



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية

مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة ، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان

أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية

من إعداد الطالبة : سبع فاطمة الزهراء

نوقشت و أجزت علناً بتاريخ

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د./.....(أستاذ جامعة ورقلة) رئيسا

د./.....(أستاذ محاضر " أ " ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د./.....(أستاذ محاضر " أ " ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019 / 2020 م



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية

مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني

في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة ، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان

أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية

من إعداد الطالبة : سبع فاطمة الزهراء

نوقشت و أجزت علناً بتاريخ

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د. / (أستاذ جامعة ورقلة) رئيسا

د / ذواذي غريب (أستاذ محاضر " أ " ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د / (أستاذ محاضر " أ " ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2019 / 2020 م

الإهداء

إلى أفراد عائلتي ككل وأخص بالذكر

الوالدين الكريمين

حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى أساتذتي الأفاضل

إلى كل صديقاتي

إلى أساتذتي الأفاضل

إلى زملاء الدراسة

إلى كل من يعرفني

شكر و تقدير

أولا وقبل كل شيء، أحمد الله وأشكره أن وفقني لإنجاز هذا العمل.

وبعد، أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير الكبير والعرفان الجميل إلى كل من مد لي يد العون

والمساعدة من أجل إعداد هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل " غريب ذواذي"، الذي أشرف على هذا البحث، ولم يبخل علي بتوجيهاته القيمة ونصائحه المفيدة،

ومعلوماته الدقيقة في إثراء هذه المذكرة طيلة الفترة المستغرقة في إنجازها.

كما أخص بالشكر كل من الأساتذة الذين كان لهم الفضل في مساعدتي

الملخص :

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح المحاسبي للبيانات على ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تطبيق المؤسسات للمبادئ و السياسات المحاسبية التي تزيد من جودة المعلومات المالية ، وتكمن أهمية الدراسة في إبراز دور و أهمية الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية في المؤسسات الإقتصادية الأمر الذي يكسب البيانات المالية مزيدا من الثقة و الشفافية مما يؤدي إلى تعزيز مكانتها في السوق المالي و بالتالي يجعلها قادرة على المنافسة و مواكبة التطورات الإقتصادية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية .

الكلمات المفتاحية : الإفصاح المحاسبي – المحاسبة الإبداعية – جودة المعلومات المحاسبية .

Summary :

The study aims to know the effect of the accounting disclosure of data on creative accounting practices and the extent to which institutions apply accounting principles and policies that increase the quality of financial information, and the importance of the study lies in highlighting the role and importance of the accounting disclosure of financial statements in economic institutions, which gives the financial statements more confidence and Transparency, which leads to strengthening its position in the financial market and thus making it able to compete and keep pace with economic developments and the requirements of global financial markets.

key words : Accounting Disclosure – Creative Accounting – Quality of Accounting Information.

الفهرس

الصفحة	البان
	الإهداء
	الشكر
	ملخص البحث
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	قائمة الإختصارات
أ-ب-ت-ث	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري للإفصاح المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية
07	المبحث الأول : ماهية الإفصاح المحاسبي
07	المطلب الأول : مفهوم و أنواع الإفصاح المحاسبي
12	المطلب الثاني : أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي
15	المطلب الثالث : متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب IAS / IFRS
20	المطلب الرابع : طرق و أساليب الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه
25	المبحث الثاني : أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

25	المطلب الأول : مفهوم و خصائص المحاسبة الإبداعية
27	المطلب الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية و العوامل التي ساعدت على ظهورها
29	المطلب الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية و دوافع الإدارة من إتباعها و تطبيقها
36	المطلب الرابع : الإتجاهات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
39	المبحث الثالث : الدراسات النظرية حول الإفصاح المحاسبي و ممارسات المحاسبة الإبداعية
39	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية
43	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
46	المطلب الثالث : التعليق على الدراسات السابقة
	الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية
53	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة
53	المطلب الأول : منهجية الدراسة
53	المطلب الثاني : تصميم الإستبيان
54	المبحث الثاني : التحليل الوصفي لخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و تحليل الإستبيان
54	المطلب الأول : عرض نتائج الإستبيان و تحليل النتائج
76-75-74	الخاتمة
77	قائمة المصادر و المراجع
85	الملاحق

قائمة الجداول :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
47-48-49	أوجه الاختلاف و أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة	01
54	مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان و أوزانها .	02
55	يوضح ثبات الإستبيان.	03
56	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر .	04
57	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة	05
58	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي	06
59	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفية أو المهنة	07
60	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	08
61 - 62	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	09
63 - 64	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة بالمحور الأول	10
65 - 66	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة بالمحور الثاني	11
67	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة بالمحور الثالث	12
68	يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على المحور ومتوسط المحور	13
74	يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على المحور ومتوسط المحور	14

قائمة الأشكال البيانية :

رقم الصفحة	عنوان الشكل البياني	رقم الشكل
56	توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر	01
57	توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة	02
58	توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي	05
59	توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفة أو المهنة	04
60	توزيع أفراد مجتمع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	05

قائمة الملاحق :

رقم الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
89 - 86	الإستبيان .	01
90	الأساتذة المحكمين .	
102 - 91	الإختبارات و الأساليب الإحصائية للإستبيان عن طريق برنامج SPSS .	02

مقدمة :

تلعب المحاسبة دورا هاما من خلال ما يتم تقديمه من معلومات محاسبية فضلا عن تأثيرها الحيوي على قرارات الإستثمار والتمويل والتخطيط و الرقابة لذلك فقد إهتمت دول عديدة بإصدار معايير لتنظيم السياسات المحاسبية التي تحكم قواعد الإفصاح المحاسبي عن طريق التقارير المالية لأنها تلعب دورا هاما في تقديم القوائم المالية وتوفير المعلومات للمستخدمين من أجل إتخاذ القرار وبالتالي فهي تعكس أداء المؤسسة ومركزها المالي إذ تعد أداة توصيل المعلومات بعد قياسها و معالجتها حيث إشترطت المنظمات المهنية بتوفير الإفصاح و الوضوح المناسب فيها ويعني الإفصاح إضهار كافة المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين منها لكي تحقق التقارير المالية الأغراض المرجوة منها وتكون ذات فائدة إعلامية قصوى .

حيث لجأت الإدارات إلى الإهتمام بمصالحها الخاصة على مصلحة أصحاب المال من الشركاء أو المساهمين أو أفراد ومن هنا ظهرت أساليب جديدة في كيفية التلاعب بالمعايير المحاسبية وطرق تحديد الربح و الإهلاكات وإثبات الإيرادات وإتبعت أساليب ملتوية عديدة التي أدت إلى ما عرف بالمحاسبة الإبداعية .

