



جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الفرع : علوم المالية ومحاسبية

التخصص : محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالب: رحماني علي

بعنوان:

## تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية

### القوائم المالية

#### دراسة الميدانية خلال سنة 2018

نوقشت واجزيت علنا بتاريخ: 2018/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور عتيق علاء.....أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الأستاذ صديقي فؤاد..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مشرفا ومقررا

الدكتور دشاش عبد القادر .....أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الفرع : علوم المالية والمحاسبية

التخصص : محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالب: رحماني علي

بعنوان:

## تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية

### القوائم المالية

#### دراسة الميدانية خلال سنة 2018

نوقشت واجزيت علنا بتاريخ: 2018/05/22

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور عتيق علاء.....أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الأستاذ صديقي فؤاد..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مشرفا ومقررا

الدكتور دشاش عبد القادر .....أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

# الإهداء

" بسم الله بدأت وبالعقل فكرت وباللسان عبرت و بلقلم خطت "

\* إلى كل من بذل قطرة دم، ونبضة حب، في سبيل الدين والعلم والوطن \*

\* إلى كل من اسمها عال وقدرها يلوح في العلامي وطيفهما لا يغيب ولا يعيب ولن يغيب عن خيالي \*

\* إلى كل من في قلبهما برحمة ربي دعائي ووجههم يتسم أن راني إليكما يا من كان في الدنيا شهيدان في الجنة \*

\* قريبان وعن النار بعيدان \*

\* إلى أمي وأبي حفظهما الله وبارك الله في أعمارهما \*

\* إلى الشمعة التي أنارت حياتي رفيقة دربي \*

\* إلى إخواني وأخواتي والعائلة جميعها \*

\* إلى كل من جمعني معه لحظة خير وعلاقة محبة إلى كل زملائي \*

\* إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة عملي هذا \*

الطالب : رحمان علي





# التشكر

الشكر أولاً لله عزّ وجل الذي لا فوز إلا في طاعته

و لا حياة إلا في رضاه.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير

إلى الذي زادنا شرفاً بتأطيره لنا الأستاذ " صديقي فؤاد " و الذي لم ييخل بمساعدته و توصياته  
ونصائحه القيمة.

كما نتوجه بالشكر و الامتنان إلى جميع الأساتذة و طلبة قسم علوم التجارية

كما نتقدم بأحر التشكرات إلى كل من جاهد من اجل رفع راية العلم والمعرفة

وفي الأخير نسال المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ أمره وان يغمر قلوبنا بمحبته ويرضى عنا

الطالب: رحمان علي

## الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف قمت بإعداد وتوزيع ( 45 ) استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي شمل محافظي الحسابات، والمحاسبين، ومحاسبين في مؤسسات اقتصادية، وقد اعتمدت في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss25) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية. (EXCEL 2007) .

حيث توصلت إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية، ويمكن كشف أساليبها و دوافعها وذلك من خلال التزام المراجع بأخلاقيات المهنة، والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، وأنه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة.

الكلمات المفتاحية : محاسبة إبداعية، قوائم المالية، أخلاقيات المهنة، كفاءة المهنية، ممارسات الاحتيالية.

**Summary** : the purpose of this study is to find out the most important methods of manipulation that is exercised by management, In the financial statements, Reasons and motivations that leads to this manipulation. As well as the revealing of the main means that can be used to reduce or minimize the effects of the manipulation that is made by beneficiaries in the financial statements, To achieve this goal i made and distibuted 45 questionnaire on community of study, which included: accounts, governors accounts. My analyse for data was based on Software of Packages Statistical for social Siences (25 spss),And software of processing electronic tables ( Excel 2007). Where i found out that the creative accounting effects on integrity of the finantial statements, And its methodes and motivations can be detected throught the commitment of references to the profession ethics, the qualifiation at their work, and that they are in charge of the discovery of the manupilations and fraudulent practices excised by the management. **Keywords:** creative accounting, finantional statements, proffetion ethics, professionalism, fraudulent practices

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
ب - د	المقدمة
15-2	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية</b>
3	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
8	المبحث الثاني : الدراسات السابقة لموضوع الدراسة
36-17	<b>الفصل الثاني: دراسة الميدانية</b>
18	المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
22	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
38	الخاتمة
46	قائمة المراجع
48	الملاحق
64	الفهرس



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	طرق توزيع الاستبيان	(1-2)
20	معامل الثبات ألفا كرونباخ المقياس الأول	(2-2)
21	معامل الصدق المقياس الأول	(3-2)
21	معامل الثبات ألفا كرونباخ المقياس الثاني	(4-2)
21	معامل الصدق المقياس الثاني	(5-2)
21	معامل الثبات ألفا كرونباخ المقياس الثالث	(6-2)
22	معامل الصدق المقياس الثالث	(7-2)
22	مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة	(8-2)
23	توزيع العينة حسب الجنس	(9-2)
24	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	(10-2)
25	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	(11-2)
26	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	(12-2)
27	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(13-2)
28	فئات الدراسة حسب الجنس والخبرة والمستوى التعليمي	(14-2)
29	فئات الدراسة حسب الجنس والخبرة والمستوى التعليمي	(15-2)
30	مجال الترجيح	(16-2)
30	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى	(17-2)
32	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية	(18-2)
34	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة	(19-2)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	توزيع العينة حسب الجنس	(1-2)
24	توزيع العينة حسب السن	(2-2)
25	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	(3-2)
26	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(4-2)
27	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(5-2)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	الاستبيان	01
53	قائمة الأساتذة المحكمين	02

مقدمة

توطئة :

نتيجة تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين المستفيدين من القوائم المالية مقابل وجود مرونة عند تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، مما يدفع الإدارة إلى التفكير استخدام الطرق والأساليب المتاحة في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار وضعية مالية جيدة تختلف عن الوضعية الحقيقية لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية، رغم اختلاف مفاهيم المحاسبة الإبداعية حيث نميز مفهومين أحدهما إيجابي يتمثل في التطوير و إيجاد الحلول المبتكرة التي تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة وفاعلة لخدمة مستخدمي القوائم المالية، والمفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء حقائق مختلف لخدمة أغراض معينة بما يتنافى والقيم الأخلاقية المهنية.

توفر الممارسات المحاسبية مرونة يستطيع المحاسب استخدامها وبناء لرغبة الإدارة في التلاعب في القوائم المالية بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، إذ غالبا ما تضع الإدارة تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التصريح به حيث يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت، وذلك راجع إلى براعة المحاسب في هذا المجال الإبداعي غير قانوني، حيث في معظم الحالات تبوء كل هذه الإبداعات بالفشل، وترجع أسباب الانهيار كبرى الشركات في مجملها إلى الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك الشركات وافتقارها للممارسات السليمة ونقص في الشفافية والإفصاح. لهذا تجدر بنا الإشارة إلى أن عملية المحاسبة الإبداعية تبنى على نية الإدارة ومن الصعب اكتشافها، وتزداد هذه الصعوبة طالما إن هذه الممارسات تتم عادة في حدود ما تسمح به القواعد والمعايير المحاسبية.

واستنادا لما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية:

- ما مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية والأساليب الحد منها في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية :

1. هل يشكل استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهديدا لموثوقية المعلومة المحاسبية؟
2. ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ؟
3. هل تأثير فعالية آليات الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ؟

الفرضيات الدراسة :

بغرض الإلمام ببحوثات الموضوع ومحاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بفرضيات مبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي :

1. تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية.
2. يساهم محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. تؤثر فعالية آليات الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

## أهداف الدراسة:

- التعرف على أهم أساليب ودافع المحاسبة الإبداعية .
- استعراض أهم وسائل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تعرف على مسؤولية المراجع الداخلي في اكتشاف الممارسات الاحتيالية.
- إلقاء الضوء على موضوع المحاسبة الإبداعية.

## أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة بالتعريف على ما مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والذي ينعكس أثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ومدى مساهمة محافظ الحسابات في كشف هذه الأساليب الاحتيالية التي تستخدمها الإدارة في التلاعبات المحاسبية لدرجة تأثيرها على مصداقية القوائم المالية.

## مبررات اختيار الموضوع :

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما انه يندرج ضمن التخصص.
- لان الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة بصفة العامة، ومستخدمين القوائم المالية بصفة خاصة.
- اهتمام الطالب بمهنة المحاسبة بصفة عامة.
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.

## حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تمت الدراسة الميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومحافظي الحسابات المتواجدة بولاية ورقلة.  
الحدود الزمنية : تمت في الفترة الممتدة ما بين مارس 2018 و افريل 2018.

## منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال تطرق من الدراسات السابقة والمراجع العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستخلصا من الجزء النظري، وذلك بالاعتماد على البرنامج (Excel) والبرنامج الإحصائي (Spss).

## صعوبات البحث :

ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقدم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن.  
رفض معظم المؤسسات ملء استمارة الاستبيان، والسبب يبقى مجهول ربما لظروف معينة.

## خطة وهيكل الدراسة :

بغرض دراسة هذا الموضوع يتم تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر متفق عليها منهجيا.

الفصل الأول متعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية لتأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، يتناول فيه مفهوم المحاسبة الإبداعية ودافعها وأساليبها، ودر المدقق الداخلي في الحد من أثارها، أما المبحث الثاني يتطرق فيه إلى الدراسات السابقة في الموضوع.

الفصل الثاني يتعلق بالدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة محافظي الحسابات ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية من اجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

# الفصل الأول: الإطار النظري

للمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

من المعروف أن المحاسبة مبادئ ومعايير نظريات وفي نفس الوقت هي فن التزام بالقوانين المحلية والدولية، ويستطيع المحاسب وبناء لرغبه الإدارة أن تتلاعب في القوائم المالية، حيث يلجا في بعض الأحيان إلى انتهاج بعض السياسات والممارسات على هذا القوائم لتظهر المؤسسة في أحسن صوره، مما يؤثر على تقدير وقرارات مستخدميه الأمر الذي يؤدي بهم إلى خسائر وإفلاس نتيجة التعامل مع هذه المؤسسة.

