10 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات ، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

¹ قانون رقم 10 - 01 ، مرجع سابق ، ص : 10.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

2- المسؤولية الجزائية : حسب نص المادة 62 من القانون 01/10 أنه يتحمل الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني.

3- المسؤولية التأديبية : حسب نص المادة 63 من القانون 01/10 أنه يتحمل الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو اخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

4- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها ، في :

- الانذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت في مدة اقصاها ستة (6) أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام اللجنة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية، المعمول بها.

الفصل الأول: الإطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

المبحث الثالث : ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر الممارسات الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة في إخفاء حقيقي للأرقام بالأرقام نفسها ، وهي عكس تام ونقيض للشفافية والافصاح والأمانة التي من المفترض أن تكون لدى الإدارة التنفيذية لأية شركة.

المطلب الأول : الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية

و أشارت الارشادات الدولية للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحولها إلى أدوات تسويق ،فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلا من محاولة إخفاءها ، وتعتبر هذه الاشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير واطهارها بشكلها الفعلي دون اجراء تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية عموما فعل وممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها ، كما أن المحاسبة الإبداعية عادة وفعل سلبي ومعيب وعندما يتم ذكرها يتبادر للعقل التلاعب والتضليل والخداع ولكنها مفيدة للمستخدم اذا استخدمت بصورة صحيحة.

وتعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادر عن جمعيات والهيئات المهنية المحلية والاقليمية والعالمية التي وضعت قواعد السلوك المحاسبية والمبادئ التي يجب اتباعها واهمها الكود الأخلاقي الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي صدر عام 2002 م ، وكذلك يقتضي الشرع الحنيف اظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الإبداعية.¹

المطلب الثاني : دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

وتتمثل في كل من

1- التأثير على سمعة الشركة ايجابيا في السوق

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من ادارة الشركة ، وذا

¹ سيد عبد الرحمان عباس بله: دور تطبيق الحوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الرياض، العدد 12 ، 2012 ، ص : من 62-63.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

لم يحدث ذلك التدخل من قبل الادارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميهها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابداعية يكون هدفه التأثير ايجابيا على سمعة المؤسسة.¹

2- غايات التلاعب الضريبي

تقوم بعض المنشآت من خلال أساليب المحاسبة الابداعية من تخفيض الأرباح والايرادات وزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.²

3- غايات التصنيف المهني :

تتنافس العديد من شركات الأعمال من منشآت الأعمال من نفس القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية استنادا الى تجربة هذه المؤسسات يعتمد على القيم المالية التي تتعكس على البيانات المالية السنوية ونصف الشهرية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال ، لذلك تلجأ منشآت الاعمال هذه إلى تحسين بعض قيمها للحصول على تصنيف متقدم.³

4- لتقوية فرص استفادة الادارة من المعلومات الداخلية:

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم المدراء وموظفي الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.⁴

5- الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:

حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الابداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة اذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

¹ عماد الأغا ، المحاسبة الابداعية ، مجلة مال وأعمال ، قسم العلوم لإدارية والمالية في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، الفصل الأول ، سنة 2011-2012 ، ص 19.

² عصام علي أحمد الجنايدة، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية في البنوك الاردنية (من جهة نظر المدقق الخارجي)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008، ص: 90.

³ نفس مرجع ، ص :90.

⁴ نفس مرجع ، ص :90.

6- تجنب التكلفة السياسية :

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة.¹

7- تخفيض انتهاك عقد الدين:

إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو اصدار ديون اضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا احيانا تقوم الادارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني **Default Technical** في اتفاقيات الديون.²

المطلب الثالث : الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في التقليل منها

الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة التقليل منها ، وفيما يلي عرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة لكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها وذلك كالاتي:

1. لجان التدقيق التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة انشاء لجان بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون

¹ عصام علي أحمد الجنايدة، نفس مرجع ، ص: 90.

² عماد الأغا: المحاسبة الإبداعية ، مرجع سابق ، ص: 20.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاله عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.¹

2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة المعايير المحاسبية الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغيت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي :

أ- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها.

ب- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرصة "الثبات" ويقصد بالثبات هنا، هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

4. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف اطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التنقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي ، او عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يريدها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص وتتم عملية التنقيف عن طريق عرض برنامج محاسبة تنقيفية وتعليمية أو ارسال رسالة توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية.

¹ طارق المبيضين ، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد خيضر بسكرة ، الجزائر، العدد الثامن ، سنة 2010، ص:91.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

6. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك المهني التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.¹

7. تقييم تقرير المدقق ولو مرة واحدة على الأقل سنويا ، والذي يشمل وصفا شاملا للإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة ، وجميع الاستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل الجهات الحكومية لإدارة الشركة ، وطبيعة العلاقات التي بينه وبين ادارة الشركة خلال الفترة موضع التقييم.² وبشكل عام فالخلاصة أن محافظ الحسابات الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لا بدا من الإشارة إلى نقطة مهمة ومن أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية التدقيق فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية ، ضمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات البيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير محافظ الحسابات الا أن هذا الأمر لا يعني فشل محافظ الحسابات.

الفرع الثاني : دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وعلى الرغم من اهتمام محافظ الحسابات باكتشاف الأخطاء والغش التي تقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كان يقوم بتدقيق اختبارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة القاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على محافظ الحسابات في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء .

أولا : أثر المحاسبة الإبداعية على وظيفة التدقيق

تعد قضية الغش المهمة والتفكير المحاسبي والأكثر اثاره للجدل والضغط التي تواجهها مهنة التدقيق في معظم دول العالم ، وتختلف الآراء داخل المهنة بشكل كبير .

إن انهيار غير المتوقع لعدد كبير من المنشآت منذ أكتوبر 1987 والمعروف بانهيار سوق المال نتيجة الغش بواسطة المديرين والتنفيذيين وكذلك اكتشاف الغطاء عن فضائح انهيار العديد من المنظمات العالمية في عام 2001 مثل **Enron , world com , zerox** وغيرها والتي كان من أهم أسبابها التلاعب وسوء استخدام الموارد المتاحة وتدني اخلاقيات بعض ادارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية مثل آرثر

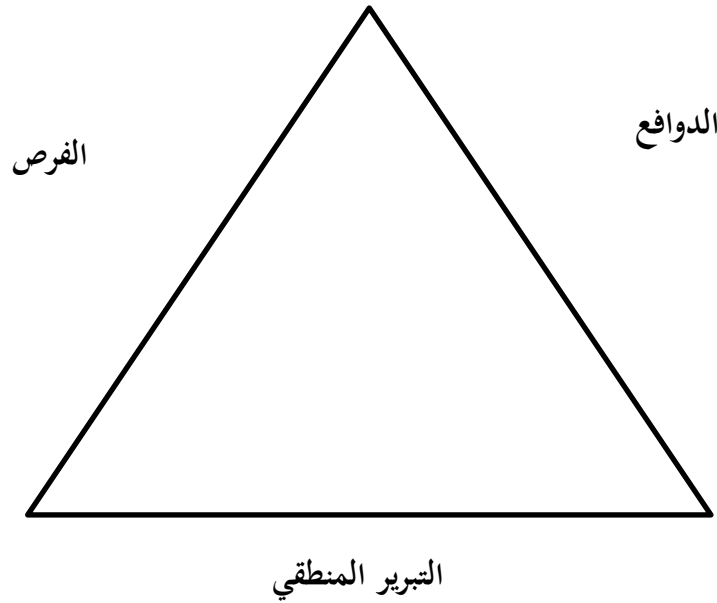
¹ حسين فليح وفارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع، سنة 2011 ، ص : من 369-371.

² منير الشمري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، جروب المعرفة ، بحث مقدم في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، أكتوبر 2008 ، ص: 35.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

أندرسون وكذلك اخفاء بعض المعلومات الداخلية ومحاولة التضليل ، كل ذلك قد دفع وحث على الاهتمام بالقضية ودور المحافظين فيها وتأسيسا على ما تقدم يبذل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جهودا اكثر إثارة لمواكبة رغبات وحاجات المجتمع المالي وفي هذا الاطار أصدر IFAC سلسلة متعاقبة من المعايير لتطوير مسؤوليات محافطي الحسابات بشأن الغش ، ولقد ابتدأت هذه السلسلة بمعيار رقم 10 لعام 1989 واختتمت بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 بآخر تعديل عام 2005.¹

الشكل رقم (1.1) مثلث خطر ممارسات المحاسبة الابداعية



المصدر : سهى السيد حسن فرج ، خطر ممارسة المحاسبة الابداعية واخفاقات التدقيق في مواجهته، بحث مقدم بقسم كلية التجارة، بيرسعيد قناة السويس ، 2009 ، ص:07.

¹ لندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مرجع سبق ذكره ، ص : من 49-50.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ثانيا : تعزيز أداء محافظ الحسابات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات المحاسبة الابداعية.

وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المحافظ للحد من ممارسات الابداعية.

ومن أهم تلك الآليات و الشروط ما يلي :

1. توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة ، حيث يعتبر توفر تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز العمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو مجلس المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا ، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو مجلس محاسبة.¹

وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب التدقيق ودواوين المحاسبة ، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدة الملائمان ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة ، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والادراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار ، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والاحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.

2. يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى امكانية الاعتماد على ما تقدمه ادارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات . وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة احاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100% ، لذلك على المدقق أن يقيم امكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها اذا نما إلى عمله ما جعل أمانة الادارة فيما بعد تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك ، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير

¹ على محمود الحنشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، بحث مقدم في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008 ، ص :19.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

تدقيق القوائم المالية لكي تعكس أكثر تفصيلا مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر البنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل صحتها غير اقرارات ادارة الشركة.¹

3. ان مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الانتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية و الافصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمحافظ.²

وختاما يمكننا القول بأن غالبا من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الابداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله في الطرف الآخر من المدقق سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكون أعلى ، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والتقليل منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

ثالثا : مساهمة محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

توصلت العديد من الدراسات إلى أن محافظ الحسابات هو أهم وسيلة لاكتشاف و استبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية من التقارير المالية بالإضافة إلى لجان التدقيق، وسنحاول من خلال هذا البند اقتراح مجموعة من الاجراءات والتي نرى أنه من خلال الالزام بها يكون هناك استبعاد أو تقليل لممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك فيما يلي :³

1- تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية:

يعتبر تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية من أهم المعلومات التي يتركز عليها عمل محافظ الحسابات لما لها انعكاس على الوضعية المالية للشركة ، والتي تظهر أساسا في النتيجة الصافية المحققة

¹ خلايفة ريحانة ، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية -دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2015، ص:63.

² على محمود الحنشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سابق ، ص:20.

³ خمقاني بدر الزمان، نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد المحاسبة الابداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2016، ص من

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

خلال الدورة وعليه كان من الضروري ايجاد مجموعة من الاجراءات للتقليل من التلاعب التي قد تمس قائمة الميزانية المالية، وفيما يلي أهم الاجراءات التي نرى أنها تقف أمام التلاعب بقوائم الميزانية المالية :

- التأكد من صحة المبالغ المقدرة للأصول المعنوية : مصاريف البحث والتطوير ، برامج الاعلام الآلي، العلامات التجارية.

- التأكد من قيمة أقساط الاهتلاك الخاصة بأصول الشركة من خلال الاعتبارات التالية : المعمر المتوقع طريقة الاهتلاك، سياسة الشركة اتجاه هذه الأصول.

- التأكد من عدم اجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول وخصوم الميزانية.
- تأكد محافظو الحسابات بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات.