وفي ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

الإشكالية :

مامدى فعالية الإفصاح المحاسبي في التقليل من أثار ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية يتم طرح الإشكاليات التالية :

- هل تلتزم المؤسسات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- هل يسهم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير مالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- هل يوجد أثر لمستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية في التقليل أو الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

أهداف الدراسة:

- الإفصاح المحاسبي لما له أثار على ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي و المعايير المحاسبية الدولية على . القوائم المالية

- . التعرف على طرق و أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية -
- . التعرف عن المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها -
- . التعرف على دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية -
- . وجود آثار المحاسبة الإبداعية المتمثلة في عدم جودة المعلومات المالية -

أهمية الدراسة :

- تحديد أهمية الإفصاح المحاسبي والمعايير التي تناولت مفهومه .
- معرفة مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها .
- بيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية .
- الإشارة إلى آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

حدود الدراسة :

المجال المكاني :

تمت الدراسة بالجنوب الشرقي ولايتي - ورقلة و الوادي -

المجال الزماني :

الاطار الزمني الذي تمت فيه الدراسة تمثل في اسبوعين كمدة تم فيها توزيع الاستبيانات على المستجوبين واسترجاعها.

منهج الدراسة :

في هذه الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي في المبحث الأول و الثاني من الفصل الأول وكذا المنهج التاريخي في المبحث الثالث من نفس الفصل لأنه الأسلوب الانسب لتناول الدراسات السابقة، اما في الفصل الثاني، فقد تم

اعتماد المنهج التجريبي، الذي كان عن طريق توزيع استبيان الدراسة ومقابلة بعض الموظفين من اجل المعلومات اللازمة للدراسة للخروج بنتائج حاسمة مكتملة للإستبيان .

مرجعية الدراسة :

تم استخدام مراجع ذات طبيعة متفرقة في هذه الدراسة، فهناك كتب علمية تثري الجانب النظري للدراسة، وهناك مذكرات للماستر والماجستير والدكتوراه والتي كان لها علاقة بموضوع الدراسة، كما تم التركيز على المقالات العلمية في مختلف المجالات باللغات الأجنبية لأنها نادرة جدا باللغة العربية.

صعوبات الدراسة :

تم التعرض لمختلف الصعوبات في هذا البحث المتواضع ومن بينها نذكر:

- صعوبة التمكن من اجراء دراسة الحالة بسبب وباء كورونا و عدم تلقي اجابة القبول من المؤسسات لاجراء الدراسة .
- البقاء في قائمة الانتظار لاجراء التربص بالشركة مما جعلنا نخسر كثيرا من الوقت الثمين وتناخر.
- البعد الجغرافي للشركات المعنية بإجراء التربص والظروف القاسية المرافقة للمنطقة الجغرافية .

الفرضيات :

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة ، و التي من خلالها يسعى الباحث للوصول إلى النتائج و الأهداف المرجوة من هذا البحث و كانت على النحو التالي :

- هناك تأثير للإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- هناك علاقة إرتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي و جودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية .
- هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية .

محتوى البحث :

بعد إشكالية الدراسة و إختيار الفرضيات و تبعاً للأهداف المسطرة لهذا البحث سيتم تقسيم البحث إلى فصلين :

الفصل الأول : تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي أما المبحث الثاني فيتناول مفهوم المحاسبة الإبداعية ، طرقها وأساليبها و أخيراً المبحث الثالث و الذي يحتوي على الدراسات السابقة .

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية لأثر الإفصاح المحاسب على ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبة الدولي

الفصل الأول : أثر
الإفصاح المحاسبي
على ممارسات

تمهيد :

يعطى للإفصاح عن المعلومات التي يتم تقديمها للمستثمرين والمساهمين الأهمية البالغة ، لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، من خلال القوائم المالية التي يعدها المسكرون، بالاعتماد على المعايير المحاسبية المطبقة في البلد، والتي تؤدي إلى إنتاج معلومات مالية تمكن المساهمين من رقابة المسكرين، خاصة فيما يتعلق باللجوء إلى المحاسبة الإبداعية والإضرار بالمساهمين، لتحقيق منافع خاصة، من خلال عدة طرق وإجراءات في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي .

المطلب الأول : مفهوم و أنواع الإفصاح المحاسبي .

الفرع الأول : مفهوم الإفصاح المحاسبي :

تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن البيانات و المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية المنشورة ، بإختلاف مصادر الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات وفي ما يلي بعض التعريفات :

الإفصاح لغة: هو (الفصاحة) والبيان، ويقال رجل (فصيح) وكلام فصيح أي بليغ . ولسان فصيح أي طليق . (فصاحة الرجل) إنطلاق اللسان بكلام صحيح واضح ، ويقال (أفصح الصبح) أو أفصح الأمر أي وضع وبدأ في الظهور. وتعني Disclosure إفشاء، وكل ما يكشف عنه¹ وقد ورد في القرآن الكريم على لسان سيدنا موسى عليه السلام " وأخي هو أفصح منيل سانا فأرسله معي رداء يصدقني أني أخاف أن يكذبون"²

الإفصاح اصطلاحاً: عباره عن إظهار المعلومات الماليه سواء الكمييه أو الوصفيه في القوائم الماليه أو في الهوامش او الملاحظات او الجداول المكمله، مما يجعل القوائم غير مضللة، وملائمة لمستخدميها من الاطراف الخارجيه والتي لديها سلطة محدوده للحصول على المعلومات التي ترغبها وذلك بغرض تمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدته، على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب دون تاخير حتى لاتصبح المعلومات عديمه القيمة³ ، وهو إظهار أيه حقائق أو معلومات ترد في البيانات الماليه أو المذكرات التوضيحيه الملحقه بها ، والتي بشكل واضح وجلي الموقف المالي للوحده الإقتصادية .⁴

تعريف 1 :

يعني الإفصاح ان تعرض المعلومات بالقوائم و التقارير الماليه بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل ، فالمعلومات التي تعرض في صلب القوائم الأساسية حددها الإطار المفاهيمي لـ IASC وذلك وفقاً للمعيار IAS 01 وهي ، الميزانية (un bilan) ، قائمة حساب النتيجة (un compte de résultat) ، قائمة التغيير في الأموال الخاصة (un état de

¹ أحمد علي خضر ، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، مصر ، دار الفكر الجامعي ، ط 1 ، 2012 ، ص 52 .

² القرآن الكريم ، سورة القصص ، الآية (23) .

³ نادية محمد محمد محمد ، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و دوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات الماليه ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2016 ، ص 39 .

⁴ إبراهيم جابر السيد ، الإفصاح المالي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، الأردن ، دار غيداء للنشر ، ط 1 ، 2014 ، ص 20 .

(un tableau des flux de trésorerie) و (propres) variation des capitaux ، جدول تدفق الخزينة (un tableau des flux de trésorerie) و الملحق (Une annexe)⁵.