من ما اظهر الحاجة الملحة إلى الكشف عن تلك الإجراءات والتحقق من صدق معادله الأرقام الواردة في القوائم المالية الوحدة الاقتصادية والتي يفترض أن تعبر عن نتيجة نشاطها المركز المالي وبشكل واضح.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل بيان مفهوم المحاسبة الإبداعية وإبراز تأثيرها على مصداقية القوائم المالية والأساليب وطرق ذلك التلاعب ، وهذا ضمن **المبحث الأول** ، أما **المبحث الثاني** فنحاول من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها، فكان تقسيم الفصل كالتالي :

**المبحث الأول:** الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

**المبحث الثاني:** الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة



## المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو انه نوع جديد من أنواع المحاسبة، في الوقت الذي لا يوجد في الحقيقة الأمر تأهيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، وبشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، لذلك فالمحاسبة الإبداعية هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط.

## المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعدد التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية

- المحاسبة الإبداعية التحويل هي عملية تحويل القيم المحاسبة المالية غير الجيدة من صورته الحقيقية إلى صورته أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة<sup>1</sup>؛
- المحاسبة الإبداعية: هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال؛
- المحاسبة الإبداعية: هو أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من اجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلاءم ورغبات الإدارة؛
- المحاسبة الإبداعية: هي ممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة<sup>2</sup>.
- ومن خلال مما سبق من التعاريف فإن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات يقوم بها معدوا القوائم المالية وهذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ولو على حساب فئات أخرى.

1 ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013، 2012، ص20

2 رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010، ص96.

الفرع الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية

تعتبر الأهداف المحققة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتركها الممارسات المحاسبية للأنظمة المحاسبية المطبقة في الدول من أهم الدوافع التي تؤدي بمديري الشركات والمحاسبين لاستخدامها، وفيما يلي نبرز أهم الدوافع وراء استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية<sup>1</sup>:

- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها؛
- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية<sup>2</sup>؛
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- تحسي الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛
- التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية؛
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.
- زيادة الاقتراض من البنوك؛
- تحقيق أرقام محددة للأرباح: قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعات المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية :

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية<sup>3</sup>:

1. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك؛
2. تسجيل إيراد مزيف؛

<sup>1</sup> عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص 19-20.

<sup>2</sup> نعيم تومان مرهون الزبيدي تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلة 17، العدد 02، السنة 2015.

<sup>3</sup> محمد مطر بليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار الحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 10-11.

3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
4. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة؛
5. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات؛
6. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة؛
7. نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة .

### ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب إن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين .

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي .

1. المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية؛
2. عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية؛
3. التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة؛
4. عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة؛
5. الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة؛
6. تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل؛
7. عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل؛
8. إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري؛
9. الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.

### ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

1. تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس؛

<sup>1</sup> ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار الحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 46-48.

2. تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية؛
3. تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب؛
4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسمها تجارية.

### المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في إن يوضح في تقريره رأيه للإطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق أم لا وإنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### الفرع الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق .

تعد الالتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توفرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى الخصوص المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي، ويكون المدقق تابع للمؤسسة فانه يوجه ضغوطات من المديرين وهذا لستر بعض التلاعبات الممارسة من طرف الإدارة، ولكن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة تجبره على كشف هذه التلاعبات. وقد وضع معهد المدققين مبادئ أخلاقية أهمها:<sup>1</sup>

**1- النزاهة:** يجب على المدقق والمحاسب المهني أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ولذا يجب إلا يكون للمحاسب المهني أو المدقق علاقة مع التقارير أو القوائم أو المعلومات حيث يعتقد أن هذه المعلومات:

أ- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛

ب- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة؛

ج- تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

**2- الموضوعية:** هي التي يفترض إلزاماً على جميع المحاسبين بان لا يتعاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفروض للآخرين كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته.

<sup>1</sup> أسامة سالم شاكر القيسي، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمدققي الحسابات \_ بحث نظري بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة 2012 .

**3- الكفاءة والعناية المهنية:** ينبغي على المحاسب أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية وتتضمن:

أ- المحافظة على المهارات والمعرفة الفنية بالمستوى المطلوب؛

ب- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

**4- السرية:** هي التي يفترض إلزام المحاسبين والمدققين بالامتناع عن:

أ- كشف معلومات سرية خارج الشركة. والتي يمكن الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية

ب- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية لمصلحتهم الشخصية أو أطراف أخرى.

**5- السلوك المهني:** هو التزام المدققين والمهنيين بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلى

المدققين والمهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة بل يكونوا أمناء وصادقين وينبغي أن لا يقوموا بـ:

أ- إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها؛

ب- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

#### الفرع الثاني: مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش

إن عملية التدقيق في الوقت الحاضر لم تعد تهدف أساساً إلى اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش، ولكن اكتشافها يعتبر ناتجاً ثانوياً لعملية التدقيق ومن خلال ممارسة المدقق لحذره المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها .

كما أن تحول التدقيق من التدقيق التفصيلي إلى التدقيق الاختباري يقوم على أساس العينات الإحصائية ، يترتب عليه استحالة اعتبار المدقق مسؤولاً عن اكتشاف جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب بالدفاتر والسجلات .

ولكن يعتبر المدقق مسؤولاً " عن اكتشاف تلك الأخطاء والغش التي يظهرها التدقيق العادي للدفاتر والسجلات شريطة أن يكون للمدقق قد مارس حذره المهني واختار عيناته عشوائياً، أما ما تحويه الدفاتر من غش محكم الأطراف لم تكشفه عملية التدقيق هذه فلا يعتبر المدقق مسؤولاً عنه ، ولكن من واجب المدقق أن يزيد من حجم العينة ونطاق الاختبارات حتى يزيل شكه باليقين والقناعة بعدم وجود خطأ أو غش ما .

وان الوسيلة الأساسية والطرق القويم ( الفعال ) لمنع الغش والخطأ أو العمل على التقليل منهما إنما يتم باتباع أنظمة سليمة للرقابة الداخلية، وواجب المدقق هنا تقديم النصائح والمقترحات لتدعيم الرقابة الداخلية ولتلافي الثغرات ونقاط الضعف الموجودة في النظام المطبق بالمشروع تحت التدقيق.

وهكذا إذا ما قام المدقق بأداء واجباته وفق الأصول المهنية المرعية ولم يهمل في أي ناحية من نواحي عمله ، ومع ذلك ظهر أن هناك تلاعباً أو اختلاسا قد وقع في المشروع ولم يكتشفه المدقق فإنه لا يعد مسؤولاً عنه، ويكون الحكم على مدى التزام المدقق

أو عدم التزامه بواجباته المهنية بالعودة إلى معايير التدقيق المتعارف عليها ولنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل .  
ولكن المشكلة الرئيسية هنا تكمن في اكتشاف حالات الاحتيال أو الاختلاس أو التلاعب التي يتم على صعيد الإدارة وكيفية مواجهتها من قبل المدقق.  
يقول بعض من مدققي الحسابات انه من المستحيل عمليا اكتشاف عمليات الاحتيال التي قد تقوم بها الإدارة العليا في المشروع عن عمد وإصرار مسبق إلا بجهود مضمّنة وبكلفة مرتفعة ووقت طويل أن يكتشف ذلك .  
ولكن الاتجاه السائد في الأوساط القضائية وهيئات الرقابة المالية بل ولدى رجال الأعمال، أن شركات التدقيق ينبغي أن تتمكن من اكتشاف مثل ذا الاحتيال والتلاعب.

وهناك أساليب جديدة ترشد المدقق إلى الحالات المتعددة التي قد تستغل في الاحتيال وهي :

1. اعتماد على المصادر الخارجية لجمع المعلومات عن الصفقات الضخمة التي تقوم بها شركة معينة، أي يجب أن لا يعتمد المدقق على المعلومات التي تقدمها له الإدارة فقط؛
2. التدقيق في عمليات الصغيرة العديدة المتعلقة بشركة واحدة متعامل معها العميل، لان هذه العمليات إذا أضيفت واحدة إلى الأخرى سوف تشكل مؤشرا هاما بالنسبة لنتائج الشركة المالية؛
3. التدقيق في نشرات الشركة وفي الأرقام الحسابية والمعاملات المالية التابعة إلى السنين الخمس الماضية؛
4. التدقيق الحذر في تواريخ رأس السنة، أي الصفقات المسجلة قرب نهاية العام المالي أو في نهاية الفصل المالي؛
5. أن يتطلب المدقق من الإدارة العامة للشركة المصادقة على جميع الصفقات المهمة وذلك لغرض التأكد من عدم وجود صفقات غير معلن عنها، وفي حالة كون أعضاء مجلس إدارة الشركة هم المديرون أنفسهم ، فيستحسن أن يطلب المدققين تدخل القانون؛
6. مقارنة الصفقات المتعلقة بالإدارة بصفقات تشبهها قام بها فريق منافس آخر؛
7. بالنسبة للشركات التي تستبدل محاسبيها بين حين وآخر أو الشركات التي تعتمد على شركتي تدقيق معا، فيجب أن يتم تعاون وثيق بين أعضاء الشركتين لكشف مدى تدخل الإدارة في أعمال التدقيق .

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

لقد ازداد الاهتمام في العقدين الماضيين بموضوع المحاسبة الإبداعية أو كما يطلق عليها الاحتمالية من طرف العديد من الباحثين والدارسين، ويعود ذلك إلى أن المحاسبة الإبداعية لها اثر كبير على مصداقية القوائم المالية، وهذه الأخيرة تؤدي إلى تضليل مستعملي القوائم المالية، وعليه سأحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة .

## المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية 2013.<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف عن وجود أو عدم وجود علاقة خطية بين أنماط المحاسبة الإبداعية وبين مصداقية القوائم المالية، حيث تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة التي تتكون من (43) مراقب حسابات وتم اختيارهم بشكل عشوائي باعتبار أن مجتمع مراقبي الحسابات هم الأقرب لصور التلاعب المحاسبي .

حيث تم التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل القوائم المالية من اجل خداع مستخدميها، والتعرف على الأسباب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية واهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم في الحد أو التقليل من مظاهر التلاعب في القوائم المالية، وأخير التوصل إلى استنتاجات علمية مدعمة إحصائياً في استكشاف العلاقات البنينة التي تربط أساليب المحاسبة الإبداعية بمصداقية القوائم المالية والتأثير المتبادل بين متغيراتها وماهي أفضل التوصيات المناسبة لذلك.