- تدقيق مدى احتواء الميزانية المالية على معاملات الشركة دون معاملات مالكيها.
- التحقق من مدى احترام الشركة لاتفاقية الوحدة النقدية في حالة المعاملات الأجنبية.
- التأكد من عدم تكون مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول.

- التحقق من نسب ملكية المفصح عنها من الكيانات المشاركة.
- التحقق من عدم اجراء أية تسوية اذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية .
- تدقيق العمر الانتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر.
- التأكد من عدم ادماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية.
- التأكد من توفر كل ايجار تمويلي مسجل في الميزانية على كافة الشروط اللازمة لاعتباره عقد ايجار تمويلي.

- تدقيق مدة اخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها.
- التأكد من الفصل بين مخزون اخر المدة والمخزون الحالي.
- التأكد من عدم المغالاة في معدلات الاهتلاك بالنسبة للاستثمارات.
- تدقيق أسعار الصرف المستخدمة ي ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملات الأجنبية..
- التأكد من عدم التلاعب بالنسب تقدم التثبيات الجاري انجازها.

2- تدقيق التدفقات النقدية :

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

يعتبر تدقيق المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية من أهم المعلومات التي يتركز عليها عمل محافظ الحسابات لما لها انعكاس على الخزينة المالية للشركة ، والتي تظهر أساسا في صافي التدفقات التشغيلية المحققة خلال الدورة وعليه كان من الضروري ايجاد مجموعة من الاجراءات للتقليل من التلاعبات التي قد تمس قائمة التدفقات النقدية ، وفيما يلي أهم الاجراءات التي نرى أنها أمام ذلك:

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية .
- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنها تدفق نقدي تشغيلي.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير .
- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.

- التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.
- التأكد الثبات في الاختيار بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.
- زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال اثبات ايرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية.
- تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرق خارجي على أنها تدفق نقدي تشغيلي.
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

3- تدقيق حسابات النتائج

يعتبر جدول حسابات النتائج عن ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، حيث ترتب فيه أعباء أما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ويحتوي كذلك على ارصدة السنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) ، ويتضمن حسابات الأرصدة الوسيطة للتسيير ، والتي يجب على محافظ الحسابات جعلها تعبر عن الواقع بصدق من خلال تحقيق أهم الاجراءات المناسبة لذلك ، "ويقصد بتدقيق جدول حسابات النتائج تدقيق العمليات التشغيلية وتهدف إلى التأكد من أن حسابات الإيرادات والمصاريف الواردة بالجدول قد تم عرضها بصدق وبما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ، وينبغي أن يقتنع

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

محافظ الحسابات بعدم وجود تحريف جوهري بإجمالي الإيرادات والمصاريف المدرجة بالجدول، وينبغي على محافظ الحسابات يأخذ باعتباره المفهومين التاليين عند تدقيق جدول حسابات النتائج¹:

- مقابلة بين الإيرادات الدورية والمصاريف الدورية حتى يتم التحديد المناسب لنتائج العمليات التشغيلية.

- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية أمر هاماً لتحقيق مبدأ القابلية للمقارنة.

وفيما يلي اقتراح مجموعة من الاجراءات للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية في الأرصدة الوسيطة للتسيير:

- تدقيق مدى تأجيل الشركة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحقيقه.
- إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.
- التأكد من عدم اجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة.
- تدقيق عقود الانشاء الطويلة الأجل، ومدى التلاعب عن طريقة المحاسبة عنها.
- التلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الاعلانية المحملة للفترة.
- التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية.
- التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد على مقدرة العميل على السداد.
- الاحتساب البطيء للاهلاك للأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات.
- تدقيق مدى بالإمكان تقييم مبلغ منتوجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة.
- تدقيق مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي.
- تدقيق مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياساً إلى مبيعات الوطن.

¹ حسين أحمد دحود، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العلمية ، الجزء الثاني دار الثقافة للنشر والتوزيع 2009 ، ص : 280.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

رابعا : دوره في مواجهة أساليب المحاسبة الابداعية

على الرغم من أن اهتمام المحافظ باكتشاف الأخطاء والغش التذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كان يقوم بتدقيق اختياري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بصورة القاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة لرغبات المجتمع المالي والقضاء الا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدو أسباب أهمها: ¹

1. كبر حجم المنشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها ، والخدمات الخاضعة للتدقيق.
2. اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.
3. إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت على مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الذي قام فيه اذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وفي ما يلي أهم الاجراءات والاختبارات التي ينفذها المحافظ للتقليل من آثار استخدام الادارة لأساليب المحاسبة الابداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي:

أ- الاجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل :

تهدف الادارة من أساليب المحاسبة الابداعية التي تمارس على عناصر قائمة الدخل (الايادات والنفقات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورة (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيف النفقات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط ، والجدول الآتي يتضمن عرضنا لأهم إجراءات المحاسبة الابداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والاجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحبلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة ماجستير للدارسات العليا في شهر يوليو، 2009 ، ص: من 15-18.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

▪ رقم المبيعات:

الهدف: تهدف الادارة بممارستها لأساليب المحاسبة الابداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الاجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

اجراءات المدقق المضادة: التحقيق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

▪ كلفة البضاعة المباعة :

الهدف : تهدف الادارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صفقات البيع الحقيقية وليست الصورية.

▪ نفقات التشغيل:

الهدف : تهدف الادارة إلى تخفيض نفقات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من شروط الرسمة في تلك النفقات.

▪ نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

الهدف : تهدف الادارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية.

اجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر اغلاق الخط والنتاج على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار .

▪ البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

اجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

ب- الاجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الادارة من أساليب المحاسبة الابداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا و ذلك بغرض تحسن النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها.

▪ النقدية :

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين نسب السيولة.

اجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

▪ الاستثمارات المتداولة:

الهدف : تهدف الادارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

▪ الذمم المالية:

الهدف : تهدف الادارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة.

اجراءات المدقق المضادة: طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص الاجمالي للذمم المالية.

▪ المخزون السلعي :

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

اجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

▪ الاستثمارات طويلة الأجل :

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

الهدف : تهدف الادارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة اعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التعبير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

▪ الأصول الطويلة الأجل :

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض نفقات الاستهلاك.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل نفقات الاستهلاك.

▪ الأصول غير الملموسة:

الهدف : تهدف الادارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض نفقات اطفاء الأصول .

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

▪ المطلوبات المتداولة:

الهدف : تهدف الادارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من اثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة حساب نسب السيولة.

▪ الطلبات طويلة الأجل :

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب اطفاء السندات قبل استحقاقها.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وذلك بعمل التعديلات .

▪ حقوق المساهمين :

الهدف : تهدف الادارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر النتيجة التي تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بمعاملات أجنبية.

اجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيع الارباح.

▪ الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:

الهدف : تهدف الادارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.

اجراءات المدقق المضادة: دراسة اثر اثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحقيقها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

نتيجة الغموض الذي يكتنف موضوع المحاسبة الابداعية في بدايته من حيث المفهوم والأهداف من استخدامها تناولت العديد من الدراسات هذا الموضوع و بشيء من التفصيل لذلك سنحاول عرض أهم الدراسات ومحاولة الخروج بنقاط مهمة تفيدنا في دراستنا ، وذلك فيما يلي :

المطلب الأول :الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الابداعية

1- دراسة (ميسون بنت محمد بن علي القرني) بعنوان: ¹ دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.
▪ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب ودوافع استخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الابداعية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، كما هدفت إلى ابراز مدى تعارض التقارير المالية المعدة من هذه الشركات مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية ، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها استخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد تقاريرها المالية ، مع أن الدافع الأساسي من وراء استخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الابداعية هو تحسين مركزها المالي والحصول على منافع ادارية ، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بالبحث عن أساليب لاكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في التقارير المالية لشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مع ضرورة التشديد هيئة سوق المال على الشركات المخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها لتقاريرها المالية.

▪ تقييم الدراسة :

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تناولها لموضوع المحاسبة الابداعية في التقارير المالية ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في المعايير السعودية ، وهذا بهدف الوصول إلى دوافع وأسباب تطبيقها ، تعتبر هذه الدراسة مهمة ومن جهة نظرنا حيث أوصت بضرورة البحث عن أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، وهو الشيء الذي نحاول اليه من خلال نموذج لمحافظ

1 ميسون بنت محمد بن علي القرني ، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية- رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز كلية الاقتصاد والادارة قسم المحاسبة ، المملكة العربية السعودية ، سنة 2010،ص: 167-185 .

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

الحسابات ، اما ما يأخذ على هذه الدراسة ادراجها فئة الأكاديميين ضمن عينة الدراسة وهي عينة غير مناسبة باعتبارها ليست مسؤولة عن تعارض التقارير المالية لشركات الدراسة مع المبادئ المنصوص عليها في السعودية.

2- دراسة (د. سهيل الشيخ) : بعنوان:1 مدى ممارسة المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية

■ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى البحث فيما اذا كانت المؤسسات الحكومية السورية تمارس أساليب المحاسبة الابداعية عند اعدادها لتقاريرها المالية ، ومن ثم البحث في الاجراءات المحاسبية المستخدمة في ذلك ، ولتحقيق الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية تخص مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية ، توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مهمة مفادها يقوم محاسبو المؤسسات الحكومية بتطبيق جزئي لبعض ممارسات المحاسبة الابداعية وبشكل نادر الحدوث ، والمتمثل في عدم تدقيق العمر الانتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر، تضمين مخزون آخر المدة مع المخزون الحالي، كما لا يتم تدقيق تخصيص تكلفة الأصل غير الملموس في نهاية كل دورة ، وايضا اخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها ، وكذلك لا يتم الافصاح عن الأسس المستخدمة في قياس الأصول ، وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة الاستمرار والمتابعة في تطبيق الاجراءات المحاسبية المنسجمة مع النظام المحاسبي الأساسي ، وكذلك الابتعاد عن كل ما هو مخالف للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي الأساسي وهذا من خلال تدريب وتعليم المحاسبين وتفعيل دور الأنظمة الرقابة الداخلية، مع الحد من أي ضغوط قد يتعرض لها المحاسبون من قبل الادارات التي مصلحة في ذلك.

■ تقييم الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة مهمة لدراستنا، حيث تبين مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية وهذا بالاستناد إلى المراجعين الخارجيين ، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة محددًا من محددات دراستنا من خلال أخذنا في الحسبان الممارسات التي تم الكشف عنها ، ما يحسب لهذه الدراسة هي

¹ د. سهيل الشيخ ، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33 العدد5، 2011، ص: 09-33.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

الاستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الخارجيين، ومن خلال عدم تعرضهم لأي ضغوطات أثناء تدقيق التقارير.

3- دراسة (Gherai & Balaciu) بعنوان: 1

Phenomenon to the From Creative Accounting Practices and Enron Current Financial .

■ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى لفت الانتباه إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال دراسة وتحليل الممارسات المحاسبية مقارنة بالفضائح الشركات الكبيرة في العقدين الماضيين ، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تطرق الباحثين إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها المختلفة ، وذلك في محاولة لمعرفة الأسباب وراء وصولنا إلى أزمة مالية مرة أخرى ، ثم مناقشة الآثار المترتبة على المحاسبة الإبداعية في الأزمة المالية الحالية بسبب سعي العديد من المؤسسات المالية للحصول على دعم الدولة في غضون فترة قصيرة من تلقاها رأي متحفظ في ممارسات التدقيق المحاسبي واعتمدا الباحث على الأسلوب الاستنتاجي ، وهو أسلوب أساسي يعطينا متطلبات اللازمة للبحث في المستقبل وتوصلت الدراسة إلى ان الممارسات المحاسبية الإبداعية لن تختفي الا اذا اختفت الأسباب التي أدت إليها ، لذلك على الرغم من وجود نية لدى المدققين للحد من أعمال المحاسبة الإبداعية ، إلا أن عليهم الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي تسمح بالتعبير عنها تحت إشراف دقيق.