تعريف 2 :

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسة والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل ، ونظراً للاهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، فإن ذلك يؤدي إلى استمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من ناحية ودعم نظام الرقابة والمساءلة فيها.⁶

تعريف 3 :

ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة والزامه بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، حتى مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك الإفصاح.⁷

تعريف 4 :

يمكن القول أن الإفصاح يمثل عملية إظهار المعلومات و البيانات المالية المعبرة عن أنشطة الشركة في القوائم المالية بصورة موضوعية ودقيقة لكي تخدم الأطراف ذات العلاقة في عملية اتخاذ القرارات ، و تتبع أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تحسين فهم الجمهور لهيكل أنشطة الشركة (الأنشطة الاقتصادية ، الأنشطة الإجتماعية) و السياسات المرسومة وكذلك مدى إلتزام الشركة بالمعايير البيئية و الأخلاقية.⁸

وفي ضوء ما سبق نلاحظ أن جميع التعاريف السابقة ركزت على إظهار و تقديم جل المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها بشكل يبين حقيقة الوضع المالي للشركة لكي لا تكون هذه القوائم مضللة للمستخدم العادي و البسيط وهو الغرض من الإفصاح من أجل الإستفادة منها وكذا مساعدة الجهات المستخدمة في إتخاذ القرارات الرشيدة .

⁵ سفير محمد ، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة ، ص 61.

⁶ حامد أحمد صالح أبو سمرة ، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، ص 43 .

⁷ عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة - فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة ، ص 19 .

⁸ محمد عامر راهي العذاري ، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية وأثرها على أداء الشركات ، رسالة ماجستير ، قسم العلوم المحاسبية ، كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة القادسية ، 2017 ، ص 58 .

الفرع الثاني : أنواع الإفصاح المحاسبي .

أولا : من حيث مقدار الإفصاح .

1- الإفصاح الشامل .

وهو تقديم المعلومات التي لها أهمية كافية للتأثير في الأحكام الشخصية و القرارات التي يتخذها المستخدم الواعي ولكي تكون التقارير المالية ذات معنى و فائدة لمستخدميها ينبغي أن تتضمن المعلومات الضرورية و المهمة و عدم الإفراط في سرد المعلومات ، إذ أن هناك حقيقة تفيد بأن المعلومات الكثيرة مفضلة ولكن الى حد معين على أساس أن هناك حدودا لمقدار المعلومات التي يستطيع العقل البشري استيعابها وتشغيلها بكفاية و أن المعلومات الفائضة تؤثر سلبا عند إتخاذ القرار فضلا عن زيادة كلفة المعلومات .⁹

2- الإفصاح الكامل .

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .¹⁰

3- الإفصاح العادل .

يرتبط هذا المستوى بالنواحي الأخلاقية و الأدبية عند نشر المعلومات المالية ، ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة فئات مستخدمي البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة و متساوية ، يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات و في نفس الوقت .¹¹

⁹د. عبد الرضا شفيق البصري، بيدا فاضل جاسم ، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين ،مجلة الإدارة و الإقتصاد ،السنة الأربعون ، العدد 110 ، (2017) ص 217.

¹⁰ هيدوب ريمة ليلي ،إسهامات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2016 – 2017 ص 40 .

¹¹ عمر محمد مسلم الخواطة ، قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2010، ص 20.

4- الإفصاح الكافي .

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الإحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في إتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.¹²

ثانيا: من حيث مجالات الإفصاح .

1- الإفصاح الوقائي.¹³

إن القاعدة العامة هي أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن ، و على الرغم من عمومية هذه القاعدة إلا أنها تعبر عن الإتجاه التقليدي للإفصاح في المحاسبة و هو ما يعرف بإفصاح الوقائي الذي يهدف أساسا إلى حماية المجتمع المالي . و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المحاسبية على درجة عالية من الموضوعية لكي لا يساء إستخدامها . و تحدد النظرة التقليدية للإفصاح توفر الكشوفات و التقارير الأتية :

- كشف الدخل .

- كشف المركز المالي .

- كشف التغير في المركز المالي .

- الملاحظات على الكشوفات المالية .

- تقرير المدقق .

- تقرير الإدارة .

¹² محمد علي حسن الزمار ، مدى إلتزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالعرض و الإفصاح العام في القوائم المالية ،رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية -غزة ، 2015 ، ص 31 .

¹³ غازي عبد العزيز سليمان ألبياقي ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية ، ورقة بحثية ، المعهد التقني كركوك ، ص 4 .

2- الإفصاح المعرفي أو التثقيفي (إعلامي) .

ويشير مصطلح الإفصاح المعرفي أو التثقيفي إلى الإلتجاه نحو زيادة و التوسع في حجم المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات حيث يوجه هذا الإفصاح لخدمة المستخدم الحصيف Prudent User ذو الدراية و الإطلاع الواسعين و الذي يملك القدرة على التحليل و عمل المقارنات و التنبؤات ولا يركز الإفصاح التثقيفي على المعلومات المحاسبية فقط بل يشمل معلومات غير مالية وصفية.¹⁴

3- الإفصاح التفاضلي .

فيه يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية، وتحديد الإلتجاه العام لتلك التغيرات ، ويفترض مؤيدو هذا الإلتجاه مستثمرا أقل دراية واستيعابا من المستثمر العادي ، وهذا النوع من الإفصاح مازال محل جدل وهو إجراء غير مقبول عموما.¹⁵

ثالثا : من حيث درجة الإلتزام بالإفصاح .

1- الإفصاح الإلزامي .

حيث وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية فإن هناك شروطا لازمة للإفصاح عن المعلومات ، وذلك لأجل تقديم القدر الكافي من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية إذ يشمل الإفصاح الإلزامي:¹⁶

- الإفصاح عن التغيرات التي مست الشكل القانوني للوحدة الإقتصادية .
- الإفصاح عن التغيرات التي طرأت على السياسات المحاسبية مثل تغير طرق التقييم .
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تم اختيارها و تطبيقها في إعداد و عرض القوائم المالية .

¹⁴عثمان زياد عاشور ، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2008 ، ص 30 .

¹⁵ هاجر مزوار ، تقييم التزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي ، رسالة ماجستير في الدراسات المالية و المحاسبية ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2014/2013 ، ص 9 .

¹⁶ د. قمان عمر ، الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي و متطلبات البيئة الدولية ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة زيان عاشور - الجلفة ، المجلد الأول ، العدد 31 ، أوت / 2017 ، ص 19 .

- الإفصاح عن الإرتباطات المالية للمؤسسة المتعلقة بال عقود المستقبلية و تأثيرها المالي .
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ إصدارها .