حيث أشارت نتائج الدراسة إلى وجود عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة من خلالها التأثير على القوائم المالية الصادرة عنها مما يضعف من مصداقيتها ومنها أساليب التلاعب في الإيرادات، المصروفات، الموجودات، المطلوبات وقائمة التدفقات النقدية.

## 2مطر والحلي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية

الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية 2009.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، وتم اخذ عينة من موظفي هذه الشركات، والمدققين الخارجيين والمحللين الماليين بحيث بلغ حجمها 150 شخصا.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات ، وأيضاً تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة أن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

<sup>1</sup> نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2015.

<sup>2</sup> محمد مطر و ليندا حسن الحلي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مستل من رسالة قدمت ضمن متطلبات التخرج على درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا 2009.

### 3 محمد مطر، أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية<sup>1</sup>.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية لأساليب إدارة الإيراح وانعكاسات ذلك على موثوقية بياناتها المالية المنشورة.

وقد تم توزيع استبان الدراسة على عينة مكونة من الوسطاء الماليون في البورصة، وضباط الائتمان، والمدققون الخارجيين.

وتتمثل الأهداف الرئيسية للدراسة في تحديد مدى ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية لإدارة الأرباح والتعرف على

أساليب التي تتبعها في هذا المجال، وتحديد مدى انعكاسات ممارسات الإدارة في الشركات المساهمة لإدارة الأرباح على موثوقية

البيانات المالية، واستكشاف الوسائل المناسبة للحد من انتشار هذه الظاهرة في تلك الشركات.

حيث كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها:

اعتادت الإدارة في الشركات على إدارة الأرباح وقد تزايدت هذه الظاهر بفعل تداعيات الأزمة المالية.

تتنوع الأساليب والإجراءات المستخدمة في إدارة الأرباح في تلك الشركات.

أجمعت الفئات المشمولة في عينة الدراسة على إن للأساليب المتبعة في إدارة الأرباح آثارا متفاوتة تتركها على موثوقية البيانات المالية

### 4 طلال سليمان جريره، اثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبي الإبداعية، 2015<sup>2</sup>.

هدفت الدراسة إلى بيان اثر الآليات المحاسبية للحكومة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية

في الأردن، وقد تم إعداد استبيان وزعت على عينة الدراسة المتكونة من مدققي الحسابات الخارجيين، وقد هدف الدراسة

إلى:

إبراز اثر التطوير والتعديل في معايير المحاسبة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

إظهار اثر التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

إظهار اثر التدقيق الداخلي والخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

إن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق في الشركات الصناعية تساعد في تفعيل حوكمة الشركات وبالتالي تحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية؛

إن التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية اثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

إن التدقيق الخارجي يمتلك دورا رئيسا في الحد من ممارسات إدارة الشركة لتحقيق أهدافها والإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة

على مركز المالي.

<sup>1</sup> محمد مطر، أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط.

<sup>2</sup> طلال سليمان جريره، اثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبي الإبداعية، دراسة تطبيقية، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 02، 2015.



## 5 رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم

المالية، 2013<sup>1</sup>.

سعت الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في تحجيم آثار المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. حيث تسعى الدراسة إلى زيادة الوعي المحاسبي ودعم الثقافة المحاسبية بمختلف الاتجاهات الحديثة للحد من ممارسات السئة و للأخلاقية والمؤدية إلى عواقب جد وخيمة للمؤسسة وللاقتصاد. وقد توصلت الدراسة إلى:

نشر الوعي المحاسبي لمفهوم المحاسبة الإبداعية وإيجاد الآليات المناسبة للحد من تأثيراتها السلبية؛  
وضع قواعد السلوك المهني من طرف لجان أخلاق المهنة؛

تفعيل آليات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لأهميتها في زيادة عمليات الشفافية والإفصاح وبالتالي تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

دعم الأطر والتشريعات بأساليب ردمية لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في المعلومة المالية.

6 محمد موري كانه، دو لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات، 2014<sup>2</sup>.

هدف هذه الدراسة إلى قياس دور لجان المراجعة باعتبارها آلية من آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من 96 شركة تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية السعودية. حيث تهدف هذه الدراسة إلى مجموع من الأهداف أهمها:  
دراسة الوضع الراهن لممارسة إدارة الأرباح في شركات المساهمة السعودية؛  
تحديد طبيعة دور لجان المراجعة وفق للوائح والأنظمة والإصدارات المهنية؛  
دراسة العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وخصائص مجلس الإدارة وبين ممارسة إدارة الأرباح من قبل شركات المساهمة السعودية. حيث هذه الدراسة إلى مايلي:

تمارس شركات المساهمة السعودية إدارة الأرباح عن طريق المستحقات الاختيارية؛

أن مستوى التزام شركات المساهمة السعودية بمتطلبات لائحة حوكمة الشركات في تحسن مستمر وهذا سيزيد بالفعل من عدد الشركات الأكثر تطبيقاً للحوكمة؛

يوجد طرق ووسائل عديدة لكشف ممارسات إدارة الأرباح؛

يوجد العديد من المقاييس لقياس إدارة الأرباح.

<sup>1</sup> رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، المنتدى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقة الجزائر، 25-26 نوفمبر، 2013.

<sup>2</sup> محمد موري كانه، دو لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية قسم المحاسبة، جامعة أم القرى، 2014.

### 7 عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2015<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة، حيث وزعت 60 استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي تكون من 07 شركات مساهمة لولاية سكيكدة الذي تشمل مدراء المالية والمحاسبة، المحاسبين، والمدققين الداخليين.

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

بيان الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي، في زيادة الثقة في القوائم المالية؛

التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، ودوافع الإدارة من استخدامها؛

بيان دور أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والتلاعب الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية.

### 8 شتحنونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2016<sup>2</sup>.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية؛

حيث تم توزيع استبيان على مجموعة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين.

وتطرت الدراسة إلى:

إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع؛

التعرف على المحاسبة الإبداعية؛

استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

إن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

انه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجون بإجراء الاختبارات الأزمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

انه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات المالية.

### 9 خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، 2015<sup>3</sup>.

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور محافظ الحسابات في

الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها لإثبات صحة القوائم المالية، حيث نظرت الدراسة إلى:

<sup>1</sup> عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، جامعة ورقلة الجزائر، 2015.

<sup>2</sup> شتحنونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، جامعة ورقلة الجزائر، 2016.

<sup>3</sup> خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التسير، جامعة الوادي الجزائر، 2015.

إظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات؛

التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، وأثارها على القوائم المالية ؛

بيان دور محافظ الحسابات في زيادة الثقة لدى القوائم المالية .

وحيث تمكنت الدراسة إلى الوصول إلى النتائج التالية:

انه يوجد دافعان لممارسة المحاسبة الإبداعية :

دافع انتهازي: غير أخلاقي لتحقيق منافع ذاتية للإدارة والإضرار وتضليل مستخدمي القوائم المالية ؛

دافع كفاءة المنشأة: وهو التأثير على مستخدمي القوائم المالية ولتحقيق التوازن بين العائد ودرجة المخاطر؛

تعتبر يقظة وكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### المطلب الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة

**أولاً:** إن اختلاف دراستي مع دراسة نعيم تومان مرهون الزيايدي تتمثل في انه ركزا في دراسته على نطاق أساليب المحاسبة الإبداعية في الإيرادات، والمصروفات، وفي بنود الموجودات، وفي بنود المطلوبات، وفي حقوق الملكية، حيث شملت عينته مراقب حسابات وركز عن خصائص القوائم المالية، أما دراستي فقد ركزت على أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصفة عامة، وركزت في دراستي على دور الوظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن عينة دراستي شملت المحاسبين، ومدراء المالية المحاسبة.

**ثانياً:** إن دراستي ودراسة محمد مطر وليندا الحلبي متشابهتان نوعاً ما إلا أنهما تناولتا الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالتفصيل، أما أنا فركزت أكثر على دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتطرت إلى أخلاقية مهنة التدقيق ومسؤولية المدقق في اكتشاف الغش .

**ثالثاً:** إن الاختلاف في دراستي ودراسة محمد مطر، حيث أن دراسته ركزت على التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح، حيث ركزت أنا في دراستي على التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافعها وتطرت إلى دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما انه تناول في عينته الوسطاء الماليون في البورصة وضباط الائتمان في البنوك التجارية والمدققون الخارجيون، أما أنا فركزت على آراء المدققين الداخليين والمحاسبين بالإضافة لمدراء المالية والمحاسبة .

**رابعاً:** إن الاختلاف بين دراستي ودراسة طلال سليمان جريه هو انه ركزا على الآليات المحاسبية الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتطرق إلى معايير المحاسبة والتدقيق، أما أنا فتناولت في دراستي مفهوم وأساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية وتطرت إلى دور التدقيق الداخلي .

**خامساً:** إن الاختلاف بين دراستي ودراسة رفايقي فاطمة الزهراء في أنها تناولت في دراستها حوكمت الشركات، أما في دراستي فتناولت دور وظيفة التدقيق الداخلي، وتفقتنا في مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية .

**سادساً:** إن دراستي ودراسة محمد موري كانه متشابهتان إلى حد ما حيث تناولنا مفهوم وأساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية أو ما

يعرف بإدارة الأرباح وطرق الحد من ممارساتها، إلا انه تناول دور حوكمة الشركات في الحد من هذه الممارسات .

سابعاً: إن ا دراسي ودراسة عليوش عادل متشابهتان نوعاً ما إلا انه تناول التدقيق الداخلي بشكل كبير حيث خصص له مبحث كامل حيث شملت عينته شركات المساهمة في ولاية سكيكدة، أما في دراسي فاكتفت بتطرق إلى دور المدقق الداخلي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث شملت عينة دراسي المحاسبين والمدراء المالية والمحاسبة .

ثامناً: إن الاختلاف بين دراسي ودراسة شتحوونة محمد فارس يتمثل في انه ركز في دراسته مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، حيث شملت عينته مجموعة من محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين، أما في دراسي فتناولت دور المدقق الداخلي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث شملت عينة دراسي المحاسبين ومدراء المالية والمحاسبة .