■ تقييم الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التي بحثت في الأدبيات الخاصة بمفهوم وطبيعة المحاسبة الإبداعية ، اعتمادا على الاسلوب الاستنتاجي لعينة من الدراسات السابقة المتسببة فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية، ما يأخذ على هذه الدراسة إهمالها لدور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اعتبرت أن المحدد الأساسي لإخفاء هذه الممارسات هو إخفاء الدوافع من استخدامها، كما

1 Dana Simona Gherai and Diana Elisabeta Balaciu , From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,2011,pp:34-41.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

يؤخذ عليها عدم تناول جانب تطبيقي بين مداخل الحد أو التقليل من هذه الممارسات مهما كانت الأسباب والدوافع.

4- دراسة (Ali Shah, Butt & Bin Tariq) بعنوان : 1 Use Abuse of Creative Accounting Techniques

■ عرض الدراسة :

أجريت الدراسة للحصول على عرض تفصيلي بشأن المحاسبة الابداعية ، وقد تمت محاولة الاجابة عن أسئلة هامة في هذه الدراسة وهي ما السبب الذي جعل المدراء يقومون بتنفيذ المحاسبة الابداعية، وكيف يصبحون ناجحون في أداء هذه الممارسة في وجود قواعد واجراءات صارمة ، وقد تمت محاولة استكشاف جانب آخر من جوانب المحاسبة وهو ما اذا كانت ممارسات المحاسبة الابداعية جيدة للشركات أو أنها تجعل الشركات تتعرض للأزمات ، وقد تمت مناقشة نموذج يقوم على أساس المراجع والتجارب السابقة، كما تم أيضا اجراء محاولة للربط بين الحوكمة وممارسات المحاسبة الابداعية في هذه الدراسة، وفي نهاية الدراسة تم التوصل إلى أن الطبيعة المعقدة والمتنوعة من المعاملات التجارية المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل من الصعب التعامل مع قضية المحاسبة الابداعية.

■ تقييم الدراسة:

بتحليل هذا الدراسة نلاحظ تركيزها على العديد من النقاط المهمة في المحاسبة الابداعية من خلال محاولة معرفة سبب لجوء ادارة الشركات لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية وهل تنجح في ذلك، استندت هذه الدراسة إلى مجموعة من التجارب والدراسات في هذا المجال، وأدركت هذه الدراسة أن ما تتركه المعايير المحاسبية الدولية من خيارات أمام ادارات الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية يجعل من الصعب التعامل مع هذه الممارسات بشكل جيد، ما يأخذ على هذه الدراسة عدم تناولها لجانب تطبيقي بين الأثر الذي تتركه هذه الممارسات على الوضعية المالية للشركات باعتبار أم أهم سؤال حاولت الاجابة عنه هو سبب لجوء الادارة لهذه الممارسات.

1 Syed Zulfiqar ali Shah, Safdar Butt , and yasir Tariq, Use Abuse of Creative Accounting Techniques, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011,pp: 531-536.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الابداعية

1- دراسة (الجنابدة) بعنوان: 1 أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية في البنوك التجارية الاردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي.

▪ **عرض الدراسة:**

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز كيفية استخدام تقنيات واساليب المحاسبة الابداعية من قبل البنوك التجارية في عمليات التضليل المالي وبيان البعد الأخلاقي للمحاسبة الابداعية ، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من شركات التدقيق التي تدقق البنوك التجارية الأردنية وبالبلغة عددها 6 شركات تدقيق، حيث بلغت الاستثمارات الصالحة 38 استمارة من أصل 40 موزعة، توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين التوثيق المستندي لأغالب مراحل العمليات التجارية الالكترونية وزيادة استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية ، اذا أن معظم المعاملات الالكترونية تستغنى عن التوثيق الالكتروني، في ظل هذه النتيجة أو صت الدراسة بضرورة قيام البنوك التجارية الأردنية لأنظمة مصرفية تعتمد التقنية الإلكترونية في النشاط المصرفي والمالي وتقوم بتطويرها وتحديثها بشكل مستمر .

▪ **تقييم الدراسة :**

تكمن أهمية هذه الدراسة في ظل توسع اللجوء إلى الإفصاح الالكتروني قبل الشركات حيث بينت عدم تأثير المراحل التي تمر بها التجارة الإلكترونية على تضليل مستخدمي المعلومات الإلكترونية من حيث العينة المستهدفة تختلف هذه الدراسة مع دراستنا كونها استهدفت البنوك التجارية والتي تخضع لنظام محاسبة خاصة.

2- دراسة (المبيضين وعبد المنعم) بعنوان: 2 دور المحاسبة الابداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين.

▪ **عرض الدراسة :**

هدفت الدراسة إلى ابراز دور المحاسبة الابداعية في نشوء الأزمات العالمية من خلال التلاعب بمختلف البيانات المالية وتقديم بيانات غير موثوقة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بتصميم استمارة استبيان

1 عصام علي الجنابدة ، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية في البنوك التجارية الاردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت الأردن، 2008.

2 طارق حماد المبيضين أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الابداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين ، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية جامعة بسكرة العدد ديسمبر 2010، ص: من 73-107.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

وتوزيعها على عينة من مدقي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الأردن، حيث بلغ عدد الاستمارات 43 ثم استرجعها كليا ، توصلت الدراسة الى نتائج مهمة منها أن أكثر أساليب المحاسبة الابداعية هي التلاعب في المدينين بهدف اخفاء الديون المتعثرة، كما توصلت الدراسة إلى أن التلاعب بقائمة الدخل وخاصة نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من بين أهم الأسباب في فقدان موثوقية البيانات المالية ونشوء الأزمات المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة حرص المحاسبين على اظهار المعلومات المالية بالمصادقية دون تحيز إلى فئة ، كما أوصت بضرورة التعريف بممارسات المحاسبة الابداعية والآثار التي تتركها على البيانات المالية ومن ثم على قرارات مستخدميها.

■ تقييم الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة مهمة في ظل الاتهام الموجه للمحاسبة بالدرجة الأولى على الفضائح والأزمات التي تحدث في العالم ، حيث أبرزت أهمية خاصة الموثوقية في المعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة، حيث أكدت أن التلاعب بالمصاريف والايرادات يعتبر من بين أهم الأسباب في فقدان الموثوقية البيانات المالية ونشوء الأزمات المالية، ما يأخذ على الدراسة عدم تناولها لحالة شوق مالية تعرض لأزمة أو شركة.

-3 دراسة (Brijesh Yadav) بعنوان¹:

Creative Accounting : A Literature Review

■ تقييم الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى اظهار تأثير المحاسبة الابداعية على اداء الشركة التي تستخدم هذه التقنيات للتلاعب في تقاريرها المالية إظهار النتائج المرجوة، كما تناول أساليب مختلفة من ممارسات المحاسبة الابداعية والأطراف المشاركة في ذلك وما هي العوامل الدافعة للأشخاص تنفيذ تقنيات المحاسبة الابداعية، و تم استعراض المحاسبة الابداعية الأنجلوسكسونية والأوربية والتي تتيح عدة طرق بديلة للمحاسبة الابداعية ، كما ناقشت الدراسة تحليل اشراك مختلف المهنيين في مجال المحاسبة الابداعية مثل المحاسبين والمحامين والمصرفيين فهم يساعدون الشركات على اتخاذ القرار حول مختلف الأدوات التي تساعد الشركة في تنفيذ تقنيات المحاسبة الابداعية ، يمكن أن تلعب حوكمة الشركات دورا هاما في اعداد التقارير المالية للشركة ذلك لأن التقرير المالي يظهر حالة شؤون الشركة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم على أساس التقرير

1 Brijesh Yadav , Creative Accounting : A Literature Review , The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013, pp:181-193

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

المالي للشركة، فمن الضروري أن يظهر التقرير المالي الصورة الحقيقية والعادلة للشركة ، كما تمت مناقشة المسؤولية الأخلاقية للموظفين والمدراء أيضا في هذه الدراسة والتي يتم تحليلها من أجل تحديد المسؤول عن فشل الشركة، توصلت الدراسة إلى وجود مساهمة هذه الأطراف في مساعدة القائمين على اعداد التقارير المالية في الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية بما يتماشى مع مصالحهم.

■ تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة من حيث تناولها المحاسبة الابداعية في الدول الأنجلوسكسونية والأوربية والتي تتيح أنظمتها المحاسبية مرونة السياسات المحاسبية، كما بحثت في الاطراف المسؤولة عن تطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية ومدى مواجهتهم لتسهيلات، وعليه تتشابه مع دراستنا في مدى وجود مرونة في السياسات المحاسبية ومدى قدرة معدو القوائم المالية على استغلالها.

-4 دراسة (Al momani & Obeidat) بعنوان: ¹

The Effect of Auditors Ethics on thier Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study

■ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في تأثير أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وعلى وجه الخصوص ، فإنها تبحث في تأثير استقلالية مدقق الحسابات ، والنزاهة والموضوعية، وحقوق الاعلان، وتقرير اللجنة ، وشكل المؤسسة واسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة مكونة من 150 من مدققي الحسابات على أساس أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة من بين مجموع مدققي الحسابات في الأردن ، تم استخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط في اختيار الفرضيات الثلاثة الأولى على أساس t-value ومعامل الدلالة، في حين تم استخدام طريقة الانحدار الخطي المتعدد في اختيار الفرضية الأخيرة

1 Mohammed Abdullah Al Momani and Mohammed Ibrahim Obeidat , The Effect of Auditors Ethics on thier Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 13; 2013, Published by Canadian Center of Science and Education, pp: 118-136.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

، استنادا إلى قيمة F-value ، ومعامل الدلالة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير إستقلالية مدقق الحسابات ، والنزاهة والموضوعية ، وحقوق الاعلان، ونقرير اللجنة ، وشكل المؤسسة واسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن.

■ تقييم الدراسة:

تناولت الدراسة المدخل الأخلاقي للمدققين كآلية لاستبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية ومدى تعرضهم إلى ضغوط من الأطراف ذوي المصلحة في الشركات، بالاستناد إلى عدة عوامل على غرار حقوق الاعلان وسمعة الشركة ، وعليه تعتبر هذه الدراسة مهمة لتأكيد على ضرورة وجود استقلالية تامة لمدقق الحسابات في سبيل استبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية.

المطلب الثالث: الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

1- دراسة: (دحدوح) بعنوان: ¹مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه.

■ عرض الدراسة :

هدفت هذه الدراسة على دراسة وتحليل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية ، وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه من قبل مراجع الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير استبانة وزعت على عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية ، وعينة أخرى من المديرين الماليين في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية ، وقد تضمن الاستبانة العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية ، وهي عوامل مرتبطة بمراجع الحسابات ، وبالمؤسسة وادارتها ، وبالإصدارات المهنية وبالعوامل أخرى ، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمؤسسة وادارتها، فضلا عن أن اكتشاف التضليل في التقارير يتأثر بالإصدارات المهنية ، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات وتطوير أدائهم واستخدام تقنيات الحديثة في انجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب التدقيق لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في بيئة الأعمال.