2- الإفصاح الإختياري .¹⁷

يتوفر للمديرين معلومات عن الأداء الحالي و المستقبلي لمنشآتهم أكثر من غيرهم من الخارج ، وقد أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصاح الإختياري عن هذه المعلومات ، ومن هذه الحوافز إنخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمنشأة ، وزيادة إهتمام المحللين الماليين و المستثمرين و زيادة السيولة و إنخفاض تكلفة رأس المال ، و قد يكون التقرير المالي أداة غير كاملة لإتصال المديرين بالمستثمرين خصوصا في الآتي :

1. للمديرين السلطة الأعلى للمعلومات على منشآتهم .
2. لا تتفق حوافز المديرين مع مصالح حملة الأسهم .
3. عندما تكون قواعد المحاسبة و المراجعة غير كاملة ، فيمكن عن طريق آليات التعاقد ، مثل ربط مكافآت المديرين ببقية الأسهم في الأجل الطويل و تقريب التعارض بين المديرين و حملة الأسهم .

رابعا : من حيث نوعية المعلومات المفصح عنها .

1- الفصاح المالي .

حيث يعتبر الإفصاح مالي إذا تعلق بتقديم معلومات عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويكون ذلك من خلال القوائم المالية المتمثلة في: قائمة المركز المالي، حساب النتائج (قائمة الدخل)، قائمة التدفق النقدي ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة ، بالإضافة إلى الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .¹⁸

2- الإفصاح غير مالي .

يعني نشر معلومات تتعلق بنشاط الشركة ومعلومات مسيريتها وكبار المستثمرين فيها، ويكون ذلك من خلال وصف أنشطة الشركة الرئيسية وأماكنها الجغرافية والوضع التنافسي للشركة، وكذلك أسماء أعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين بأكثر من (5%) من

¹⁷ أمين السيد أحمد، لطفي ، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) ، مصر ، الدار الجامعة ، 2005 ، ص 516 .

¹⁸ سعيدي عبد الحليم ، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014/2015 ص 179 .

الأسهم المصدرة من قبل الشركة... الخ، فهذه المعلومات ليست بهدف إظهار المركز المالي للشركة، ولكن بهدف إيضاح بعض النقاط المهمة التي يجب الاطلاع عليها من قبل المستثمرين.¹⁹

المطلب الثاني : أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي .

الفرع الأول : أهمية الإفصاح المحاسبي .

-يحقق الإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المهتمة وكذا المستثمرين ، ذلك من خلال ما يوفره من المعلومات و البيانات اللازمة لمساعدتهم على إتخاذ القرارات الرشيدة، المناسبة و الملائمة ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير المالية وفقا للقواعد و المعايير المنظمة .

1- تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناءً على المعلومات الداخلية. ويكون تحقيق العدالة من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.²⁰

2- الإفصاح في البيانات المالية يساعد ويخدم جهات حكومية و خصوصا "مصلحة الضرائب" التي كونها من أكثر الجهات إطلاعاً على القوائم المالية للشركات.²¹

3- تتبع أهمية الإفصاح المحاسبي للمشروعات في مساهمة في زيادة منفعة المعلومات المالية ، والتي تنعكس بدورها على المجتمع ، نظرا لان منفعة المعلومات المالية المفصحة عنها من قبل المشروع لا تتحدد فقط بالمنفعة المتحققة من إستخدامها في موقف معين ولكن قيمة هذه المعلومات تتحدد بمجموع المنافع التي يتحصل عليها ذات علاقة استخدامها في مواقف متعددة²²

4- إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات المالية و المقارنة و تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على تحقيق الدخل.²³

5- تتجلى أهمية الإفصاح المحاسبي كذلك عندما تقوم الشركة بتوفير كل ما يهم و يتعلق بالمستثمر و الأطراف المستفيدة بشكل خاص من المعلومات والبيانات المالية للسنة الحالية ومقارنتها بالمعلومات السابقة لسنوات ماضية.

¹⁹ سعيدي عبد الحليم ، مرجع سابق ، نفس الصفحة

²⁰ حسين على خشامرة ، مستوى الإفصاح في البيانات المالية و الشركات المالية المشاهدة المندجة في الأردن ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، المجلد 17 ، 2003 ، ص 97 .

²¹ عبد المنعم عطا العلول، مرجع سابق ، ص 36 .

²² نادية محمد محمد محمد ،مرجع سابق ، ص 41 .

²³ محمد نواف حمدان عابد ، دراسة تحليلية لمشاكل القياس و الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، القاهرة ، 2006 ، ص 89 .

- 6- تكمن أهمية الإفصاح في أنها تضمني طابع المصدقية على عمل الشركة ولهذا يعتبر الإفصاح عن الجوانب السلبية لنشاطاتها معيارا لمصداقيتها عند إيصال البيانات والمعلومات للمستفيدين من هذه الأخيرة .
- 7- يظهر جوهر الإفصاح في مساعدة مستخدمين المعلومات المالية في الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية من خلال إتخاذ القرار الأمثل والمناسب و ذلك من خلال الإعتماد على البيانات و المعلومات المفصح عنها .
- 8- يلعب الإفصاح دورا هاما في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية و الخارجية و بالتالي زيادة كفاءة سوق رأس المال متمثلا في الوصول إلى الأسعار الحقيقية للأسهم و كذلك زيادة حجم العمليات لسوق رأس المال²⁴ .
- 9- الإبتعاد عن مشكل التماثل في المعلومات بين مختلف الأطراف .
- 10- إكتشاف الأخطاء و التقليل من المخاطر و الإلتزام بالإجراءات و الأساليب الموضوعية .

الفرع الثاني : أهداف الإفصاح المحاسبي :

هناك عدة أهداف للإفصاح المحاسبي حيث قسمت هذه الأهداف إلى إتجاهين كما يلي²⁵:

أ. الإتجاه التقليدي في الإفصاح :

هو الذي يهدف و يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة بإستخدام البيانات المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية و البعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال .

ب. الإتجاه المعاصر في الإفصاح :

ويهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات ، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية و التي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي ، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية و الخبرة في فهمها و إستخدامها و التي يعتمد عليها المستثمرين الواعين و المحللين الماليين في إتخاذ قراراتهم .

²⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، أحمد السيد سرايا ، المحاسبة و المراجعة ، مصر ، المكتب الجامعي الحديث ، 2009 ، ص 35 .

²⁵ أحمد السيد حمد الله ، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين ، منهج لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، ص 104-105 .

بالإضافة إلى أهداف أخرى تمثلت في: 26

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المدرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدرة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية .
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن .
 - توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة .
 - توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية .
 - مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم .
 - معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الإستثمارية و معرفة مدى جدوى الإستثمار في هذه الشركات . 27
- من خلال الأهداف السابقة يستنتج الباحث ما يلي :
- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم المعلومات إلى المستخدمين من أجل إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات و البيانات المالية و المحاسبية لمساعدة متخذي القرارات في صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة و بالتحديد في الجانب الإستثماري .
 - توفير المعلومات الضرورية و التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالقيام بمقارنات بين السنوات إضافة إلى تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية .
 - توضيح شكل ومستوى وأساليب التقارير المالية لفهم وإستيعاب المعلومات المفصّل عنها و التمكن من تحليل نتائج الماضي و التنبؤ بالمستقبل .