تاسعاً: إن الاختلاف بين دراسي ودراسة خلايفة رجحانة تتمثل في أنها تناولت الإطار القانوني والتنظيمي لمحافظ الحسابات كما تناولت مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما في دراسي فتناولت مسؤولية المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي الأخير تظهر الاختلاف دراسي عن باقي الدراسات فيما يلي:

حيث إن معظم الدراسات السابقة تناولت المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مختلفة فلكل باحث أسلوبه في البحث فقد ركزت اغلب الدراسات على التدقيق الداخلي ودوره في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية، أما دراسي فحاولت من خلالها إن ابرز دور التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة في الحد من تلك الممارسات، فان المدقق الداخلي تابع في عمله للمؤسسة لكن باستقلاليته وبالتزامه بأخلاقيات المهنة، وباحترام لمبادئ التدقيق المتعارف عليها تلزمه بكشف التلاعبات والممارسات الاحتيالية الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية.

## خلاصة الفصل :

نستخلص من خلال هذا الفصل انه قد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، إلا أن هناك البعض يرغب بتحقيق أهداف محددة سواء من ملاك الشركات أو من مصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن ابتداع طرق وأساليب محاسبية مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وذلك بغرض تحقيق الأهداف من اجل تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية، كما طرقتنا إلى أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، ومسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والممارسات الاحتيالية.

## الفصل الثاني:

### الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد استيفائنا للجانب النظري للموضوع، حيث تطرقنا إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتماداً على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة مني لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة .

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

### المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

### المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

#### الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتحدد مجتمع الدراسة الميدانية في محافظتي الحسابات ومحاسبين معتمدين، وخبراء محاسبين، ومحاسبو المؤسسات الاقتصادية، حيث تم توزيع الاستبيان على 45 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 35 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه:

جدول رقم (2-1) يوضح طرق توزيع الاستبيان .

النسبة	العدد	البيان
100%	45	عدد الاستثمارات الموزعة
75.5%	34	عدد الاستثمارات الوارد
24.5%	11	عدد الاستثمارات المهملة والمفقودة
08.8%	4	عدد الاستثمارات الملغاة
66.6%	30	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج الاستبيان

#### -حدود الدراسة:

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي :

الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين في مؤسسات في ولاية ورقلة.

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة وتاريخ استلام آخر استمارة (من 25 مارس إلى 17 أفريل 2018).



الفرع الثاني: عينة الدراسة

-العينة الاستطلاعية: تتكون عينة الدراسة من محافظي الحسابات و محاسبي في مؤسسات الاقتصادية وخبراء محاسبين تم توزيع عليهم 11 استمارة استبيان وذلك بهدف التأكد من صلاحية أداة الدراسة.

العينة النهائية :

تتكون عينة الدراسة من 30 فرد من أفراد العينة من بينهم محافظي حسابات ومحاسبين ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية وخبراء محاسبين، ويتوزعون كالتالي:

- حسب الجنس؛
- حسب العمر؛
- حسب المستوى التعليمي؛
- حسب سنوات الخبرة؛
- حسب الوظيفة.

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة

الفرع الأول: أداة الدراسة

1-اختيار أداة الدراسة: توجد عدة أدوات دراسة يستعملها الباحثين في الدراسات العلمية، من بينها الملاحظة والمقابلة الشخصية، والاستبيان، حيث أن لكل أداة خصائصها ولكل دراسة أداة تتناسب معها، وقد تم اختيار أداة الاستبيان كأداة متناسبة مع الدراسة وهذا يتلائم مع موضوع الدراسة وحجم العينة .

2-مراحل تصميم الاستبيان

1-2مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، حيث يتم صياغة مجموعة من الأسئلة مع الأخذ بعين الاعتبار إشكالية الدراسة، كما راعينا في إعداد الأسئلة مايلي:

\_\_ صياغة الأسئلة تكون بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة؛  
 \_\_ عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

2-2مرحلة إعادة التصميم: حيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة من قبل الأساتذة المحكمين، ثم يتم تصميم بشكل نهائي.

### 3- نشر 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؛

الاستعانة بالغير : وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع الولاية التي تمت فيها الدراسة؛  
التسليم المباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.

### 4- هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 26 سؤالاً، بوبت ثلاثة 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 خبرة ومجال العمل... الخ، ويحتوي 5 أسئلة؛

المحور الثاني: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بتحديد تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ويحتوي على 6 أسئلة؛

المحور الثالث: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمساهمة محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية، ويحتوي على 7 أسئلة؛

المحور الرابع: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بفعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويحتوي على 6 أسئلة.

### 5\_ الصدق الثبات المحتوى

لاختيار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1) ولكل منها دلالة.

المقياس الأول: تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية .

#### 1- الثبات:

جدول رقم (2-2) يوضح معامل الثبات المقياس الأول .

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
06	0.727

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.727 وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس. (الملحق

رقم 03).

**2-الصدق:**

جدول رقم (2-3) يوضح معامل الصدق الأول .

معامل الصدق	عدد الفقرات
0.852	06

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.852 وهو معامل صدق قوي مما يدل على صدق المقياس.(الملحق رقم 03 )

-بما أن المقياس ثابت وصدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة.

**المقياس الثاني:** مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المخاسبة الإبداعية .

**1-الثبات:**

جدول رقم (2-4) يوضح معامل الثبات المقياس الثاني .

آلفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.674	07

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان.

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.674 وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس.( الملحق رقم 03 )

-بما أن المقياس ثابت وصدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة .

**2-الصدق:**

جدول رقم (2-5) يوضح معامل الصدق المقياس الثاني .

معامل الصدق	عدد الفقرات
0.820	06

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.820 وهو معامل صدق قوي مما يدل على صدق المقياس.(للملحق رقم 03)

-بما أن المقياس ثابت وصدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة .

**المقياس الثالث:**فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

**1-الثبات:**

جدول رقم (2-6) يوضح معامل الثبات المقياس الثالث .

آلفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.603	06

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ يساوي 0.603 وهو معامل ثبات قوي مما يدل على ثبات المقياس. (الملحق رقم 03)

### 2-الصدق:

جدول رقم (2-7) يوضح معامل الصدق المقياس الثالث .

معامل الصدق	عدد الفقرات
0.776	06

المصدر: من أعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان .

من الجدول نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.776 وهو معامل صدق قوي مما يدل على صدق المقياس. (الملحق رقم 03 )  
-بما أن المقياس ثابت وصدق هذا يعني أن المقياس صالح للدراسة .

### الفرع الثاني : البرامج المستخدمة .

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتحصل عليها في استمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج (Excel 2007) تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول.  
لقد تم اعتماد على مقياس ليكرت المكون من ثلاثة درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبيان، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8) يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة .

الدرجة	مستوى الأثر
3	موافق
2	محايد
1	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالب

كما تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 25) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

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

-الانحراف المعياري : لمعرفة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم حساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة .

### المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى نتائج الدراسة وتفسير النتائج وفقا للفرضيات الموضحة، حيث يتم دراسة خصائص العينة من حيث البيانات الأولية، إلى جانب إجابات العينة على العبارات التي تضمنها الاستبيان، للوصول أخيرا إلى اختبار الفرضيات.

## المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

ويتم فيه عرض النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للعيينة الدراسة.

## الفرع الأول: فئات عينة الدراسة حسب الجنس

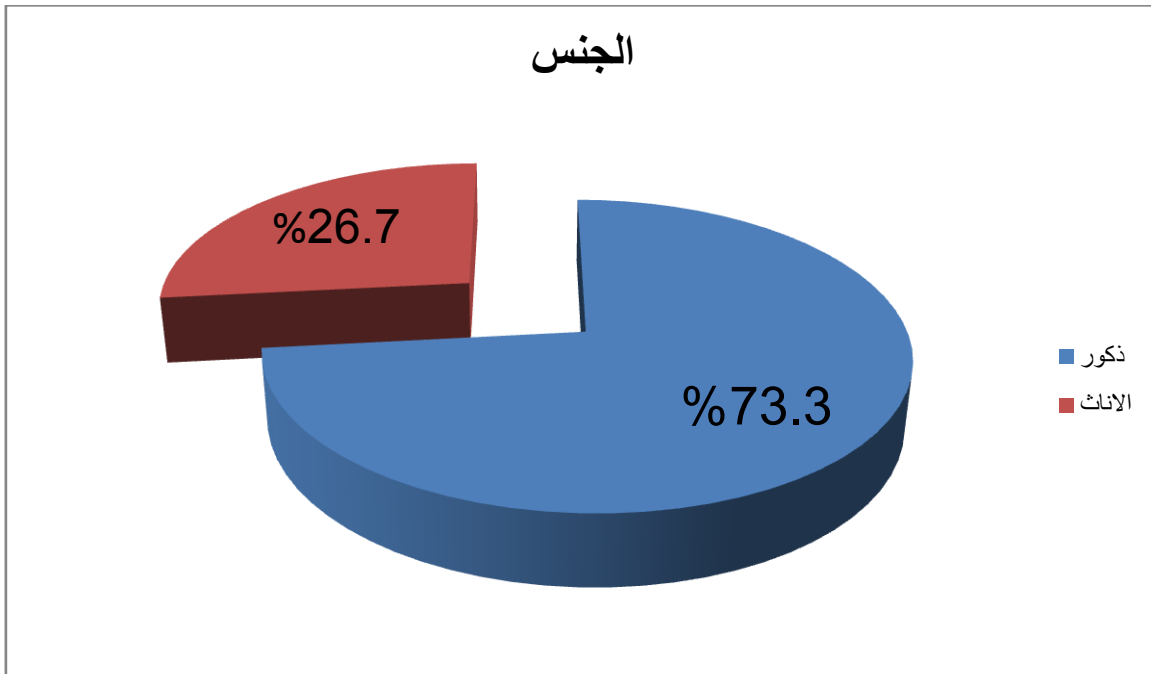
جدول رقم (2-9) يوضح توزيع العينة حسب الجنس .

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	22	73.3%
الإناث	8	26.7%
المجموع	30	100%

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS 25

تتكون عينة الدراسة من 30 فرد منهم 22 ذكور و 8 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت 73.3% في حين قدرت نسبة الإناث بـ 26.7% .