1 حسين أحمد دحدوح ، مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 22 العدد الأول 2006، ص: من 173-212.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

■ تقييم الدراسة :

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مراجع الحسابات الخارجي كآلية لإكتشاف التضليل الذي قد يحدث في القوائم المالية وهذا من خلال توجيه كامل المسؤولية لعن أي حريف قد يحدث ، وهذا بالاستناد إلى عوامل تؤثر عليه ، وبخصوص العينة المستهدفة فقد لجات الدراسة إلى عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، وعينة اخرى من المدراء والماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية وتعتبر النتيجة المتوصل اليها والتي مفادها أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمؤسسة وادارتها، وبالإصدارات المهنية ، مهمة لدراستنا.

2- دراسة (شرين مصطفى الحلو) بعنوان:¹ المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة.

■ عرض الدراسة :

هدفت هذه الدراسة على الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية ، ومدى توفر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم ، ومدى التزامهم بخطط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الادارة، ومن ثم الوصول إلى المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية ، ولتحقيق الأهداف قامت الباحثة بدراسة ميدانية على عينة الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها يلتزم مدققو الحسابات المزاويلين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية ، وهذه النتيجة تنسجم مع المتطلبات التي تفرض تدقيق شركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية ، كما توفر لدى مدققي الحسابات المزاويلين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة المهنية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية ، وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يتقوا بأرائهم وبعادلة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمؤسسات.

■ تقييم الدراسة:

¹ شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ، سنة 2012.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

من خلال تحليل هذه الدراسة نلاحظ اسنادها المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، حيث رأت الدراسة أن هذه العينة المناسبة لتحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، كما تعتبر نتيجة الدراسة مهمة والتي ترى أن الالتزام معايير التدقيق الدولية من قبل المدقق الحسابات لها دور كبير في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.

3- دراسة (Odia & Ogiedu) بعنوان :¹

Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria

▪ عرض الدراسة

تناولت هذه الدراسة أثر حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على ممارسات المحاسبة الابداعية في نيجيريا ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة ميدانية من خلال تصميم استمارة استبيان موجهة الى موظفي مجلس المعايير الخاصة النيجيري، البنك المركزي النيجيري، لجنة شؤون الشركات النيجيرية، شركات المحاسبين والمدققين ، الأساتذة المحاضرين في المحاسبة والمساهمين ، حيث تم توزيع (98) استبانة تم استرجاع (58) استمارة بنسبة استجابة 59% وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج spss 15.0 بالاستناد إلى النسب المؤوية ، معامل ارتباط بيرسون واختبار F-ANOVA توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها وجود ممارسات المحاسبة الابداعية في التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات النيجيرية بسبب تواطؤ مدققي الحسابات، كما توصلت إلى الدور الضعيف التي تلعبه حوكمة الشركات في الوقوف أمام هذه الممارسات، في ظل هذه النتائج أوصت بضرورة محاربة الفساد في القطاعين العام والخاص في نيجيريا على نطاق واسع ، كما يجب على مجلس معايير المحاسبة النيجيري بذل المزيد من الجهد لضمان التزام الشركات العاملة في نيجيريا بالمعايير المحاسبية المعتمدة ، وأخيرا أوصت بضرورة تعزيز قانون حوكمت الشركات وادخال الأخلاق والقيم على المحاسبين.

▪ تقييم الدراسة :

اعتبرت هذه الدراسة حوكمت الشركات كآلية مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وبخصوص العينة المستهدفة تمثلت في العديد من الهيئات التشريعية النيجيرية في مجال المحاسبة والمالية ، وتوصلت

1 Odia, J.O., Ogiedu, K.O , Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria , Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, September 2013, pp: 55-66.

الفصل الأول: الاطار النظري لمتغيرات الدراسة والدراسات السابقة

إلى وجود دور ضعيف لحوكمة الشركات في الوقوف أمام هذه الممارسات المتفشية بكثرة في الشركات النيجيرية المستهدفة.

4- دراسة (Tassadaq & Ali Malik) بعنوان :¹

Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing

▪ عرض الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الابداعية تم ابراز مدى تأثير كل من مدققي الحسابات، اللوائح الحكومية، المعايير الدولية ، السلوكيات والقيم الأخلاقية، على هذه الممارسات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة ميدانية من خلال استبيان حيث استهدفت الدراسة 100 فرد من المهنيين تم استرجاع 80 استمارة قابلة للتحليل، ثم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد والارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها 38.8% من عينة الدراسة يرون أن سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الابداعية بسبب المنافسة الشديدة التي تتعرض لها، في حين أن 11.3% يرجعون السبب إلى الفائدة المترتبة عن استخدامها ، بالإضافة إلى أن الشركات تستخدم ممارسات المحاسبة الابداعية بسبب العديد من العوامل مثل سلوكيات غير اخلاقية ، كما ترتبط ممارسات المحاسبة الابداعية ارتباطا سلبيا بقيمة المعلومات المالية ، كما توصلت إلى وجود دور ايجابي لكل من التنظيم الحكومي ، المعايير الدولية ومدققي الحسابات في اعداد التقارير المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بتفعيل العوامل التي تساعد على الحد أو التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية.

▪ تقييم الدراسة :

من خلال عرض هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مجموعة من العوامل والتي يرى الباحثين أنها تساهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية ، وتتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في اعتبار أن محافظ الحسابات يعتبر من الآليات المهمة للتقليل من تلك الممارسات.

1 Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing , International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2), pp:544-551 .

خلاصة الفصل الأول :

نستخلص من خلال هذا الفصل أنه أصبح مفهوم المحاسبة الابداعية محل تركيز واهتمام من قبل محافظي الحسابات بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة ، إلا أن هناك البعض من يرغب بتحقيق اهداف محدودة سواء من أعضاء مجلس الادارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مشتغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية "المحاسبة الابداعية" بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون اليها.

كما استخلصنا أيضا مدى أهمية لمهنة محافظة الحسابات في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في اضافة الثقة على القوائم المالية التي تنشرها الشركات و المؤسسات الأخرى ، وايضا من خلال الكشف عن التلاعب والغش والانحرافات و التي يلزمها القانون بتعيين محافظ حسابات أو أكثر للمصادقة على حساباتها السنوية وفقا للمعايير المتعارف عليها.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

تمهيد:

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من خبراء محاسبين و محافظي الحسابات ، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

سنحاول في هذا الفصل التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- ❖ **الفرضية الأولى:** تنعكس ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
- ❖ **الفرضية الثانية:** تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ❖ **الفرضية الثالثة:** المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

ثم نقوم بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، و سنتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول : الأدوات والبرامج المستخدمة.

المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنقوم من خلال هذا الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متبوعة بتوضيح استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا يتناول مراحل إعدادها و مختلف الظروف المحيطة بها و المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى:

المطلب الأول : عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول : عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في خبراء محاسبي و محافظي الحسابات، حيث تم توزيع الاستبيان على 44 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 43 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه:

جدول رقم (2- 1) يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

المجموع	التسليم الإلكتروني	التسليم العادي	البيان
44	07	37	عدد الاستثمارات الموزعة
43	00	36	عدد الاستثمارات المسترجعة
01	00	01	عدد الاستثمارات غير مسترجعة
43	07	37	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر من اعداد الطالبان.

الفرع الثاني :حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

-الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين في ولايات الجنوب الشرقي.

-الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام. آخر استمارة من (03 أبريل إلى 25 أبريل 2019)

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

المطلب الثاني : أدوات وبرامج الدراسة

اعتمدنا في هذا المطلب على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول : الاستبيان

أولا :تصميم الاستمارة

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع والملتقيات التي تناولت مواضيع النظام المحاسبي المالي لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، بالإضافة بالاستعانة باستبيان الكتروني، حيث ضمت (19) تسعة عشر سؤالا، وتم صياغتها باللغة العربية، وتم التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة) .
قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل، مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.
ومع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأستاذ المشرف، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.¹

ثانيا : نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي :

-المقابلة الشخصية : وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها كما أحيانا على ضرورة ملء الاستمارة في أقل وقت ممكن؛

¹ توجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم 01 :

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

- التسليم المباشر : وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.
- عن طريق الاستبيان الالكتروني : وهذا من خلال ارسال رابط الاستبيان عن طريق الإيميل.

ثالثا : هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 19 سؤالا، بوبت في ثلاث محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الثلاثي، وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة . ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- المحور الأول :** يتضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من الشهادة العلمية و المهنة أو الوظيفة والخبرة المهنية ، ويحتوي على 3 أسئلة؛
- المحور الثاني :** يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بتعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات تأثيرها على آراءه الفنية ويحتوي على 8 أسئلة.
- المحور الثالث :** يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالمطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من أساليب المحاسبة الإبداعية، ويحتوي على 8 سؤال.

جدول (2-2) محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
1	أسئلة المعلومات العامة (المعلومات الشخصية)	03
2	المحور الأول : محافظ الحسابات بمدخل المحاسبة الابداعية	08
3	المحور الثاني : التقارير المصادق عليها و المتضمنة المحاسبة	08

المصدر من اعداد الطالبان.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة

قمنا من خلال المرحلة بفرز وتحليل الاجابات المتضمنة في الاستمارة ، كذا على الاستبيان الالكتروني ،قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج اكسل 2010 تم تفرغ الاجابات من الاستمارات المعدة في شكل جدول.

وقد تم الاعتماد على مقياس لكارث الثلاثي المكون من ثلاث درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبيان ، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (2-3) : يوضح مقياس لكارث الثلاثي مستوى الموافقة

الدرجة	مستوى الأثر
1	موافق
2	محايد
3	غير موافق

المصدر من اعداد الطالبان

جدول رقم (2-4) : مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1.66 - 1	مرتفعة
2.23 - 1.67	متوسطة
3 - 2.23	متدنية

المصدر من اعداد الطالبان

تم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS 25) حيث تم استخدام الوسائل التالية :

- المتوسط الحسابي : باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

- الانحراف المعياري : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم حساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.
 - صدق وثبات المحتوى :
- تم استخدام مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة حيث بلغت نسبة 74.3 كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول (2-5) : يبين مقياس ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
16	74.3

المصدر من اعداد الطالبان بناء على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

المبحث الثاني : عرض النتائج وتحليلها

المطلب الأول : عرض نتائج الاستبيان

الفرع الأول : عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديمغرافية

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية :

جدول رقم (2-6) توزيع العينة حسب الشهادة العلمية

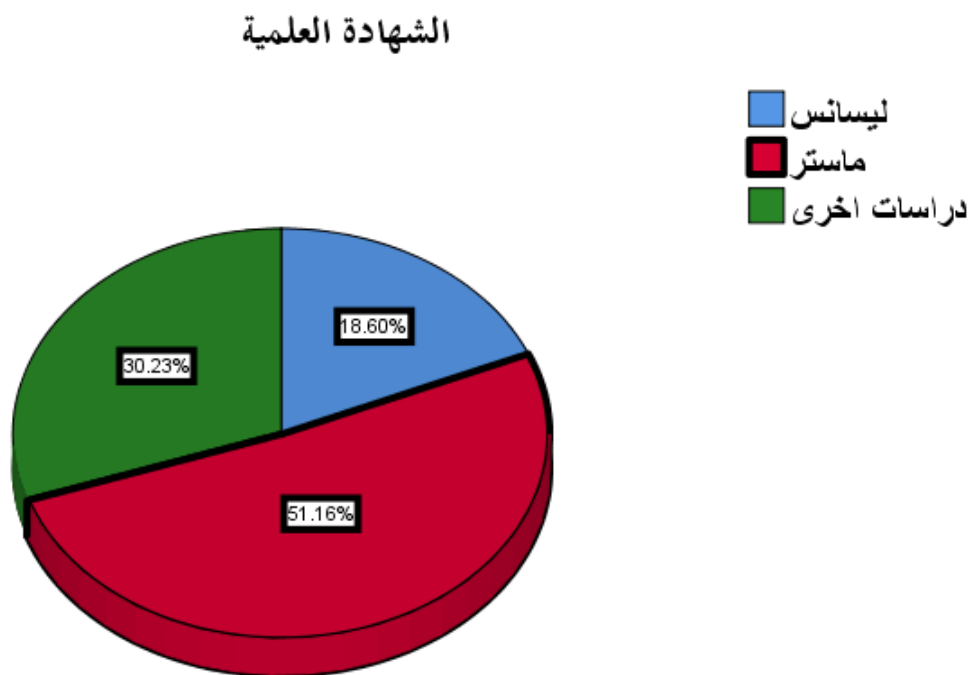
النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
18.6%	8	ليسانس
51.2%	22	ماستر
30.2%	13	دراسات اخرى
100%	43	المجموع