²⁶ هاجر مزوار ، مرجع سابق ، ص 12 .

²⁷ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، مصر ، دار الجامعة الجديدة ، 2002 ، ص 68 .

المطلب الثالث : متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب IAS /IFRS .

الفرع الأول : متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب IAS .

أولاً : الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 01 .

يهدف هذا المعيار إلى تحسين نوعية القوائم المالية و عرضها في شكل كشوف محاسبية للأغراض العامة حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبية السابقة بالإضافة إلى تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ، هو ينطبق على كافة المؤسسات التي تقدم قوائمها بموجب معايير IAS /IFRS ، وسوف نتطرق إلى عرض القوائم المالية المحددة في هذا المعيار وهي الميزانية ، جدول حساب النتيجة ، جدول التغير في الأموال الخاصة و الملحق .

1. عرض الميزانية (قائمة المركز المالي) position at the end of the period financial statement of a

حسب معايير المحاسبة الدولية فإنها تشترط على المؤسسة تحديد جل البنود التي يجب أن تظهر في القوائم المالية ، إذ يجب عليها أن تفصح على كل عنصر من عناصر الأصول و الخصوم و حقوق الملكية في نقطة زمنية محددة و التي تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية لتعبر عن المركز المالي للمؤسسة .

حيث يجب أن تشتمل القوائم المالية على البنود (العناصر) التالية :²⁸

- الأصول : النقدية وما يعادلها - الزبائن والمدينون الآخرون - الاستثمارات بإتباع طريقة الملكية - أصول مالية أخرى - ضرائب على الأصول - الاستثمارات - المخزونات - الأصول البيولوجية - التجهيزات والمعدات - الأصول المعنوية - الأصول المكتننة لأجل البيع - ضرائب أخرى على الأصول غير الجارية .
- الالتزامات : موردون ودائنون آخرون - المؤونات - ضرائب خصوم جارية - التزامات مالية أخرى - ضرائب خصوم غير جارية - التزامات موجهة للبيع .
- الملكية : حقوق الأقلية - رأس مال الاجتماعي والاحتياطات التي تعزى لملاك المؤسسة .

و فيما يلي بعض القواعد التي يجب مراعاتها في جانب الأصول والخصوم حتى تصبح الميزانية ذات دلالة وبياناتها قابلة للمقارنة، وهذا الحد الأدنى من العناصر التي يتطلب إظهارها في الميزانية .

²⁸ العايب فوزية ، متطلبات الإفصاح عن المعلومات بين المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي ، الملتنقى الوطني الأول للمحاسبة حول النظام المحاسبي المالي ضرورة واقع أفاق يومي 25 - 26 ، ص 7 - 8 .

2. عرض جدول حساب النتيجة (Le compte de résultat) .

هو عبارة عن جدول تلخيصي لأعباء و إيرادات المؤسسة في فترة زمنية معينة حيث يشترط عليها تقديم كافة عناصر الإيرادات و النفقات التي تتعلق بنشاط الفترة الحالية وبالتالي فهي تساعد مستخدميهما على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية و تزودهم بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة بالإضافة إلى إتخاذ القرارات الرشيدة.

حيث نميز بين نوعين لعرض جدول حساب النتيجة :

- 1- جدول حساب النتيجة حسب الطبيعة .
- 2- جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة .

وفي ما يلي أمثلة عن جدول حساب النتيجة حسب الطريقتين :

3. قائمة التغير في الأموال الخاصة A statement of changes in equity .

يجب أن تستوفي هذه القائمة رصد جميع التغيرات لكافة عناصر الأموال الخاصة سواء بالزيادة أو بالنقصان خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المتبعة و المفصح عنها في القوائم المالية كما يجب الفصل في العرض بين المبالغ التي تعزى الى المساهمين الملاك و المساهمين الفرع بالأقلية .

4. الملحق Notes .

يحتوي الملحق على شروحات و أوصاف أكثر تفصيل للمبالغ الظاهر في صلب القوائم المالية المذكورة سابقا وفي الآتي

المعلومات الإضافية الواجب إدراجها في الملاحق :

ملخص حول السياسات المحاسبية - معلومات إضافية حول البنود المختلفة في القوائم المالية - إفصاحات أخرى حول المعلومات غير المالية - الفرضيات الأساسية التي تخص المستقبل - بالإضافة إلى الإفصاح عن أسس القياس المستعملة - (تكلفة التاريخية، الحالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة) لتسهيل قراءة وفهم القوائم المالية وإذا ما تم استعمال أكثر من أساس واحد ينبغي تبيان طريقة قياس أهم الأصول و الخصوم - طريقة تسيير رأس المال وطبيعة القيود المفروضة عليه وطريقة تعامل المؤسسة مع هذه الأخيرة - توزيعات الأرباح المقترحة قبل إصدار القوائم المالية - مصادر التقديرات الغير مؤكدة أي التقديرات التي ترتبط بحالات عدم اليقين و التي يمكن أن تؤدي إلى تغير القيمة الدفترية لأصل ما أو للخصوم خلال السنة القادمة على أن لا تشمل الأصول و الخصوم التي حددت قيمتها بناء على القيمة العادلة في السوق المالي - متطلبات معايير التقارير المالية الدولية و التي لم ترد في القوائم المالية - الطبيعة القانونية للمؤسسة و مدة حياتها المتبقية إذا كانت لا تنوي الاستمرار إضافة الى طبيعة

نشاط المؤسسة - رأي الإدارة في السياسات المحاسبية المتبعة خاصة تلك التي لها اثر على النتائج المحاسبية - الأدوات المالية المستحقة السداد و إجراءات و سياسات شراء او إعادة شراء هذه الأدوات وطريقة تحديد مبلغها .²⁹

ثانيا : الإفصاح حسب محتوى المعيار (IAS 07)

يهدف المعيار إلى تزويد مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم إمكانية المؤسسة على توليد النقدية وتأمين حاجة المؤسسة من النقود إضافة إلى تقديم بيانات التدفق النقدي و شرح التغير الفعلي للنقدية والأموال المعادلة للنقدية حيث يعرض المعيار التغيرات التاريخية التي طرأت على النقدية و هذا يكون خلال تصنيف هذه التدفقات وفقا لنشاطات المؤسسة التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية .

1 . قائمة التدفقات النقدية (A Statement of cash flows)

أ . عرض التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية .³⁰

- بالاعتماد على الطريقة المباشرة أين يتم عرض أهم الفئات لدخول (مقبوضات) وخروج (مدفوعات) النقدية بالمبالغ الإجمالية .
- الطريقة الغير مباشرة حيث يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة للفترة بأثر العمليات الغير نقدية وأية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية .

ب . عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية و التمويلية .³¹

على المؤسسة عرض إجمالي البنود الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات الناتجة من الأنشطة التمويلية والاستثمارية ، وذلك فيما عدا ما جاء بالفقرات 22 و 24 و التي يتم التقرير فيها على أساس صافي التدفقات النقدية .

التقرير عن صافي التدفقات النقدية: يتم عرض التدفقات النقدية الناتجة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية على أساس صافي التدفقات النقدية في الحالات التالية :

- المدفوعات والمقبوضات الخاصة بأنشطة العمل وليس بأنشطة المؤسسة .
- المدفوعات والمقبوضات التي تتميز بسرعة معدل دورانها وكبر حجم مبالغها وقصر أجلها .

ج . طرق عرض قائمة التدفقات النقدية .

يميز المعيار IAS 07 بين طريقتين للعرض

- الطريقة المباشرة : حيث يتم عرض أهم الفئات لدخول المقبوضات وخروج المدفوعات بالمبالغ الإجمالية .

²⁹العاب فوزية ، مرجع سابق ، ص 9-10 .

³⁰العاب فوزية ، نفس المرجع ، ص 11

³¹العاب فوزية ، نفس المرجع ، نفس الصفحة .

– الطريقة غير المباشرة : بموجب هذه الطريقة يتم التعديل في صافي الربح أو الخسارة وذلك بأثر العمليات غير النقدية أو أية عناصر مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية .

ثالثا : الإفصاح حسب محتوى المعيار (IAS 27) :

1. القوائم المالية المنفصلة .

يهدف المعيار إلى الإفصاح عن الإستثمارات في الشركات التابعة و الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة عندما تعد المؤسسة قوائم مالية منفصلة – منفردة –

لقد حدد المعيار الحد الأدنى من المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنفصلة حتى يسهل فهمها و مقارنتها و يتمكن مختلف المستثمرين من الاطلاع على استثمارات هذه المؤسسة في المؤسسات الأخرى ولقد تضمن النقاط التالية :³²

لقد أدرج المعيار المؤسسة بإتباع كل معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تنطبق على المؤسسة عند إعداد القوائم المالية المنفردة بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرتين 16 – 17 و ورد فيهما ما يلي :

– عندما تختار المؤسسة الأم ووفق الفقرة 4 من المعيار المحاسبي الدولي IFRS 10 أن لا تعد قوائم مالية موحدة وأن تعد بدلا من ذلك قوائم مالية منفصلة و يجب عليها أن تفصح عن :

✓ حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة ، ا و انه قد تم الإعفاء من التوحيد بالإضافة إلى ذكر اسم و مقر المؤسسة التي تعد قوائمها المالية تبعا لما جاء في معايير التقارير المالية الدولية و عنوانها أين يمكن توفر القوائم المالية الموحدة عند طلبها .

✓ قائمة لأهم الاستثمارات في المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة تتضمن :

- أسماء تلك المنشآت المستثمر فيها .
- المقر الرئيسي والبلد إذا كان مختلفا المنشآت المستثمر فيها .
- نسبة حصة ملكيتها ونسبتها من حقوق التصويت في المنشآت المستثمر فيها .
- بالإضافة إلى وصف للطريقة المستخدمة لحاسبة هذه الاستثمارات .

– عندما تقرر مؤسسة أم إعداد قوائم مالية منفصلة كقوائم مالية وحيدة للكيان يجب عليها الإفصاح عن استثماراتها حسب ما ورد في المعيار IFRS12 الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى .

– عندما تقرر مؤسسة أم أو مؤسسة مستثمرة أو لها سيطرة مشتركة أو تأثير هام أن تعد قوائم مالية منفصلة فإنه يجب عليها أن تقدم فيها تصريحات تبين التزامها بمعايير التقارير المالية IFRS 11 IFRS 12 IFRS 10 و IAS2 .

³²العايب فوزية، مرجع سابق، ص 16 .

الفرع الثاني : متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب محتوى المعيار IFRS 10

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس والقواعد التي بموجبها توحد القوائم المالية و وضع المبادئ و الإجراءات الواجب إتباعها لعرض و إعداد هذه القوائم وهذا عندما تسيطر مؤسسة على مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات .

إفصاحات أخرى : 33

1. الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة :

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات التي تطبقها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك في إجراء المعالجات للعمليات المحاسبية. أما التغير في التقدير المحاسبي فهو تعدي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو المصروف نتيجة إعادة تقدير المنافع والالتزامات المستقبلية المتعلقة بذلك الأصل أو الالتزام أو المصروف 15 . وتستوجب المعايير المحاسبية ضرورة وجود مجموعة موحدة من السياسات المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى أن تتضمن القوائم المالية وصفا واضحا وموجزا للسياسات الهامة في حالة الاختيار بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة، كطرق تجميع الحسابات وطريقة تحديد تكلفة المخزون وطريقة الاهتلاك ، والإفصاح عن التغييرات المحاسبية في الطرق المحاسبية أو التقديرات التي تؤثر على القوائم المالية.

2. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الدورة :

يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة رقم 10 (IAS10) الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ نهاية الدورة، وهي الأحداث التي تقع بين تاريخ نهاية الدورة وتاريخ نشر القوائم المالية، وتعم على تأكيد أو تغيير وضعيات كانت موجودة فعلا بتاريخ نهاية الدورة، وفي هذه الحالة يجب تعدي القوائم المالية لتعكس تلك الأحداث، بينما الأحداث اللاحقة التي تشير إلى وضعيات وأحداث وقعت بعد تاريخ نهاية الدورة، لا تحتاج إلى تعدي في القوائم المالية، ولكن يتم الإفصاح عنها ضمن الملحق .

3. الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة :

الأطراف ذات العلاقة هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف آخر، أو ممارسة تأثير هام أو سيطرة مشتركة عليه، وذلك فيما يتعل باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية. ويمكن أن تشم هذه الأطراف الموظفين الإداريين الرئيسيين ، الشركة الأم والشركات التابعة، أما العمليات بين الأطراف ذات العلاقة فتتمثل في تحويل موارد وخدمات وإلتزامات بينها .

كما نص المعيار الدولي للمحاسبة رقم 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" والنظام المحاسبي المالي من خلال القرار الصادر في 26 جويلية 2008 ، على وجوب الإفصاح عن العمليات والعلاقات بين الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسات، والمتمثلة في مختلف الإتفاقيات بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها، بتقديم معلومات ضمن الملاح حول حجم المعلومات التي تفرض على المؤسسات الإفصاح عنها، بذكر طبيعة العلاقات والتعاملات، حجم ومبلغ المعاملات، وطبيعة العمليات التي تتم بين الشركة الأم وفروعها والأطراف المرتبطة بها كالمسيرين والمساهمين .