شكل رقم ( 2-1) يوضح توزيع العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

الفرع الثاني: فئات عينة الدراسة حسب السن

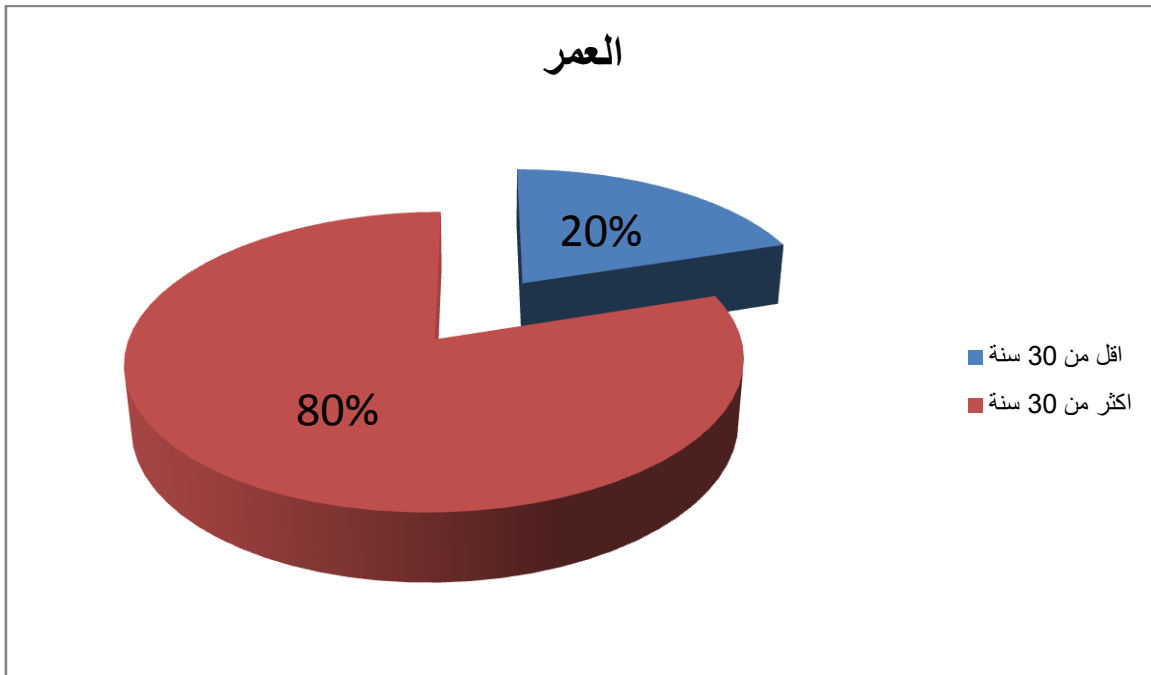
جدول رقم ( 2-10) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب السن .

النسبة	التكرار	السن
20%	06	اقل من 30 سنة
80%	24	أكثر من 30 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (2-10) والشكل رقم (2-2) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم عن 30 سنة هو 06 أي بنسبة 20% ، أما الذين يتجاوز أعمارهم عن 30 سنة هو 24 أي بنسبة 80% من إجمالي أفراد العينة.

شكل رقم (2-2) يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

الفرع الثالث: فئات عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

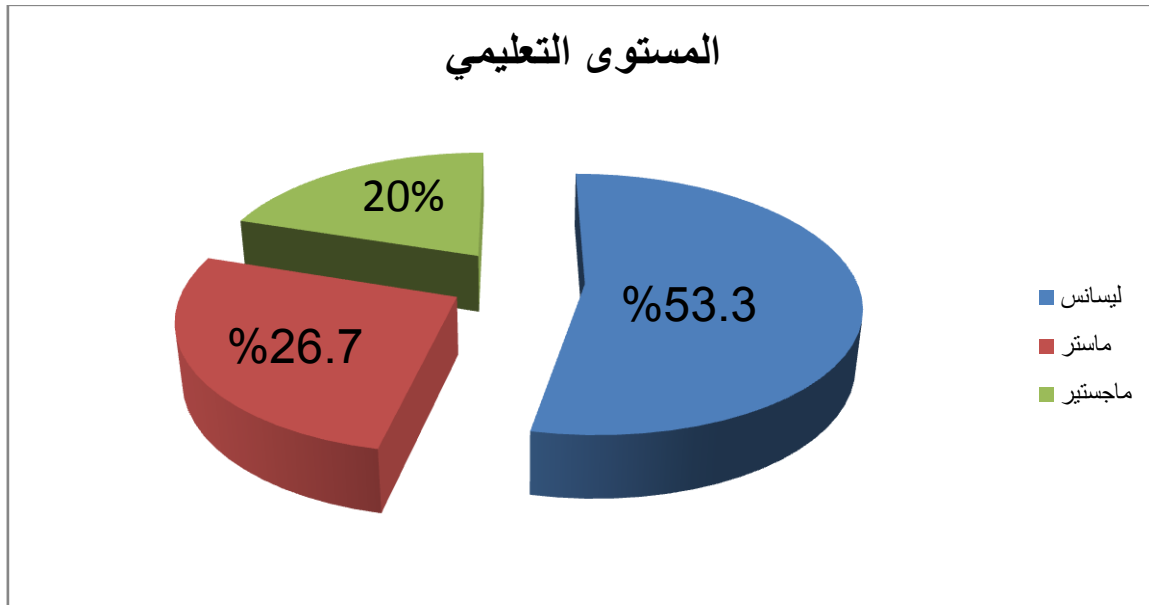
جدول رقم ( 2-11) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب المستوى التعليمي .

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
53.3%	16	ليسانس
26.7%	08	ماستر
20%	06	ماجستير
00%	00	دكتوراه
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 2-11) والشكل رقم ( 2-3) الذي يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة ، أن نسبة 53.3% يحملون شهادة ليسانس وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة، وتليها نسبة 26.7% بالنسبة للمتحصلين على شهادة ماستر، أما حاملي شهادة ماجستير فكانت 06% وهي نسبة ضعيفة جدا، وفيما يخص شهادة الدكتوراه فكانت منعدمة تماما، ويمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

شكل رقم ( 2-3) يوضح توزيع العينة حسب متغير المهنتوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

الفرع الرابع: فئات عينة الدراسة حسب الخبرة

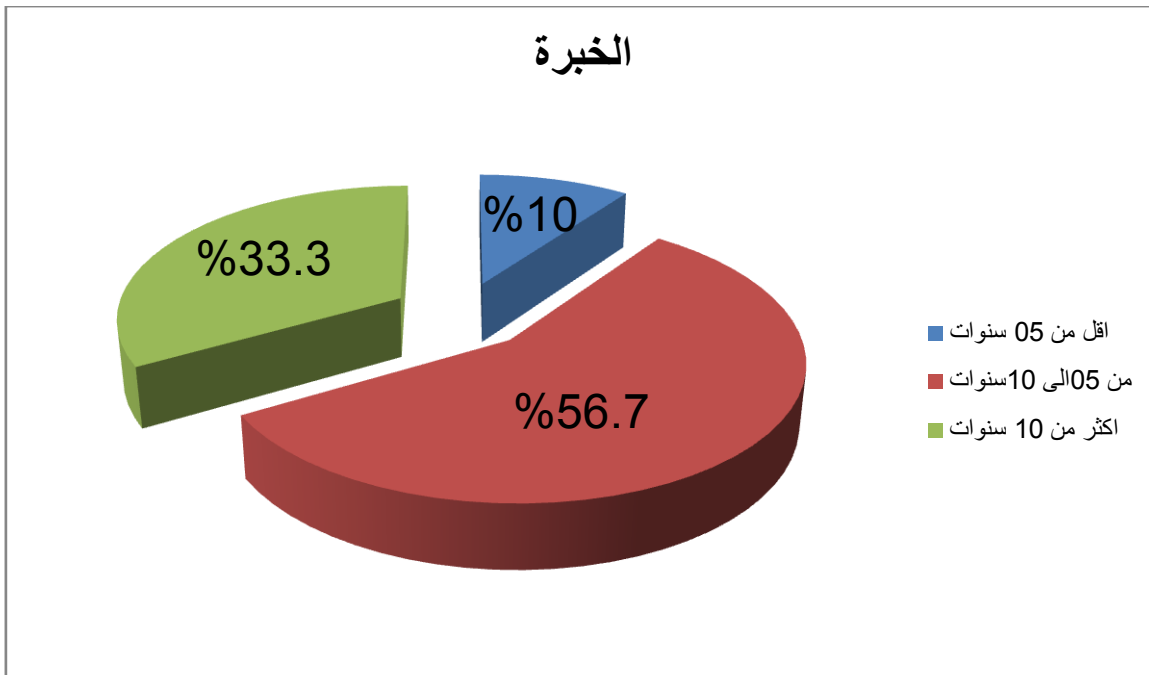
جدول رقم (2-12) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب الخبرة .

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 05 سنوات	03	%10
من 05 إلى 10 سنوات	17	%56.7
أكثر من 10 سنوات	10	%33.3
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-12) والشكل رقم (2-4) الذي يوضح لنا التوزيع العينة النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة ، أن نسبة 56.7 % خبرتهم ما بين 05 و 10 سنوات، وهذه النسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما تؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 33.3% الأفراد الذين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات ، أما الباقي والذين يمثلون خبرتهم اقل من 05 سنوات مثلت نسبتهم 10% وهي اقل نسبة اقل نسبة في العينة.