المصدر من اعداد الطالبان بناء على نتائج برنامج Spss

لقد تبين من خلال معالجة الاستمارات الصالحة بأن الشهادة العلمية الغالبة لأفراد العينة هي شهادة الماستر ، حيث بلغت نسبة المشاركين الحاصلين على هذه الشهادة 51.2 % تليها الحاصلين على دراسات أخرى بنسبة 30.2% ثم نسبة 18.6% بالنسبة للحاصلين على شهادة ليسانس . حيث أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد جدا ، وهو ما يعزز الثقة في اجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

شكل رقم (1-2) توزيع العينة حسب الشهادة العلمية



المصدر من اعداد الطالبان بناء على نتائج برنامج SPSS

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أو المهنة:

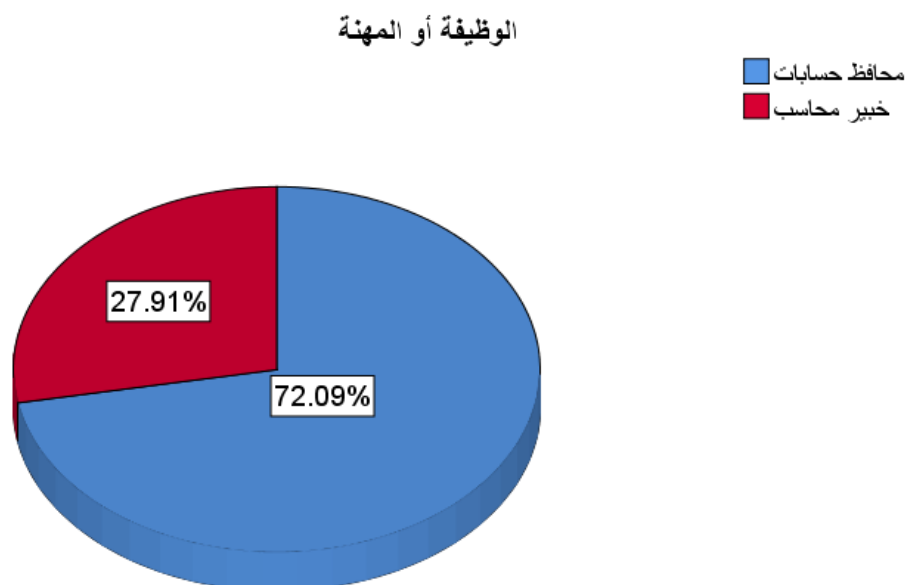
جدول رقم : (2-7) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة أو المهنة

النسبة	التكرار	الوظيفة أو المهنة
%72.1	31	محافظ حسابات
%27.9	12	خبير محاسب
%100	43	المجموع

نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد العينة يشغلون وظيفة محافظ حسابات بنسبة %72.1 ،
والباقي خبراء محاسبين بنسبة % 27.9 .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

شكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب الوظيفة أو المهنة.



المصدر من اعداد الطالبان بناء على نتائج برنامج SPSS

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم : (2-8) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

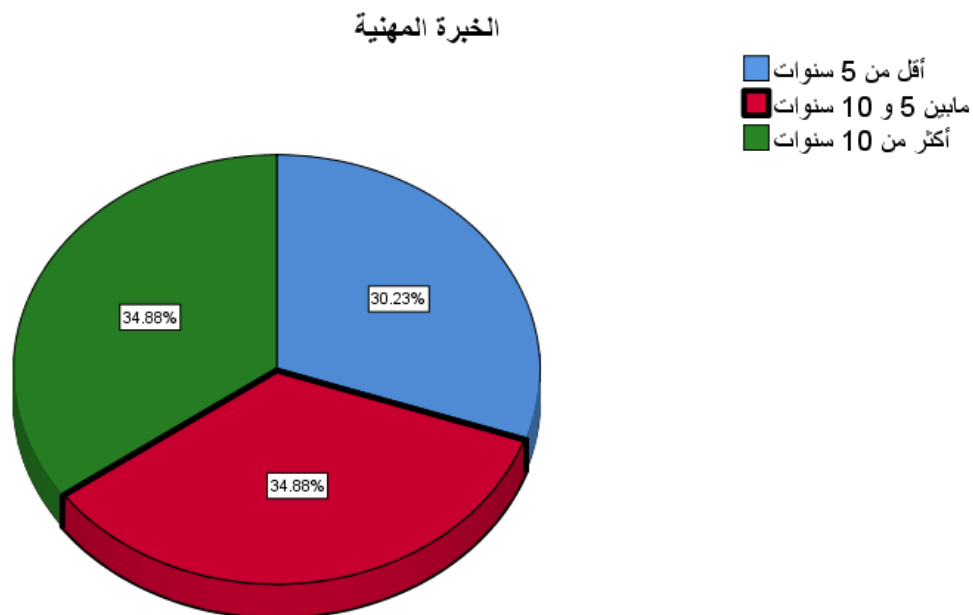
النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
30.2	13	أقل من 5 سنوات
34.9	15	من 5 إلى 10 سنوات
34.9	15	أكثر من 10 سنوات
100.0	43	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 13 فرد أي بنسبة 30.2% ، أما عدد الفراء العينة الذين تتراوح خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات هو 15 فرد أي بنسبة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

34.9% ، في حين ان عدد الأفراد العينة الذين تتجاوز خبرتهم 10 سنوات فهو أيضا 15 فرد أي بنسبة 34.9% في اجمالي العينة.

شكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر من اعداد الطالبان بناءا على نتائج برنامج SPSS

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

المطلب الثاني : تحليل نتائج الاستبيان

للتعرف على نتائج الفرضية تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة ، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في ثلاث بدائل تتدرج من يتأثر إلى لا يتأثر ، حيث الفقرات من (1-5) تتعلق بالفرضية الأولى تتدرج من موافق إلى غير موافق ، والفقرات من (6-8) تتعلق بالفرضية الثانية تتدرج من موافق إلى غير موافق . والفقرات من (9-16) تتعلق بالفرضية الثالثة تتدرج من موافق إلى غير موافق.

عرض نتائج الفرضيات :

- ❖ الفرضية الأولى: تنعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
- ❖ الفرضية الثانية: تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- ❖ الفرضية الثالثة: المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

جدول رقم (2-9) جدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى:

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي من 3	غير موافق		محايد		موافق		الفقرة
			%	ت	%	ت	%	ت	
مرتفعة	.258	1.07	0	0	7.0	3	93.0	40	1- تؤثر الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات بشكل كبير على مدى قدرته لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
مرتفعة	.454	1.28	0	0	27.9	12	72.1	31	2- تتأثر مهنة محافظ الحسابات بخطر ممارسات المحاسبة الابداعية
مرتفعة	.394	1.19	0	0	18.6	8	81.4	35	3- يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير.
مرتفعة	.465	1.30	0	0	30.2	13	69.8	30	4- يواجه محافظ الحسابات عراقيل تتجلى في تواطئات بفعل مسك سيئ للمحاسبة.
مرتفعة	.412	1.21	0	0	20.9	9	79.1	34	5- يسعى محافظي الحسابات إلى ضمان حقوق الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.
1.21			المتوسط الحسابي لمجموع اسئلة الفرضية الأولى						

المصدر: من اعداد الطالبان بناء على نتائج الاستبيان

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

يبين الجدول رقم (2-9) التالي :

في الفقرة (01) يبين أن (40) فرد من أفراد العينة أي نسبة (93%) من أفراد العينة يؤيدون "بأن الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر بشكل كبير على مدى قدرته لإكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية" ، في حين أنه يوجد فقط (03) أفراد يمثلون ما نسبته (7%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.07) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " بأن الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات تؤثر بشكل كبير على مدى قدرته لإكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية "

في الفقرة (02) تبين أن : (31) فرد من أفراد العينة أي نسبة (72.1%) من أفراد العينة يؤيدون " تتأثر مهنة محافظ الحسابات بخطر ممارسات المحاسبة الابداعية " ، في حين أنه يوجد فقط (12) أفراد يمثلون ما نسبته (27.9%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.28) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية، أي أن افراد العينة يؤيدون " تتأثر مهنة محافظ الحسابات بخطر ممارسات المحاسبة الابداعية "

في الفقرة رقم (03) تبين أن (35) فرد من أفراد العينة أي نسبة (81.4%) من أفراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. " ، في حين أنه يوجد فقط (08) أفراد يمثلون ما نسبته (18.6%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.19) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. "

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

في الفقرة رقم (04) تبين أن (30) فرد من أفراد العينة أي نسبة (69.8%) من أفراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. " ، في حين أنه يوجد فقط (13) أفراد يمثلون ما نسبته (30.2%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.30) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. "

في الفقرة رقم (05) تبين أن (34) فرد من أفراد العينة أي نسبة (79.1%) من أفراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. " ، في حين أنه يوجد فقط (10) أفراد يمثلون ما نسبته (20.9%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.21) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير. "

من خلال الجدول رقم (2-9) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى، من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها بدرجة موافقة مرتفعة ، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الأولى كان (1.21) بدرجة موافقة مرتفعة ، وبنسبة موافقة متوسطة (79.08%) التي من خلالها يمكننا تأكيد صحة الفرضية الأولى : " تنعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات. "

لمزيد من التفصيل حول ما اذا كانت مجموعتنا الدراسة (الخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات) كانت آرائها متوافقة أو مختلفة وأي مجموعة كان لها الأثر الأكبر قمنا بأجراء تحليل T على الشكل التالي

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

اختبار T للفرضية الأولى :

H0 الفرضية العدمية : لا يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الأولى "تتعرض ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على أداء مهنة محافظ الحسابات".

H1 الفرضية البديلة : يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الأولى "تتعرض ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على أداء مهنة محافظ الحسابات".

كانت قيمة الدلالة $0.05 < 0.608 = \text{Sig}$ وحسب اختبار ليفيني الذي يقول إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من 0.05 فأنا نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أنه يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الأولى "تتعرض ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على أداء مهنة محافظ الحسابات".