³³ بكبحل عبد القادر، نوي الحاج، مطاي عبد القادر، أهمية الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، الدراسات الاقتصادية، جامعة الشهيد حمي لحضر الوادي ، المجلد 11 ، العدد 02 ، 2018 ، 160 - 161.

4. الإفصاح القطاعي :

تبرز أهمية الإفصاح عن المعلومات حول القطاعات المختلفة للمؤسسة، في أنها تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعم المؤسسة، من خلال الوضعية المالية والأداء حسب القطاعات التشغيلية، وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها، ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات . لذلك تم إصدار المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 8 (IFRS8) "القطاعات التشغيلية"، بتقديم وعرض المعلومات عن نتائج كل قطاع تشغيلي من القطاعات في المؤسسة.

المطلب الرابع : طرق و أساليب الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه .

الفرع الأول : طرق و أساليب الإفصاح المحاسبي .

1. في صلب القوائم المالية الأساسية :

يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والخصوم والنتيجة والأموال الخاصة يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية حال ما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية ودرجة عالية من الدقة، حيث أنّ لطريقة عرض المعلومات دور في مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية، فعلى سبيل المثال فان تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة في حساب النتيجة قد يساعد مستخدم القوائم المالية على التنبؤ بحجم تلك الأعباء تبعاً للتغير في حجم المبيعات.³⁴

2. التوضيح بين قوسين:³⁵

يستخدم هذا الأسلوب لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب على قارئها معرفة كيفية حسابها أو سبب وجودها، وتقدم هذه الإيضاحات بشكل مختصر مباشرة بعد البند المراد توضيحه، وبخصوص هذا الأسلوب يقول وليد ناجي الحيايلى: "يتصف هذا الأسلوب بالبساطة و الوضوح في عرض وتوصيل المعلومات لقارئ القوائم المالية بحيث يؤدي إلى انسجام أو تحقيق مبدأ الإفصاح التام عن المعلومات التي يصعب التعبير عنها كمياً"، ومن بين المعلومات التي قد ترد بين قوسين تجد:

– الطريقة المستخدمة للوصول إلى رقم معين في القوائم المالية .

³⁴ زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة محمد بوقرة –بومرداس، 2012-2013، ص

16 .

³⁵ مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحكومة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية وتدقيق، 2017-2018،

ص، 69 .

– إظهار قيمة بند بطريقة تقييم مخالفة للمبدأ المستخدم في إعداد القوائم المالية، كإظهار قيمة أصل بالقيمة العادلة علماً أن المبدأ المستخدم في التقييم هو مبدأ التكلفة التاريخية

3. استخدام الملاحظات و الهوامش

تهدف إلى عرض المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بالقوائم المالية، والتي لا يمكن عرضها في صلب القوائم دون انتقاص من وضوحها، إذ عادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات على المعلومات الواردة في القوائم المالية، أو لعرض معلومات إضافية ذات أهمية ثانوية.³⁶

4. استخدام الجداول و الملاحق الإضافية: 37

وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية و التفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية و قد تستخدم هذه الوسيلة ضمن الملاحظات و الهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك .

5. البنود المقابلة: 38

بمعنى أن تدرج المعلومة في مكان ما من القائمة وتدرج معلومة مرتبطة بها في مكان آخر من القائمة نفسها، وتعتبر البنود المقابلة عن العلاقة بين بند من الموجودات وآخر من المطلوبات باعتبارها نقطة اتصال في الميزانية العمومية، كأن يتم تخصيص صندوق للنقدية من أجل استخدامه في تسديد سندات القروض (يذكر أمامه: أنظر جانب الالتزامات) و يذكر في جانب المطلوبات أمام بند السندات المستحقة (أنظر جانب الموجودات). بالإضافة إلى ذلك، يمكن استخدام البنود المقابلة للربط بين حسابات بعض الموجودات طويلة الأجل ومجمع استهلاكها . وعادة ما يكون الهدف من البنود المقابلة هو تسهيل مهمة مستخدمي القوائم المالية للتعرف على القيمة الحقيقية لكل عنصر من عناصر الميزانية أو قائمة الدخل.

6. متطلبات السوق المالي: 39

تقوم الشركة خلال العام بإرسال تقارير إلى السوق المالي تتضمن كل معلومات مالية قد تؤثر على الشركة و على مستخدمي التقارير المالية حالياً و في المستقبل و تفيد في التنبؤ لإلتخاذ قرارات رشيدة ، و من أهم متطلبات السوق المالي ما يلي :

– الإفصاح عن الأمور الجوهرية و الأحداث الهامة .

– الإفصاح عن إدراج إسم المؤسسات العامة .

³⁶ آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم ، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية و محاسبية 2013-2041، ص 26 .

³⁷ 20:49، بتوقيت (،شوهه يوم (17.02.2020) <https://almohasben.com> جريدة المحاسبين

³⁸ مجبلي خليصة ، مرجع سابق، ص70 .

³⁹ محمود علي حسن الزمار ، مدى إلتزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالعرض و الإفصاح العام في القوائم المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الإسلامية -غزة ، 2015 ، ص33-34 .

- الإفصاح المتعلق بشركات الوساطة المالية .
- تعامل الأشخاص المطلعين بالأوراق المالية .
- المعايير المحاسبية .
- معايير التدقيق و الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة اللجنة .

7. تقرير رئيس مجلس الإدارة :⁴⁰

هذا التقرير يعتبر متما للقوائم المالية و الذي من دونه يصعب تغيير الكثير من معلومات القوائم المالية ، و يجب أن يشتمل هذا التقرير على ما يلي :

- الأحداث غير مالية و التغيرات التي حدثت خلال السنة وتؤثر على عمليات المؤسسة ، مثل التغيرات في مراكز الإدارة العليا و السياسات الرئيسية... الخ .
- التوقعات المستقبلية المتعلقة بمستقبل الصناعة و الإقتصاد و دور المؤسسة فيها .
- خط النمو والتوسع و التغيرات في العمليات في الفترات المقبلة .
- النفقات الرأسمالية المتوقعة و أثارها .
- الجهود المبذولة في البحوث التجارية .

8. تقرير المراجع الخارجي :⁴¹

يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى التي غالبا ما يعرض المستخدم الطرف عنها ، هو شخص مهني يقوم بإجراء فحص مستقل للبيانات المحاسبية تعرضها المؤسسة ، فإذا وصل المراجع لقناعة بأن القوائم المالية تمثل المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للمؤسسة بصورة عادلة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإنه يبدى رأي غير متحفظ .

و عند إعداد المراجع للتقرير فإنه يجب أن يتبع معايير التقارير التالية :

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية المعدة قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا .
- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي أدت إلى عدم الثبات على استخدام مبادئ محاسبية معينة في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة عليها .