شكل رقم (2-4) يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25



الفرع الخامس: فئات عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

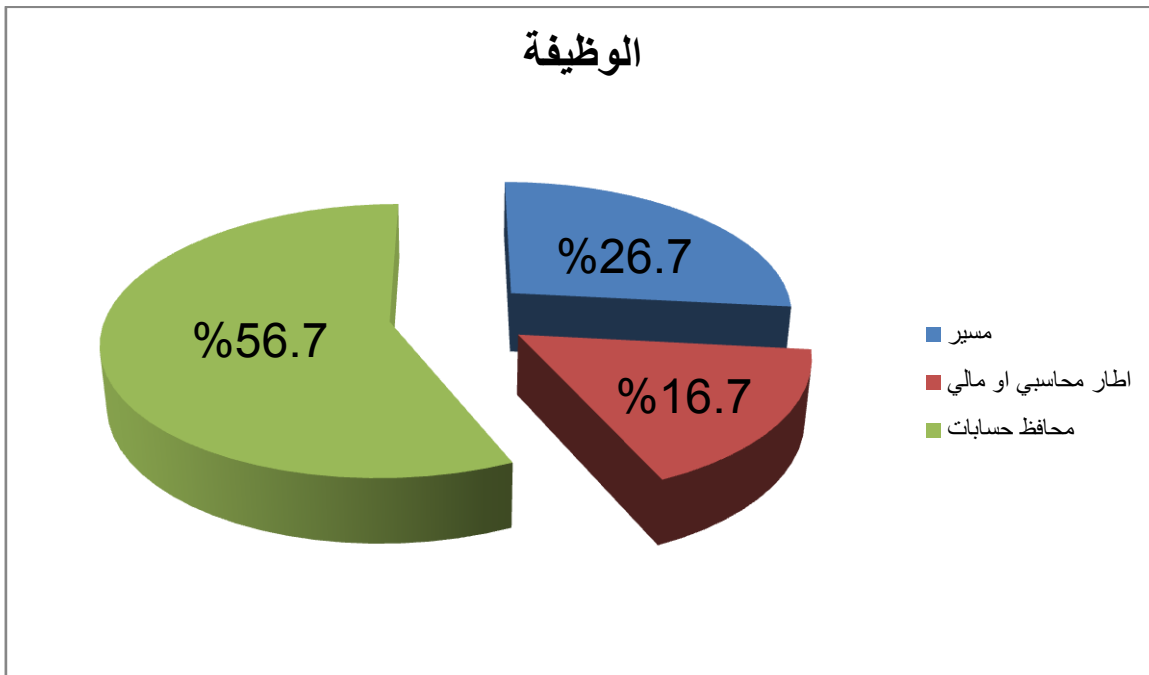
جدول رقم ( 2-13) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب الوظيفة .

الوظيفة	التكرار	النسبة
مسير	08	%26.7
إطار محاسبي أو مالي	05	%16.7
محافظ حسابات	17	%56.7
خبير محاسبي	00	%00
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 2-13) والشكل رقم (2-5) الذي يبين لنا توزيع النسبي حسب الوظيفة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة وظيفة محافظ حسابات حوالي %56.7 أي أن أغلب أفراد العينة محافظي حسابات ويليهما مباشرة وظيفة مسير بنسبة %26,7 ، ثم تليها وظيفة إطار محاسبي أو مالي %16.7 ، أما بالنسبة وظيفه خبير محاسبي فكانت منعدمة.

شكل رقم (2-5) يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25

ويمكن وصف عينة الدراسة بشكل تفصيلي أكثر كما يلي :

### 1- فئات الدراسة حسب الجنس و الخبرة و المستوى التعليمي

جدول رقم (2-14) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب الجنس والخبرة والمستوى التعليمي .

المجموع	الخبرة			الجنس
	أكثر من 10 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	اقل من 05 سنوات	
14	10	04	00	ذكر
08	00	05	03	
22	10	09	03	
02	00	02	00	الإناث
06	00	06	00	
08	00	08	00	
16	10	06	00	المجموع
08	00	05	03	
06	00	06	00	
30	10	17	03	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25 .

## 2- فئات الدراسة حسب الجنس و الخبرة و العمر

جدول رقم (2-15) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب الجنس والخبرة والعمر .

المجموع	الخبرة			الجنس
	أكثر من 10 سنوات	من 05 إلى 10 سنوات	اقل من 05 سنوات	
04	00	01	03	ذكر
18	10	08	00	
22	10	09	03	
02	00	02	00	الإناث
06	00	06	00	
08	00	08	00	
06	00	03	03	المجموع
24	10	14	00	
30	10	17	03	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25 .

### المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: حساب المتوسط الحسابي المرجح.

- الخطوة =  $\frac{\text{الوزن الأكبر} - \text{الوزن الأصغر}}{\text{عدد البدائل}}$

$$0.66 = 3 \div 1 - 3 =$$

- مجال الترجيح .

- جدول رقم (2-16) يوضح توزيع العينة الدراسة حسب الجنس والخبرة والعمر .

درجة المقياس	درجة المقياس	درجة المقياس	المجال	درجة المقياس
المكافئ الثالث	المكافئ الثاني	المكافئ الأول		
فعالية منخفضة	مساهمة صغيرة	تأثير ضعيف	1.66 ————— 1	غير موافق
فعالية متوسطة	مساهمة متوسطة	تأثير متوسط	2.33 ————— 1.67	محايد
فعالية عالية	مساهمة كبيرة	تأثير قوي	3 ————— 2.34	موافق

المصدر: من إعداد الطالب .

الفرع الثاني : تحليل محاور الاستبيان

أولاً: تحليل المحور الأولي

تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

جدول رقم (2-17) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى .

العبارات	موافق		محايد		غير موافق		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار			
1تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تغير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية.	66,7	20	33.3	10	00	00	2.67	0.479	موافق
2تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.	96.7	29	3.3	1	00	00	2.97	0.183	موافق
3إن المرونة التي تتمتع بها السياسات والأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة	96.7	29	3.3	1	00	00	2.97	0.183	موافق
4التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية.	33.3	10	66.7	20	00	00	2.33	0.479	محايد
5القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والحالية من	50	15	20	06	30	09	2.20	0.887	محايد

									التحيز يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية.
موافق	0.556	2.63	3.3	1	30	9	66.7	20	6 إن عملية المراجعة تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
تأثير قوي	0.316	2.62	تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-17) ما يلي:

1- الفقرة الأولى : ابدى 66.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن الممارسات المحاسبية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية، أما 33.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.67 و 0.479 باتجاه موافق.

2- الفقرة الثانية : ابدى 96.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات، أما 3.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.97 و 0.183 باتجاه موافق.

3- الفقرة الثالثة : ابدى 96.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن المرونة التي تتمتع بها السياسات والأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة، أما 3.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.97 و 0.183 باتجاه موافق.

4- الفقرة الرابعة : ابدى 66.7% من أفراد العينة أنهم محايدون على أن التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية، أما 33.3% فكانوا موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.33 و 0.479 باتجاه محايد .

5- الفقرة الخامسة : ابدى 50% من أفراد العينة موافقتهم على أن القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية، وأبدى 30% من أفراد العينة على أنهم غير موافقين، أما 20% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.20 و 0.887 باتجاه محايد.

6- الفقرة السادسة : ابدى 66.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن عملية المراجعة تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكان 30% من أفراد العينة محايدين، أما 3.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.63 و 0.556 باتجاه موافق.

ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات 2.62 والانحراف المعياري 0.316 باتجاه إيجابي.

ثانيا: تحليل المحور الثانية

"مساهمة محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية."

جدول رقم (2-18) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية.

العبارات	موافق		محايد		غير موافق		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اتجاه العينة
	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار			
1 تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية.	80	05	16.7	01	03.3	01	0.504	2.77	موافق
2 يبدي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش.	53.3	10	33.3	04	13.3	04	0.724	2.40	موافق
3 المراجع لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	93.3	01	03.3	01	03.3	01	0.403	2.90	موافق
4 توفر المراجع على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	70	08	26.7	01	03.3	01	0.547	2.67	موافق
5 يتبع المراجع معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	83.3	01	03.3	04	13.3	04	0.702	2.70	موافق
6 التزام المراجع بضممان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للمؤسسات.	93.3	01	03.3	01	03.3	01	0.403	2.90	موافق
7 يساهم المراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية الأعمال.	86.7	04	13.3	00	00	00	0.346	2.87	موافق
<b>مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية.</b>									
مساهمة كبيرة							0.178	2.74	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-18) ما يلي:

- 1- الفقرة الأولى : ابدى 80 % من أفراد العينة موافقتهم على أن استقلالية المراجع وموضوعيته تمكن من الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكان 16.7% من أفراد العينة محايدين، أما 03.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.77 و 0.504 باتجاه موافق.
  - 2- الفقرة الثانية : ابدى 53.3 % من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع يبدي رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش، وكان 33.3% من أفراد العينة محايدين، أما 13.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.40 و 0.724 باتجاه موافق.
  - 3- الفقرة الثالثة : ابدى 93.3% من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله، وكان 03.3% من أفراد العينة محايدين، أما 03.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.90 و 0.403 باتجاه موافق.
  - 4- الفقرة الرابعة : ابدى 70% من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع لديه المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس، وكان 26.7% من أفراد العينة محايدين، أما 03.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.67 و 0.547 باتجاه موافق.
  - 5- الفقرة الخامسة : ابدى 83.3 % من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع يتبع معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وأبدى 13.3% من أفراد العينة على أنهم غير موافقين، أما 03.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.70 و 0.702 باتجاه موافق.
  - 6- الفقرة السادسة : ابدى 93.3% من أفراد العينة موافقتهم على أن التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للمؤسسات، وكان 03.3% من أفراد العينة محايدين، أما 03.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.90 و 0.403 باتجاه موافق.
  - 7- الفقرة السادسة : ابدى 86.7 % من أفراد العينة موافقتهم على أن المراجع يساهم في تعزيز الثقافة الأخلاقية الأعمال، أما 13.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.87 و 0.346 باتجاه موافق.
- ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات 2.74 والانحراف المعياري 0.178 باتجاه تأثير قوي.

## ثالثاً: تحليل المحور الثالثة

فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

جدول رقم (2-19) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة .

اتجاه العينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق		محايد		موافق		العبارات
			النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	
موافق	0.379	2.83	00	00	16.7	05	83.3	25	1يسهر مجلس الإدارة على تطبيق القوانين ذات الصلة في الشركات.
موافق	0.183	2.97	00	00	03.3	01	96.7	29	2هناك قوانين تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم.
محايد	0.479	1.67	33.3	10	66.7	20	00	00	3تسعى إدارات الشركات إلى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات.
محايد	0.691	2.27	13.3	04	46.7	14	40	12	4يسعى المديرين إلى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية.
موافق	0.430	2.77	00	00	23.3	07	76.7	23	5تكريس الوقت الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.
موافق	0.490	2.63	00	00	36.7	11	63.3	19	6هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها.



فعالية عالية	0.482	2.52	فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
--------------	-------	------	--

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات SPSS 25 .