جدول رقم (2-10) جدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية:

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي من 3	غير موافق		محايد		موافق		الفقرة
			%	ت	%	ت	%	ت	
مرتفعة	.499	1.42	0	0	41.9	18	58.1	25	6-تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الآراء الفنية للمراجعين.
مرتفعة	.495	1.40	0	0	39.5	17	60.5	26	7-يفسر تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية مرونة السياسات المحاسبية في مجال القياسي والتقدير الإداري.
مرتفعة	.465	1.30	0	0	30.2	13	69.8	30	8-تعتبر المحاسبة الإبداعية عن الخلفية لعملية الاحتياطي المحاسبي الضريبي للشركات.
1.37			المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثانية						

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

المصدر: من اعداد الطالبان بناء على نتائج الاستبيان

في الفقرة رقم (06) تبين أن (25) فرد من أفراد العينة أي نسبة (58.1%) من أفراد العينة يؤيدون " تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية على الآراء الفنية للمراجعين. " ، في حين أنه يوجد فقط (18) أفراد يمثلون ما نسبته (41.9%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.42) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية على الآراء الفنية للمراجعين. "

في الفقرة رقم (07) تبين أن (26) فرد من أفراد العينة أي نسبة (60.5%) من أفراد العينة يؤيدون " يفسر تطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية مرونة السياسات المحاسبية في مجال القياسي والتقدير الاداري. " ، في حين أنه يوجد فقط (17) أفراد يمثلون ما نسبته (39.5%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.40) في مجال درجة الموافقة المرتفعة، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يفسر تطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية مرونة السياسات المحاسبية في مجال القياسي والتقدير الاداري. "

في الفقرة رقم (08) تبين أن (30) فرد من أفراد العينة أي نسبة (69.8%) من أفراد العينة يؤيدون " تعبر المحاسبة الابداعية عن الخلفية لعملية الاحتيال المحاسبي الضريبي للشركات. " ، في حين أنه يوجد فقط (13) أفراد يمثلون ما نسبته (30.2%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.30) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " تعبر المحاسبة الابداعية عن الخلفية لعملية الاحتيال المحاسبي الضريبي للشركات. "

من خلال الجدول رقم (2-10) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية ، من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها بدرجة موافقة مرتفعة ، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثانية كان (1.37) بدرجة موافقة مرتفعة ، وينسبة موافقة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

متوسطة (62.8%) التي من خلالها يمكننا تأكيد صحة الفرضية الثانية : " تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

لمزيد من التفصيل حول ما اذا كانت مجموعتنا الدراسة (الخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات) كانت آرائها متوافقة أو مختلفة وأي مجموعة كان لها الأثر الأكبر قمنا بأجراء تحليل T على الشكل التالي

اختبار T للفرضية الثانية :

H0 الفرضية العدمية : لا يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثانية " تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ."

H1 الفرضية البديلة : يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثانية " تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ."

كانت قيمة الدلالة $0.05 < 0.529 = \text{Sig}$ وحسب اختبار ليفيني الذي يقول اذا كانت قيمة الدلالة أكبر من 0.05 فأننا نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أنه

يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثانية " تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ."

جدول رقم (2-11) جدول يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة:

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي من 3	غير موافق		محايد		موافق		الفقرة
			%	ت	%	ت	%	ت	
مرتفعة	.324	1.12	0	0	30.2	13	88.4	38	9-يقوم محافظ الحسابات بالتخطيط الجيد واختيار العينة بالشكل الذي يسمح

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

									باكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
مرتفعة	.366	1.09	2.3	1	4.7	2	93.0	40	10-يولي محافظ الحسابات اهمية بالغة لمدى الالتزام بالمبادئ والقواعد المحاسبية في اعداد القوائم المالية.
مرتفعة	.529	1.35	2.3	1	30.2	13	67.4	29	11-يزيد استخدام القيمة العادلة من مسؤوليات محافظي الحسابات في تأكيد جودة المعلومة القوائم المالية.
مرتفعة	.441	1.26	0	0	25.6	11	74.4	32	12-يعبر معيار العناية المهنية اللازمة المبذولة من قبل المراجعين على التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية.
مرتفعة	.765	1.56	16.3	7	23.3	10	60.5	26	13-تتعاضم مسؤولية محافظ الحسابات الجزائري جراء تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني في اعداد القوائم المالية
مرتفعة	.427	1.23	0	0	23.3	10	76.7	33	14-تزيد الفجوة بين القواعد والطرق المحاسبية و الجبائية من مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية
مرتفعة	.427	1.23	0	0	23.3	10	76.7	33	15-يعتبر حجم المؤسسة مؤثرا على مدى سعي محافظ الحسابات في

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

									اكتشاف الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية.
مرتفعة	.374	1.16	0	0	16.3	7	83.7	36	16-يستفيد محافظ الحسابات من التجارب السابقة للتحقق من ممارسة المحاسبة الابداعية.
1.25			المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثالثة						

المصدر: من اعداد الطالبان بناء على نتائج الاستبيان

في الفقرة (09) يبين أن (38) فرد من أفراد العينة أي نسبة (88.4%) من أفراد العينة يؤيدون " يقوم محافظ الحسابات بالتخطيط الجيد واختيار العينة بالشكل الذي يسمح باكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية " ، في حين أنه يوجد فقط (05) أفراد يمثلون ما نسبته (11.6%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين يوجد (01) فرد من أفراد العينة بنسبة (2.3%) لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.12) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يقوم محافظ الحسابات بالتخطيط الجيد واختيار العينة بالشكل الذي يسمح باكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية "

في الفقرة (10) تبين أن : (40) فرد من أفراد العينة أي نسبة (93%) من أفراد العينة يؤيدون " يولي محافظ الحسابات اهمية بالغة لمدى الالتزام بالمبادئ والقواعد المحاسبية في اعداد القوائم المالية." ، في حين أنه يوجد فقط (02) أفراد يمثلون ما نسبته (4.7%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين يوجد (01) فرد من أفراد العينة بنسبة (2.3%) لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.09) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يولي محافظ الحسابات اهمية بالغة لمدى الالتزام بالمبادئ والقواعد المحاسبية في اعداد القوائم المالية. "

في الفقرة رقم (11) تبين أن (29) فرد من أفراد العينة أي نسبة (67.4%) من أفراد العينة يؤيدون " يزيد استخدام القيمة العادلة من مسؤوليات محافظي الحسابات في تأكيد جودة المعلومة القوائم المالية." ، في حين

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

أنه يوجد فقط (13) أفراد يمثلون ما نسبته (30.2%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين يوجد (01) فرد من أفراد العينة بنسبة (2.3%) لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.35) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " استخدام القيمة العادلة من مسؤوليات محافظي الحسابات في تأكيد جودة المعلومة القوائم المالية".

في الفقرة رقم (12) تبين أن (32) فرد من أفراد العينة أي نسبة (74.4%) من أفراد العينة يؤيدون " يعبر معيار العناية المهنية اللازمة المبذولة من قبل المراجعين على التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية."، في حين أنه يوجد فقط (11) أفراد يمثلون ما نسبته (25.6%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.26) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يعبر معيار العناية المهنية اللازمة المبذولة من قبل المراجعين على التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية".

في الفقرة رقم (13) تبين أن (26) فرد من أفراد العينة أي نسبة (79.1%) من أفراد العينة يؤيدون " تتعاطم مسؤولية محافظ الحسابات الجزائري جراء تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني في اعداد القوائم المالية "، في حين أنه يوجد فقط (10) أفراد يمثلون ما نسبته (20.9%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين يوجد (01) فرد من أفراد العينة بنسبة (2.3%) لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.56) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية، أي أن افراد العينة يؤيدون " تتعاطم مسؤولية محافظ الحسابات الجزائري جراء تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني في اعداد القوائم المالية "

في الفقرة رقم (14) تبين أن (33) فرد من أفراد العينة أي نسبة (76.7%) من أفراد العينة يؤيدون " تزيد الفجوة بين القواعد والطرق المحاسبية و الجبائية من مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية " ، في حين أنه يوجد فقط (10) أفراد يمثلون ما نسبته (23.3%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.23) في مجال

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية، أي أن افراد العينة يؤيدون " تزيد الفجوة بين القواعد والطرق المحاسبية و الجبائية من مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية "

في الفقرة رقم (15) تبين أن (33) فرد من أفراد العينة أي نسبة (76.7%) من أفراد العينة يؤيدون " يعتبر حجم المؤسسة مؤثرا على مدى سعي محافظ الحسابات في اكتشاف الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية."، في حين أنه يوجد فقط (10) أفراد يمثلون ما نسبته (23.3%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.23) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يعتبر حجم المؤسسة مؤثرا على مدى سعي محافظ الحسابات في اكتشاف الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية."

في الفقرة رقم (16) تبين أن (36) فرد من أفراد العينة أي نسبة (83.7%) من أفراد العينة يؤيدون " يستفيد محافظ الحسابات من التجارب السابقة للتحقق من ممارسة المحاسبة الابداعية." ، في حين أنه يوجد فقط (07) أفراد يمثلون ما نسبته (16.3%) فضلوا ان يكونوا على الحياد، فين لا يوجد من لا يوافق على هذه الفقرة وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (1.16) في مجال درجة الموافقة المرتفعة ، مما يدل أن آراء العينة في هذه الفقرة ايجابية ، أي أن افراد العينة يؤيدون " يستفيد محافظ الحسابات من التجارب السابقة للتحقق من ممارسة المحاسبة الابداعية."

من خلال الجدول رقم (2-11) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة ، من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها بدرجة موافقة مرتفعة، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثالثة كان (1.25) بدرجة موافقة مرتفعة ، وينسبة موافقة متوسطة (77.6%) التي من خلالها يمكننا تأكيد صحة الفرضية الثالثة : " المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية "

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

لمزيد من التفصيل حول ما اذا كانت مجموعتنا الدراسة (الخبراء المحاسبين ، ومحافظي الحسابات) كانت آرائها متوافقة أو مختلفة وأي مجموعة كان لها الأثر الأكبر قمنا بأجراء تحليل T على الشكل التالي

اختبار T للفرضية الثالثة :

H0 الفرضية العدمية : لا يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثالثة " المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية " .

H1 الفرضية البديلة : يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثالثة " المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية " .

كانت قيمة الدلالة $0.05 < 0.217 = \text{Sig}$ وحسب اختبار ليفيني الذي يقول اذا كانت قيمة الدلالة أكبر من 0.05 فأننا نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 أي أنه

يوجد توافق آراء مجموعتنا الدراسة حول الفرضية الثالثة " المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية" .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية لعينة من المهنيين لحالة الجزائر

خلاصة الفصل الثاني :

لقد سعنا من خلال هذه الدراسة التعرف على دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، من خلال قيامه بفحص وتدقيق القوائم المالية التي تعدها الشركات والمؤسسات محل التدقيق وابداء رأيه المهني والفني حول مطابقتها للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف ليها المقبولة عموما ودى تعبيرها عن الوضعية المالية لها.

الملاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في استبيان ، وزع على عينة من المجتمع والتي استهدفت في مجموعتين هما الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من ذوي الاختصاص في مجال التدقيق والتدقيق على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم ، وخلصت الدراسة إلى وجود توافق تام مع الفرضيات التالية المطروحة:

- ❖ الفرضية الأولى: تنعكس ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
- ❖ الفرضية الثانية: تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ❖ الفرضية الثالثة: المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

خاتمة

بعد ما تعرضنا في الفصل النظري الى مفهوم المحاسبة الابداعية ، وعوامل ظهورها ، وخصائصها ومجالاتها وأساليبها ، كذا مفهوم ودور محافظ الحسابات في التقليل من آثارها، والتي حاولنا من خلالها أن نبين مدى تأثير تلك الممارسات على مصداقية القوائم المالية المفصح عنها من قبل معديها ، أين تتم ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستغلال عنصر المرونة ، ويعتبر التلاعب في القوائم المالية فنا من فنون التضليل يقوم به محاسب متمرس وملم بهذا الفن اللا أخلاقي ، مما لا يمكن هيئات التدقيق المختلفة من اكتشافه ، الأمر الذي ترتب عنه حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي.

انتقلنا للفصل الميداني والذي قمنا فيه بعمل استمارة استبيان تم توزيعها على عينة مكونة من مجموعتين (خبراء محاسبين ، محافظي حسابات) قصد تقصي آرائهم حول دور محافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية وكانت النتائج كالتالي:

1- نقد وتفسير الفرضيات:

- ❖ الفرضية الأولى: تنعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات.
- ❖ الفرضية الثانية: تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- ❖ الفرضية الثالثة: المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية.

2- النتائج :

- ❖ تم تأكيد صحة الفرضية الأولى : " تنعكس ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على اداء مهنة محافظ الحسابات" من خلال الجدول رقم (2-9) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الأولى، و من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها بدرجة موافقة مرتفعة ، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الأولى كان (1.21) بدرجة موافقة مرتفعة وبنسبة موافقة متوسطة (79.08%).
- ❖ تم تأكيد صحة الفرضية الثانية : " تأثر الآراء الفنية للمراجعين المستويات المرتفعة من ممارسات المحاسبة الابداعية" من خلال الجدول رقم (2-10) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثانية ، من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها

بدرجة موافقة مرتفعة ، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثانية كان (1.37) بدرجة موافقة مرتفعة وبنسبة موافقة متوسطة (62.8%) .

❖ تم تأكيد صحة الفرضية الثالثة : " المطلوب من محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة من اجل الحد من انحرافات عملية اعداد القوائم المالية " من خلال الجدول رقم (2-11) الذي يوضح التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لفقرات الفرضية الثالثة ، من خلال تحليلنا لفقراته رأينا أنه تم الموافقة عليها كلها بدرجة موافقة مرتفعة، كما ان المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الفرضية الثالثة كان (1.25) بدرجة موافقة مرتفعة وبنسبة موافقة متوسطة (77.6%).

3- التوصيات:

من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذه الدراسة نتقدم بالتوصيات التيهي محل اهتمام من كافة الأطراف المختصة في هذا المجال من أجل تقدم توصيات للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية:

- ❖ ضرورة الاهتمام بموضوع ممارسة الشركات للمحاسبة الابداعية من منظورها السلبي والتركيز على اكتشاف تلك الممارسات ومحاربتها.
- ❖ التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر خاصة لو علمنا بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة , بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال.
- ❖ العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- ❖ العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية , وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح , مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
- ❖ العمل على اصدار قوانين وتشريعات جديدة لازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.
- ❖ إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في القوائم المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- ❖ مطالبة وإلزام الشركات بمزيد من الإفصاح والشفافية في الجوانب التي تحتاج إلى ممارسة التقديرات او الاختيار من بين البدائل من الطرق المحاسبية من جانب الإدارة.
- ❖ توعية محافظي الحسابات الممارسين للمهنة بممارسات المحاسبة الابداعية من منظورها السلبي وتدريبهم لاكتشافها.

4- آفاق الدراسة:

ورغبة منا في إثراء هذا البحث نقترح المواضيع التالية:

- ❖ دور الوعي الفعال لمحافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- ❖ تحديات التشريعات الجزائرية في التقليل من المحاسبة الإبداعية .
- ❖ المعايير الدولية للتدقيق ودورها في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية :

أولا : الكتب

- 1- زاهدة توفيق سواء ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، دار النشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، المملكة الهاشمية ، عمان ، 2009.
- 2- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي ، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العلمية ، الجزء الثاني دار الثقافة للنشر والتوزيع 2009.

ثانيا : الرسائل الجامعية

- 3- باخجة عبد الله ، تأثير أساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية ، جامعة السليمانية العراقية ، كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، سنة 2013.
- 4- طارق حماد المبيضين أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الابداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين ، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية جامعة بسكرة العدد ديسمبر 2010.
- 5- محمد مطر، ليندا حسن الحبلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، بحث مسئل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة ماجستير للدارسات العليا في شهر يوليو، 2009.
- 6- ميسون بنت محمد بن علي القرني ، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية -دراسة ميدانية- رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز كلية الاقتصاد والادارة قسم المحاسبة ، المملكة العربية السعودية ، سنة 2010.
- 7- علاء فريد عبد الأحد يوسف بسطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، مذكرة دكتوراه، فلسفة في العلوم المحاسبية ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، 2006

- 8- عصام علي أحمد الجنايدة، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الابداعية في البنوك الاردنية (من جهة نظر المدقق الخارجي)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2008.
- 9- شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ، سنة 2012.
- 10- خلايفة ربحانة ، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية -دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الوادي ، 2015
- 11- خمقاني بدر الزمان، نحو نموذج لإكتشاف واستبعاد المحاسبة الابداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، سنة 2016.

ثالثا: الملتقيات

- 1- منير الشمري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية ، جروب المعرفة ، بحث مقدم في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات مجلس المحاسبة ، أكتوبر 2008.
- 2- على محمود الحنشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، بحث مقدم في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات مجلس المحاسبة، 2008.
- 3- عمورة جمال ، دور واهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة البلدية ، يوم 18-19 ماي 2011.
- 4- فلاح الزغبى علي ، ماجد عبد العزيز الجريري، دور اهمية الابداع المحاسبي في الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، بحث علمي مقدم إلى مؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الادارية والمالية في جامعة فيلادلفيا 4-5 / تموز/2007.
- 5- ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب، المحاسبة الابداعية، الثلاثاء 13 يوليو 2010.

رابعاً: المجالات

- 1- السيد عبد الرحمان عباس بله: دور تطبيق الحوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الرياض، العدد 12 ، 2012.
- 2- حسين أحمد دحدوح ، مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 22 العدد الأول 2006.
- 3- حسين فليح وفارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الابداعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع، سنة 2011.
- 4- طارق المبيضين ، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الابداعية في نشؤ الأزمة العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد خيضر بسكرة ، الجزائر، العدد الثامن ، سنة 2010.
- 5- سهيل الشيخ ، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33 العدد5.
- 6- عماد الأغا ، المحاسبة الابداعية ، مجلة مال وأعمال ، قسم العلوم لإدارية والمالية في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، الفصل الأول ، سنة 2011-2012.
- 7- رشاد حماد، دور لجان المراجعة غي الحد من ممارسات المحاسبة ، دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
- 8- شريقي عمر ، مسؤولية محافظ الحسابات : دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012.
- 9-

خامساً: القوانين

- 1- الجريدة الرسمية، قانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، بتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 42.

المراجع باللغة الأجنبية :

- 1- Brijesh Yadav , Creative Accounting : A Literature Review , The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.
- 2- Dana Simona Gherai and Diana Elisabeta Balaciu , From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,2011.
- 3- Dilek DEMRHAB and Turker SUSMUS ,Creative Accounting : A Brief History and conceptual framework, Akademik BAKIS_S_Sayı: 38 Eylül – Ekim Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi 2013.
- 4- Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik, Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing , International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2)
- 5- Mohammed Abdullah Al Momani and Mohammed Ibrahim Obeidat , The Effect of Auditors Ethics on their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 13; 2013, Published by Canadian Center of Science and Education.
- 6- Odiya, J.O., Ogiyedu, K.O , Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria , Mediterranean Journal of Social Sciences MCSEER Publishing, Rome-Italy, September 2013.
- 7- Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds " The Ethics of creative accounting", (1999), Working paper Available in : <http://ideas.repec.org/p/upf/upfgen/349.html>, P :90
- 8- Syed Zulfiqar ali Shah, Safdar Butt , and yasir Tariq, Use Abuse of Creative Accounting Techniques, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011.

مواقع الكترونية

الملحق 01 : أسئلة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إستبيان

الفاضلة أختي /الفاضل أخي

فيما مقترحاتكم و آرائكم على الحصول الإستبيان ،بهدف هذا أيدىكم بين نضع
التخرج لمذكرة الميداني بالجانب المتعلقة والمعلومات البيانات لإستيفاء محاور، من يتضمنه
: بعنوان جامعة غرداية تدقيق ومراقبة التسيير تخصص في الماستر شهادة لنيل

" الإبداعية المحاسبة ممارسات من التقليل الحسابات ودوره في محافظ "

جملة على بالإجابة تفضلكم خلال من الموضوع هذا إثراء في مشاركتكم يسعدنا ولهذا
إلى الوصول أجل من متأنية قراءة عبارة كل قراءة بعد الإستمارة الملحقة بهذه الأسئلة
.وواقعية مفيدة نتائج.

البحث لأغراض إلا تستخدم ولن التامة بالسرية ستحظى إجابتكم أن علما وأحيطكم
فقط العلمي.

لتعاونكم شكرا

من اعداد الطالبان:

- خنيفر أحمد - قريشي محمد طه

- البريد الالكتروني : Ahmedkheni@gmail.com

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

I . أسئلة المعلومات العامة (المعلومات الشخصية)

1. الشهادة العلمية :

- ليسانس - ماجستير - دراسات اخرى

2. المهنة أو الوظيفة:

- خبير حسابات - محافظ محاسب

3. الخبرة المهنية :

- أقل من 5 سنوات - ما بين 5 إلى 10 سنوات - أكثر من 10 سنوات

II. أسئلة الخاصة بالدراسة:

المحور الأول :محافظ الحسابات بمدخل المحاسبة الابداعية

غير موافق	محايد	موافق	التفاصيل	
			تؤثر الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات بشكل كبير على مدى قدرته لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.	01
			تتأثر مهنة محافظ الحسابات بخطر ممارسات المحاسبة الابداعية	02
			يعتبر فحص صحة الحسابات السنوية من مهام الأساسية لمحافظ الحسابات وذلك بما يضمن تقاربه مع تقارير التسيير.	03
			يواجه محافظ الحسابات عراقيل تتجلى في تواطفات بفعل مسك سيئ للمحاسبة.	04
			يسعى محافظي الحسابات إلى ضمان حقوق الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.	05
			تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية على الآراء الفنية للمراجعين.	06
			يفسر تطبيق ممارسات المحاسبة الابداعية مرونة السياسات المحاسبية في مجال القياسي والتقدير الاداري.	07
			تعبر المحاسبة الابداعية عن الخلفية لعملية الاحتيال المحاسبي الضريبي للشركات.	08

التقارير المصادق عليها والمتضمنة المحاسبة الابداعية : الثاني المحور

غير موافق	محايد	موافق	التفاصيل	
			يقوم محافظ الحسابات بالتخطيط الجيد واختيار العينة بالشكل الذي يسمح باكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.	01
			يولي محافظ الحسابات اهمية بالغة لمدى الالتزام بالمبادئ والقواعد المحاسبية في اعداد القوائم المالية.	02
			يزيد استخدام القيمة العادلة من مسؤوليات محافظي الحسابات في تأكيد جودة المعلومة القوائم المالية.	03
			يعبر معيار العناية المهنية اللازمة المبذولة من قبل المراجعين على التقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية.	04
			تتعاضم مسؤولية محافظ الحسابات الجزائري جراء تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني في اعداد القوائم المالية	05
			تزيد الفجوة بين القواعد والطرق المحاسبية و الجبائية من مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية	06
			يعتبر حجم المؤسسة مؤثرا على مدى سعي محافظ الحسابات في اكتشاف الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية.	07
			يستفيد محافظ الحسابات من التجارب السابقة للتحقق من ممارسة المحاسبة الابداعية.	08

الملحق 02 : خامات SPSS

```

RELIABILITY
/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Fiabilité

Remarques		
Sortie obtenue		21-MAY-2019 12:00:15
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	43
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	43	100.0
	Exclue ^a	0	.0
	Total	43	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.743	16

```
FREQUENCIES VARIABLES=Dep pro exp Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13  
Q14 Q15 Q16  
/ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		21-MAY-2019 12:00:52
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>

	N de lignes dans le fichier de travail	43
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		<pre> FREQUENCIES VARIABLES=Dep pro exp Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 /ORDER=ANALYSIS. </pre>
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.02