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-19) ما يلي:

1- الفقرة الأولى : ابدى 83.3% من أفراد العينة موافقتهم على أن مجلس الإدارة يسهر على تطبيق القوانين ذات الصلة في الشركات، أما 16.7% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.83 و 0.379 باتجاه موافق.

2 - الفقرة الثانية : ابدى 96.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن هناك قوانين تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم، أما 03.3% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.97 و 0.183 باتجاه موافق.

3- الفقرة الثالثة : عبرت نسبة 66.7% من أفراد العينة على أنهم محايدون في اعتبار أن إدارات الشركات تسعى إلى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، وكان 33.3% من أفراد العينة فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 1.67 و 0.479 باتجاه محايد .

4- الفقرة الرابعة : عبرت نسبة 46.7% من أفراد العينة على أنهم محايدون على أن المديرين يسعون إلى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية، وأبدى 40% من أفراد العينة عن موافقتهم، أما 13.3% فكانوا غير موافقين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.27 و 0.691 باتجاه محايد .

5- الفقرة الخامسة ابدى 76.7% من أفراد العينة موافقتهم على تكريس الوقت الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية، أما 23.3% فكانوا محايدون، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.77 و 0.430 باتجاه موافق.

6- الفقرة السادسة : ابدى 63.3% من أفراد العينة موافقتهم على أن هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها، أما 36.7% فكانوا محايدون، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.63 و 0.490 باتجاه موافق.

ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي ل فقرات 2.52 والانحراف المعياري 0.482 باتجاه ايجابي.

الفرع الثالث : مناقشة نتائج الدراسة

أولا : مناقشة نتائج المحور الأول " تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. "

الفقرة الأولى : " تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية. " من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.67، وباتجاه موافق، مما يبين أن الممارسات المحاسبية الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية بحيث تكون غير موضوعية . مما يجعلها مخرجات النظام من المعلومات المحاسبية غير معبر أو مشوهة.

الفقرة الثانية: " تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات. " من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.97، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات مما ينعكس على خاصية الموثوقية.

الفقرة الثالثة: " إن المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة. "

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.97، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب من اجل إظهار صورة غير حقيقية عن وضعية المؤسسة.

الفقرة الرابعة: " التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية. "

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.33، باتجاه محايد أي أن أغلبية العينة عبرت على تحفظها على أن التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية.

الفقرة الخامسة: " القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية. "

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.20، باتجاه محايد أي أن العينة منها من كان موافق وذلك بنسبة 50%، ومنها غير موافق 30%، وبنسبة 20% من العينة كانت محايدة على أن القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية.

الفقرة السادسة : " إن عملية المراجعة تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. "

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.63، و باتجاه موافق مما يبرز مساهمة عملية المراجعة في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ من خلال النتائج الإحصائية يتبين لنا آراء أفراد العينة على المحور الأول المتمثل في تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، كانت المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات الاستبيان تتراوح من 2.97 إلى 2.20، وحسب مقياس التدرج ليكرت الثلاثي يشير إلى أن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا بدرجة موافق، وتحصلت الفقرة الثانية المتمثلة في تؤثر أساليب

وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات، على أعلى متوسط حسابي 2.97، وانحراف معياري 0.183. باتجاه موافق مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

وبصفة عامة عند الدراسة جميع المتغيرات تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول المتمثل في تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية 2.62، مما يدل على أن جميع أفراد العينة متوافقة وبدرجة كبيرة على تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، إذا هنا نقبل الفرضية التي تنص على أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية القوائم المالية.

**ثانيا : مناقشة نتائج المحور الثاني " مساهمة محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. "**

**الفقرة الأولى :** "تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.67، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن استقلالية المراجع وموضوعيته تمكن من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الفقرة الثاني:** " يبدي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.40، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المراجع يبدي رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش.

**الفقرة الثالثة:** " المراجع لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.90، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المراجع لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.

**الفقرة الرابعة:** " المراجع لديه المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.67، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المراجع لديه المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.

**الفقرة الخامسة:** " يتبع المراجع معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.67، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المراجع يتبع معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

**الفقرة السادسة :** " إن التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات

المالية للمؤسسات ."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.90، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على التزام المراجع بتطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المحاسبية.

**الفقرة السابعة: " يساهم المراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية الأعمال. "**

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.87، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن المراجع يساهم في تعزيز الثقافة الأخلاقية الأعمال.

❖ من خلال النتائج الإحصائية يتبين لنا آراء أفراد العينة على المحور الثاني المتمثل في مساهمة محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كانت المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات الاستبيان تتراوح من 2.90 إلى 2.40، وحسب مقياس التدرج ليكرت الثلاثي يشير إلى أن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا بدرجة موافق، وتحصلت الفقرة السادسة المتمثلة في التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للمؤسسات، على أعلى متوسط حسابي 2.90، وانحراف معياري 0.403 باتجاه موافق مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للمؤسسات.

وبصفة عامة عند الدراسة جميع المتغيرات تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني المتمثل في مساهمة محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2.74، مما يدل على أن جميع أفراد العينة متوافقة وبدرجة كبيرة على مساهمة محافظ الحسابات في أدائه على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذا هنا نقبل الفرضية التي تنص على أن مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**ثالثا : مناقشة نتائج المحور الثالث "فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .****الفقرة الأولى : " يسهر مجلس الإدارة على تطبيق القوانين ذات الصلة في الشركات. "**

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.83، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن مجلس الإدارة يسهر على تطبيق القوانين ذات الصلة في الشركات.

**الفقرة الثاني: " هناك قوانين تمنع العاملين والمدبرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم. "**

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.97، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن هناك قوانين تمنع العاملين والمدبرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم.

**الفقرة الثالثة: " تسعى إدارات الشركات إلى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية****الصادرة عن تلك الشركات. "**

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 1.57، باتجاه محايد أي أن العينة أغلبها كان محايد وذلك بنسبة 66.7%، والباقي العينة موافق بنسبة 33.3%، على أن إدارات الشركات تسعى إلى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات .

الفقرة الرابعة: " يسعى المدراء إلى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.27، باتجاه محايد أي أن العينة أغلبها كان محايد وذلك بنسبة 46.7%، والباقي موافق بنسبة 40%، وغير موافق بنسبة 13.3%، على أن المدراء يسعون إلى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية.

الفقرة الخامسة: " تكريس الوقت الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.77، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن هناك الوقت الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.

الفقرة السادسة: " هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها."

من خلال النتائج الإحصائية نلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 2.63، باتجاه موافق أي أن العينة موافقة على أن هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها.

❖ من خلال النتائج الإحصائية يتبين لنا آراء أفراد العينة على المحور الثالث المتمثل في فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث كانت المتوسطات الحسابية لجميع الفقرات الاستبيان تتراوح من 1.67 الى 2.97، وحسب مقياس التدرج ليكرت الثلاثي يشير إلى أن إجابات أفراد العينة جاءت تقريبا بدرجة موافق، وتحصلت الفقرة الثانية المتمثلة في انه هناك قوانين تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم، على أعلى متوسط حسابي 2.97، وانحراف معياري 0.183 باتجاه موافق مما يدل على وجود توافق كبير بين آراء أفراد العينة على انه هناك قوانين تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة من استغلال مناصبهم.

وبصفة عامة عند دراسة جميع المتغيرات تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث المتمثل في فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2.63، مما يدل على أن جميع أفراد العينة متوافقة على فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذا هنا نقبل الفرضية التي تنص على انه يوجد تأثير فعالية آليات الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

## خلاصة الفصل:

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية التي تعدها الشركات، ومعرفة الأساليب والسياسات الاحتياطية التي تنتهجها بعض الإدارات والشركات من اجل أن تظهر بصورة غير تلك التي عليها، وهذا لتحقيق أهدافها.

والملاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في استبيان، وزع على عينة من مجتمع تشمل محاسبين، ومحافظي حسابات، وخبراء محاسبين من ذوي التخصص، وخلصت هذه الدراسة:

- أن المرونة التي تتمتع بها السياسات والأساليب المحاسبية تزيد من حجم التلاعب وتؤثر على مصداقية القوائم المالية؛
- إلمام المراجع بالمبادئ المحاسبية وثغرات القانونية مع التزامه بتطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية ويجد من ممارسات الاحتياطية؛
- حرص مجلس الإدارة على تطبيق القوانين والالتزام بالمعايير الدولية في أعداد القوائم المالية؛
- عدم استغلال أعضاء مجلس الإدارة مناصبهم يزيد من مصداقية القوائم المالية؛
- يسهر مجلس الإدارة على تطبيق القوانين والإجراءات أثناء إعداد القوائم المالية؛
- يتبع المراجع معايير مهنية واضحة وسليمة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية؛
- إظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة.



خاتمة



## خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول "ما مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" وللإجابة على هذا التساؤل قسمنا الدراسة إلى فصلين، الأول يتعلق بالأدبيات النظرية و التطبيقية حيث تطرقنا فيه إلى مبحثين رئيسيين ، فالمبحث الأول تناولنا فيه المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافعها ومسؤولية المدقق الداخلي في كشف عن الممارسات الاحتيالية .والمبحث الثاني تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقد قسمت إلى قسمين الطرق والأدوات المستخدمة، ثم النتائج والمناقشة .

وسنطرق في نهاية هذا البحث في هذه الخاتمة إلى مجموعة من النتائج، والاستنتاجات، وكذا تقديم بعض التوصيات، وفي الأخير ندرج بعض الآفاق المحتملة لمواصلة البحث والتي لها علاقة بجوانب أخرى من الموضوع لم يتم التطرق لها .

**1-اختبار صحة الفرضيات:**

من خلال الدراسة التي قمنا بها يمكن الإجابة على بعض التساؤلات الفرعية السابقة وذلك باختبار الفرضيات السالفة الذكر كما يلي :

**الفرضية الأولى:** تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المحاسبية ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان فان الفرضية صحيحة .

**الفرضية الثانية:** يساهم محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان فان الفرضية صحيحة .

**الفرضية الثالثة:** تؤثر فعالية آليات الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية من خلال تحليل نتائج الاستبيان فان الفرضية صحيحة .