N	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
	Valide	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43	43		
		العلمية الشهادة	المهنة أو الوظيفة	المهنة الخبرة	الإبداعية المحاسبية ممارسات لاكتشاف قدرته مدى على كبير بشكل الحسابات لمحاظمي المهنية الخبرة تؤثر	الإبداعية المحاسبية ممارسات بخطر الحسابات محافظ مهنة تتأثر	التفسير تقارير مع تقاربه يضمن بما وذلك الحسابات لمحاظم الأساسية مهام من السنوية الحسابات صحة فحص يعتبر	المحاسبية سببى مسك بفعل توافقات في تجلبي عر اقبل الحسابات محافظ يواجه	بالمؤسسة الصلة ذات الأطراف حقوق ضمان الى الحسابات محافظي يسعى	للمراجعين الفنية الآراء على الإبداعية المحاسبية ممارسات تؤثر	الإداري والتقدير القياسي مجال في المحاسبية السياسات مرونة الإبداعية المحاسبية ممارسات تطبيق يفسر	للشركات الضريبي المحاسبى الاحتيال لعملية الخفية عن الإبداعية المحاسبية تعبر	الإبداعية المحاسبية ممارسات باكتشاف يسمح بالاشكل العينة واختيار الجيد بالتخطيط الحسابات محافظ يقوم	المالية القوائم اعداد في المحاسبية والقواعد بالمبادئ الائتزام لمدى بالغة اهمية الحسابات محافظ يولي	المالية القوائم المعطومة جودة تأكيد في الحسابات محافظي مسؤوليات من العادلة القيمة استخدام يزيد	الإبداعية للمحاسبية السلبية الآثار من التقليل على المراجعين قبل من المذبذبة اللازمة المهنية العناية معيار يعبر	المالية القوائم اعداد في القانوني الشكل على الاقتصادي الواقع تغليب جراء الجزائر ي الحسابات محافظ مسؤولية تتعاطم	الإبداعية المحاسبية ممارسات اكتشاف في الحسابات محافظ مسؤولية من الجبانية والمحاسبية والطرق القواعد بين الفجوة تزيد	الإبداعية للمحاسبية السلبية الآثار اكتشاف في الحسابات محافظ سعي مدى على مؤثرا المؤسسة حجم يعتبر	الإبداعية المحاسبية ممارسة من للتحقق السابقة التجارب من الحسابات محافظ يستفيد

Table de fréquences

	Fréquence	العلمية الشهادة		Pourcentage cumulé
		Pourcentage	Pourcentage valide	
Valide ليسانس	8	18.6	18.6	18.6

ماسنر	22	51.2	51.2	69.8
اخرى دراسات	13	30.2	30.2	100.0
Total	43	100.0	100.0	

المهنة أو الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حسابات محافظ	31	72.1	72.1
	محاسب خبير	12	27.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

المهنية الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	13	30.2	30.2
	سنوات 10 و 5 ما بين	15	34.9	65.1
	سنوات 10 من أكثر	15	34.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبية ممارسات لاكتشاف قدرته مدى على كبير بشكل الحسابات لمحافظي المهنة الخبرة تؤثر.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	40	93.0	93.0
	محايد	3	7.0	100.0
Total	43	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبية ممارسات بخطر الحسابات محافظ مهنة تتأثر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	31	72.1	72.1
	محايد	12	27.9	100.0
Total	43	100.0	100.0	

التسيير تقارير مع تقاربه يضمن بما وذلك الحسابات لمحافظ الأساسية مهام من السنوية الحسابات صحة فحص يعتبر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	35	81.4	81.4	81.4
	محايد	8	18.6	18.6	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

للمحاسبة سيئ مسك بفعل تواطانات في تتجلى عراقيل الحسابات محافظ يواجه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	69.8	69.8	69.8
	محايد	13	30.2	30.2	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

بالمؤسسة الصلة ذات الأطراف حقوق ضمان إلى الحسابات محافظي يسعى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	34	79.1	79.1	79.1
	محايد	9	20.9	20.9	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

للمراجعين الفنية الآراء على الابداعية المحاسبة ممارسات تؤثر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	58.1	58.1	58.1
	محايد	18	41.9	41.9	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الاداري والتقدير القياسي مجال في المحاسبية السياسات مرونة الابداعية المحاسبة ممارسات تطبيق يفسر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	26	60.5	60.5	60.5

محايد	17	39.5	39.5	100.0
Total	43	100.0	100.0	

للشركات الضريبي المحاسبي الاحتيال لعملية الخلفية عن الابداعية المحاسبة تعبر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	69.8	69.8	69.8
	محايد	13	30.2	30.2	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الابداعية المحاسبة ممارسات باكتشاف يسمح الذي بالشكل العينة واختيار الجيد بالتخطيط الحسابات محافظ يقوم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	38	88.4	88.4	88.4
	محايد	5	11.6	11.6	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

المالية القوائم اعداد في المحاسبية والقواعد بالمبادئ الالتزام لمدى بالغة اهمية الحسابات محافظ يولي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	40	93.0	93.0	93.0
	محايد	2	4.7	4.7	97.7
	موافق غير	1	2.3	2.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

المالية القوائم المعلومة جودة تأكيد في الحسابات محافظي مسؤوليات من العادلة القيمة استخدام يزيد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	29	67.4	67.4	67.4
	محايد	13	30.2	30.2	97.7
	موافق غير	1	2.3	2.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الإبداعية للمحاسبة السلبية الآثار من التقليل على المراجعين قبل من المبذولة اللازمة المهنية العناية معيار يعبر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	32	74.4	74.4	74.4
	محايد	11	25.6	25.6	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

المالية القوائم اعداد في القانوني الشكل على الاقتصادي الواقع تغليب جراء الجزائري الحسابات محافظ مسؤولية تتعاضم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	26	60.5	60.5	60.5
	محايد	10	23.3	23.3	83.7
	موافق غير	7	16.3	16.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

المحاسبة ممارسات اكتشاف في الحسابات محافظ مسؤولية من الجبائية و المحاسبية والطرق القواعد بين الفجوة تزيد الإبداعية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	33	76.7	76.7	76.7
	محايد	10	23.3	23.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الإبداعية للمحاسبة السلبية الآثار اكتشاف في الحسابات محافظ سعي مدى على مؤثرا المؤسسة حجم يعتبر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	33	76.7	76.7	76.7
	محايد	10	23.3	23.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الإبداعية المحاسبة ممارسة من للتحقق السابقة التجارب من الحسابات محافظ يستفيد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	36	83.7	83.7	83.7
	محايد	7	16.3	16.3	100.0
Total		43	100.0	100.0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Remarques

Sortie obtenue		21-MAY-2019 12:01:22
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	43
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.
Syntaxe		DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.02

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
بشكل الحسابات لمحافظي المهنة الخبرة تؤثر ممارسات لاكتشاف قدرته مدى على كبير الابداعية المحاسبة.	43	1.07	.258
ممارسات بخطر الحسابات محافظ مهنة تتأثر الابداعية المحاسبة	43	1.28	.454
مهام من السنوية الحسابات صحة فحص يعتبر تقاربه يضمن بما وذلك الحسابات لمحافظ الأساسية. التسيير تقارير مع.	43	1.19	.394
في تتجلى عراقيل الحسابات محافظ يواجه للمحاسبة سبب مسك بفعل توططات.	43	1.30	.465
حقوق ضمان إلى الحسابات محافظ يسعى بالمؤسسة الصلة ذات الأطراف.	43	1.21	.412
الآراء على الابداعية المحاسبة ممارسات تؤثر للمراجعين الفنية.	43	1.42	.499
مرونة الابداعية المحاسبة ممارسات تطبيق يفسر والتقدير القياسي مجال في المحاسبية السياسات الاداري.	43	1.40	.495
لعملية الخلفية عن الابداعية المحاسبة تعبر للشركات الضريبي المحاسبي الاحتيال.	43	1.30	.465
واختيار الجيد بالتخطيط الحسابات محافظ يقوم ممارسات باكتشاف يسمح الذي بالشكل العينة الابداعية المحاسبة.	43	1.12	.324
الالتزام لمدى بالغة اهمية الحسابات محافظ يولي القوائم اعداد في المحاسبية والقواعد بالمبادئ المالية.	43	1.09	.366
محافظي مسؤوليات من العادلة القيمة استخدام يزيد. المالية القوائم المعلومة جودة تأكيد في الحسابات.	43	1.35	.529
قبل من المبذولة اللازم المهنية العناية معيار يعبر للمحاسبة السلبية الآثار من التقليل على المراجعين الابداعية.	43	1.26	.441
جراء الجزائري الحسابات محافظ مسؤولية تتعاضم في القانوني الشكل على الاقتصادي الواقع تغليب المالية القوائم اعداد	43	1.56	.765

و المحاسبية والطرق القواعد بين الفجوة تزيد اكتشاف في الحسابات محافظ مسؤولية من الجبائية الإبداعية المحاسبية ممارسات	43	1.23	.427
محافظ سعي مدى على مؤثرا المؤسسة حجم يعتبر للمحاسبة السلبية الآثار اكتشاف في الحسابات الإبداعية.	43	1.23	.427
السابقة التجارب من الحسابات محافظ يستفيد الإبداعية المحاسبة ممارسة من للتحقق.	43	1.16	.374
N valide (liste)	43		

```
T-TEST GROUPS=pro(1 2)
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=T1
/CRITERIA=CI (.95) .
```

Test T

Remarques

Sortie obtenue	21-MAY-2019 12:03:07	
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	43
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.

Syntaxe	T-TEST GROUPS=pro(1 2) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=T1 /CRITERIA=CI(.95).	
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.07

Statistiques de groupe

	المهنة أو الوظيفة	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحاسبة ممارسات تنعكس	حسابات محافظ	31	1.2194	.18871	.03389
اداء على سلبا الابداعية	محاسب خبير	12	1.1833	.15859	.04578
الحسابات محافظ مهنة					

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
ممارسات تنعكس	Hypothèse de variances égales	.267	.608	.585	41	.562	.03602	.06158	-.08834-	.16039
سلبا الابداعية المحاسبة	Hypothèse de variances inégales			.632	23.747	.533	.03602	.05696	-.08161-	.15365

T-TEST GROUPS=pro(1 2)
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=T2
/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Remarques		
Sortie obtenue		21-MAY-2019 12:03:41
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	43
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST GROUPS=pro(1 2) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=T2 /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.04

Statistiques de groupe

	المهنة أو الوظيفة	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المرتفعة المستويات للمراجعين الفنية الآراء تآثر	حسابات محافظ	31	1.4086	.34113	.06127
الابداعية المحاسبة ممارسات من	محاسب خبير	12	1.2778	.31248	.09020

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
الفنية الآراء تآثر	Hypothèse de variances égales	.403	.529	1.153	41	.256	.13082	.11345	-.09829	.35994
المستويات للمراجعين ممارسات من المرتفعة	Hypothèse de variances inégales			1.200	21.790	.243	.13082	.10904	-.09545	.35710

```
T-TEST GROUPS=pro(1 2)
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=T3
/CRITERIA=CI (.95) .
```

Test T

Remarques

Sortie obtenue	21-MAY-2019 12:04:01	
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Admin\Documents\48.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>

	N de lignes dans le fichier de travail	43
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST GROUPS=pro(1 2) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=T3 /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Statistiques de groupe

	المهنة أو الوظيفة	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
اللازمة العناية بذل الحسابات محافظ من المطلوب	حسابات محافظ	31	1.2661	.17601	.03161
القوائم اعداد عملية انحرافات من الحد اجل من المالية	محاسب خبير	12	1.2083	.21541	.06218

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
حسابات محافظ من المطلوب اجل من اللازمة العناية بذل	Hypothèse de variances égales	1.574	.217	.907	41	.370	.05780	.06371	-.07088-	.18647
اعداد عملية انحرافات من الحد المالية القوائم	Hypothèse de variances inégales			.829	17.004	.419	.05780	.06976	-.08938-	.20497