**2-النتائج:**

من خلال هذه الدراسة يمكننا الوصول إلى النتائج التالية:

-تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، حيث يتم استخدام المرونة المتاحة في السياسات و الأساليب المحاسبية في التلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة؛

-توجد صعوبات في ضبط وتحديد ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية ، مما يبرز أهمية إلمام المراجع بالمبادئ المحاسبية وكذا الثغرات القانونية مع التزامه بتطبيق المعايير الدولية أين يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية ويحد من ممارسات الاحتيالية؛

-احترام أعضاء مجلس الإدارة لتطبيق القوانين والالتزام باللقواعد عند إعداد القوائم المالية يساهم بحصر استغلال أعضاء مجلس الإدارة مناصبهم مما يزيد من مصداقية القوائم المالية.

## 3-التوصيات:

- العمل على زيادة الوعي والإدراك لإضرار ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- نوصى المنظمات المهنية بالقيام بدراسة معمقة لقضايا الغش والأخطاء السابقة للتعرف على الطرف والأساليب المستخدمة في ذلك، ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها في معالجة هذه القضايا؛
- التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر خاصة أن مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة؛
- العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من اجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة؛
- عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المتحققة لأنه قد يدفع الإدارة إلى تضخيم الأرباح مع وجود خسائر أخرى.

## 4-آفاق الدراسة:

- ورغبة منا في اثر هذا البحث نقترح المواضيع التالية:
- دور التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية ؛
- دور المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة في الحد من استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية ؛
- دور المراجعة الداخلية في اكتشاف التلاعبات المحاسبية.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمرجع:

- 1- أسامة سالم شاكر القيسي، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات \_ بحث نظري بحث تخرج مقدم إلى مجلس قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في علم المحاسبة، 2012 ؛
- 2- شتحونة محمد فارس، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، جامعة ورقلة الجزائر، 2016 ؛
- 3- خلايفة رجحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية ، مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي الجزائر، 2015؛
- 4- عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدم لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التجارية، جامعة ورقلة الجزائر، 2015 ؛
- 5- ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار الحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 46-48 ؛
- 6- ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة الشرق الأوسط، 2013، 2012، ص 20 ؛
- 7 محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار الحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 10-11 ؛
- 8- محمد مطر، أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط ؛
- 9- محمد موري كانه، دو لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات ، بحث مقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية قسم المحاسبة، جامعة ام القرى، 2014.

المجلات و الملتقيات:

- 1- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد 02،. جامعة دمشق ، سنة 2010، ص 96 ؛

- 2- عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص 19-20 ؛
- 3- نعيم تومان مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلة 17، العدد 02، السنة 2015 ؛
- 4- طلال سليمان جريره، اثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبي الإبداعية، دراسة تطبيقية، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 02، 2015 ؛
- 5- رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقة الجزائر، 25-26 نوفمبر، 2013 .

ملاحق

## الملحق رقم (1): الاستبيان

جامعة قاصدي مرباح . ورقلة .

كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : محاسبة وجباية معمقة



## استمارة الاستبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة و التي بعنوان: "تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" نضع بين يديك هذه الاستمارة نرجو منك الإجابة بموضوعية من خلال وضع علامة (X) في الخانة المناسبة، مع العلم أن إجاباتك ستحظى بالسرية التامة ولا تستعمل إلا لغرض البحث العلمي، ونشكرك مسبقا على تعاونك.

الطالب: رحمان علي

أولا : البيانات الشخصية

1 - الجنس: - ذكر

- أنثى

2- العمر: - اقل من 30

- أكثر من 30

3- المستوى التعليمي : - ليسانس

- ماجستير

- ماستر

- دكتوراه

أخرى ما هي : .....

4- الخبرة: - أقل من 5 سنوات

- من 10 فما فوق

5 إلى 10

5- الوظيفة: - مسير

- إطار محاسبي أو مالي

- محافظ حسابات

- خبير محاسبي

أخرى ما هي : .....



المحور الأول: تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تغير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية.			
2	تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.			
3	إن المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة .			
4	التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية.			
5	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز. يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية.			
6	إن عملية المراجعة لا تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.			

المحور الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية.

غير موافق	محايد	موافق	العبارة	
			تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1
			يبدى المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش.	2
			لمراجع لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	3
			توفر مراجع على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	4
			يتبع مراجع معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	5
			التزام مراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للمؤسسات.	6
			يساهم مراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية الأعمال.	7

المحور الثالث: فعالية آليات الحوكمة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الرقم	العبرة	موفق	محايد	غير موفق
1	يسهر مجلس الإدارة على تطبيق القوانين ذات الصلة في الشركات.			
2	هناك قوانين تمنع العاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة استغلال مناصبهم.			
3	تسعى إدارات الشركات إلى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات.			
4	يسعى المديرين إلى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية.			
5	تكريس الوقت الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.			
6	هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها.			

الملحق رقم 02 : جدول يمثل الأساتذة المحكمين للاستبيان

الدرجة العلمية	اسم الأستاذ
دكتور	مقدم خالد
دكتور	مخيماني بدر الزمان
أستاذ محاضر " أ "	صديقي فؤاد

من إعداد الطالب

الملحق رقم 03: نتائج الاستبيان

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	ذكر	22	73,3	73,3	73,3
	أنثى	8	26,7	26,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	أقل من 30 سنة	6	20,0	20,0	20,0
	أكبر 30 سنة	24	80,0	80,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	ليسانس	16	53,3	53,3	53,3
	ماستر	8	26,7	26,7	80,0
	ماجستير	6	20,0	20,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
	أقل من 5 سنوات	3	10,0	10,0	10,0
	من 5-10 سنوات	17	56,7	56,7	66,7
	أكثر من 10 سنوات	10	33,3	33,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	مسير	8	26,7	26,7	26,7
	اطار محاسبي او مالي	5	16,7	16,7	43,3
	محافظ حسابات	17	56,7	56,7	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,727	6

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,674	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,603	6

## Q1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	33,3	33,3	33,3
	موافق	20	66,7	66,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

## Q2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	29	96,7	96,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

## Q3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	29	96,7	96,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

## Q4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	20	66,7	66,7	66,7
	موافق	10	33,3	33,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

**Q5**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
<b>Valide</b>	غير موافق	9	30,0	30,0	30,0
	محايد	6	20,0	20,0	50,0
	موافق	15	50,0	50,0	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

**Q6**

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
<b>Valide</b>	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	9	30,0	30,0	33,3
	موافق	20	66,7	66,7	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

**Statistiques d'éléments**

	Moyenne	Ecart type	N
<b>Q1</b>	2,67	,479	30
<b>Q2</b>	2,97	,183	30
<b>Q3</b>	2,97	,183	30
<b>Q4</b>	2,33	,479	30
<b>Q5</b>	2,20	,887	30
<b>Q6</b>	2,63	,556	30

**Statistiques récapitulatives d'éléments**

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
<b>Moyenne des éléments</b>	2,628	,100	6



## K1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	5	16,7	16,7	20,0
	موافق	24	80,0	80,0	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

## K2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	10	33,3	33,3	46,7
	موافق	16	53,3	53,3	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

## K3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	1	3,3	3,3	6,7
	موافق	28	93,3	93,3	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

## K4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	8	26,7	26,7	30,0
	موافق	21	70,0	70,0	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

K5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	1	3,3	3,3	16,7
	موافق	25	83,3	83,3	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

K6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق	1	3,3	3,3	3,3
	محايد	1	3,3	3,3	6,7
	موافق	28	93,3	93,3	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

K7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	13,3	13,3	13,3
	موافق	26	86,7	86,7	100,0
	<b>Total</b>	30	100,0	100,0	

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
K1	2,77	,504	30
K2	2,40	,724	30
K3	2,90	,403	30
K4	2,67	,547	30
K5	2,70	,702	30
K6	2,90	,403	30
K7	2,87	,346	30

### Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des elements	2,743	,032	7

#### M1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	16,7	16,7	16,7
	موافق	25	83,3	83,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

#### M2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,3	3,3	3,3
	موافق	29	96,7	96,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

#### M3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	20	66,7	66,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

#### M4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	غير موافق	4	13,3	13,3	13,3
	محايد	14	46,7	46,7	60,0
	موافق	12	40,0	40,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

M5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	23,3	23,3	23,3
	موافق	23	76,7	76,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

M6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	11	36,7	36,7	36,7
	موافق	19	63,3	63,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

### Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
<b>M1</b>	2,83	,379	30
<b>M2</b>	2,97	,183	30
<b>M3</b>	1,67	,479	30
<b>M4</b>	2,27	,691	30
<b>M5</b>	2,77	,430	30
<b>M6</b>	2,63	,490	30

### Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
<b>Moyenne des elements</b>	2,522	,233	6



# فہرِس

## فهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
ب-د	المقدمة
15-2	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للابتكار
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
3	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية
4	الفرع الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية
4	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية



6	المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
6	الفرع الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق
7	الفرع الثاني : مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش
8	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
13	المطلب الأول: الدراسات السابقة
13	المطلب الثاني : أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة
15	خلاصة الفصل
51-17	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
17	تمهيد
18	المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
18	المطلب الأول:مجتمع عينة الدراسة
18	الفرع الأول : مجتمع الدراسة
19	الفرع الثاني :عينة الدراسة
19	المطلب الثاني :أدوات وبرامج الدراسة
19	الفرع الأول: أداة الدراسة
22	الفرع الثاني: البرامج المستخدمة
22	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة النتائج
23	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
23	الفرع الأول: فئات العينة الدراسة حسب الجنس

24	الفرع الثاني : فئات العينة الدراسة حسب السن
25	الفرع الثالث : فئات العينة الدراسة حسب المستوى التعليمي
26	الفرع الرابع : فئات العينة الدراسة حسب الخبرة
27	الفرع الخامس : فئات العينة الدراسة حسب الوظيفة
29	المطلب الثاني : تحليل نتائج الدراسة
29	الفرع الأول : حساب المتوسط الحسابي المرجح
30	الفرع الثاني : تحليل محاور الاستبيان
36	الفرع الثالث : مناقشة نتائج الدراسة
40	خلاصة الفصل
42	الخاتمة
46	قائمة المراجع
48	الملاحق
64	الفهرس