⁴⁰حسن محمد القاضي ، الإدارة المالية العامة، دار المنهل للنشر ، 2014، ص 328 .

⁴¹محمود علي حسن الزمار ،مرجع سابق ،ص 35.

- ينظر إلى جوانب الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية على أنها كافية بصورة معقولة إلا إذا أشار تقرير المراجع لخلاف ذلك .
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو بيان أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي ، و في كل الأحوال فإنه عندما يقترن إسم مراجع بقوائم مالية معينة فإن التقرير يجب أن يتضمن إشارة فاطعة لنوع الفحص الذي قام به المراجع إن وجد و مدى المسؤولية التي يتحملها عنه .

الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي .

أولا :العوامل البيئية :42

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب إقتصادية و إجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية المتعلقة بالعوامل البيئية، فعندما نقارن بيان التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية نجد الفرق جليا بين الدولتين، حيث حدد قانون الشركات في إنجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى بتقرير الإدارة وقد أشار قانون الشركات الإنجليزي إلى ضرورة توزيع هذا التقارير عال المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية ، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة ، وقد يرجع سبب هذا الاختلاف إلى السلطة التي تشرف على هذه الشركات و تراقبها ومدى حاجة المستفيدين لها .

ثانيا: عوامل تتعلق بالمعلومات .

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر المعايير المناسبة للحكم على كفاءة هذه المعلومات ، ومن أهم هذه المعايير معيار الملائمة ومعيار القابلية للتحقق ومعيار القابلية للمقارنة . و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها .43

⁴² حسين عبد الجليل آل غزوي ، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ،دراسة منشورة ، الأكاديمية العربية ،كلية الإدارة و الاقتصاد ،تخصص محاسبة ،2010، ص 64.

⁴³ عادل رزق ، إدارة الأزمات المالية العالمية ، مجموعة النيل العربية، 2010 ،ص 528

ثالثا : عوامل تتعلق بالمستخدمين و طبيعة إحتياجاتهم .

لا بد أف تعطي المؤسسة إهتماما خاصنا في قائمها المالية إحتياجات المستخدمي ن الرئيسيين، و الذين لهم مصالح مباشرة و غير مباشرة، حيث من الطبيعي إختلاف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية بإختلاف نوعية المستخدمي⁴⁴.

رابعا :عوامل تتعلق بالوحدة الإقتصادية .⁴⁵

أ. **حجم الجودة الإقتصادية :** يعد حجم الوحدة الإقتصادية عاملا هاما لتفسير الإختلاف في درجة الإفصاح في القوائم المالية ، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المشروعات الكبيرة قياسا بالمشروعات الصغيرة .

ب. **عدد المساهمين :** وجود علاقة طردية بين عدد المساهمين و درجة الإفصاح ، على أساس أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح .

ج. **تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية :** ولهذا العامل أثر مباشر في زيادة الإفصاح ، بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق ، و بذلك تكون الشركات تحت ضغط لزيادة و تحسين درجة الإفصاح في القوائم المالية .

د. **مفتش الحسابات :** حيث يقوم المدقق بتقوم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات الشركة ، للوقوف على مدى إلتزامها بالأسس ، القواعد ، المبادئ ، السياسات المحاسبية ، المعايير و القواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة .

⁴⁴ إيمان حسن المدلل، أثر جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2010، ص 35 .

⁴⁵ ريم علي عيسى ، الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العليا ، سلسلة العلوم الإقتصادية و القانونية ، المجلد 33 ، العدد 1 ، 2011 ، ص 152.

المبحث الثاني : أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول : مفهوم و خصائص المحاسبة الإبداعية :

الفرع الأول : مفهوم المحاسبة الإبداعية .

تعريف 1:

المحاسبة الإبداعية تشير إلى إستخدام محاسبة المعرفة للتأثير على أرقام المفتح عنها في حين تبقى ضمن إختصاص قواعد المحاسبة و القوانين ، بحيث بلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة ، في تعكس ما تريد الإدارة أن تخبره لأصحاب المصلحة .⁴⁶ حيث أن الغرض من المحاسبة الإبداعية هو تغيير عرض الحسابات الأساسية ، من أجل التحسين ولكن في بعض الأحيان لغرض التدهور وخاصة عندما تتعلق المسألة بتقليل النتيجة إلى الحد الأدنى ، على سبيل المثال من أجل الهروب من بعض المتطلبات الضريبية .⁴⁷

تعريف 2 :

هي الإجراءات التي تقوم بها في بعض إدرات الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها او في مركزها المالي أو كلاهما معا ، و ذلك بإستغلال الثغرات الموجودة في أساليب و إختيارات التدقيق الخارجي ، أو بالإستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات التي تميزها المعايير المحاسبية الدولية او غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها ، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة ، مما يؤثر سلبيا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ، ومن ثم على مصداقية النسب المالية⁴⁸

⁴⁶ Anil kumar ,Brijesh yadav , Bunny Singh Bhatia ; Concept of Creative Accounting and Its Different Tools , international journal of Management and social sciences research (IJMSSR) ,Volume 3 , NO .2 , February 2014 , p 66 .

⁴⁷ Neila Boulila Taktak , Ridha Shabou , les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tuniennes ,Association Francophone de comptabilité , comptabilité- contrôle –Audit ,P 6.

⁴⁸ محمد مطر ، الإنجازات الحديثة في التحليل المالي و الإتماني ، الأساليب و الأدوات و الإستخدامات العلمية ، ط1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 101 .

أما المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي " العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات مؤسسات الأعمال وتعرف أيضا بأنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية ، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل

49 .

تعريف 3 :

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.⁵⁰

تعريف 3 :

هي إستخدام المرونة في المحاسبة داخل الإطار التنظيمي لإدارة القياس و العرض في الحسابات بحيث تعطى الخصوصية لمصلحة المعدين وليس المستخدمين ، حيث يشار إليه بإسم إدارة الأرباح و الإبداعية في الولايات المتحدة الأمريكية في كتاب (جونز 2011) إذ يتم تعريف المحاسبة من منظور أوسع بما في ذلك الإحتيال بينما في المملكة المتحدة و أوروبا ينظر إليها على أنها تستخدم المرونة داخل النظام التنظيمي ولكن بإستثناء الإحتيال⁵¹

تعريف 5 :

هي عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بقواعد المحاسبة لمعالجة الأرقام الواردة في حسابات الشركة⁵²، عملية التلاعب بالأرقام من خلال الإستفادة من الثغرات في القواعد المحاسبية و خيارات القياس و ممارسات الإفصاح فيها لتحويل البيانات المالية منها او العملية التي يتم بها تنظيم المعاملات لإنتاج نتائج المحاسبية المطلوبة بدلا من الإبلاغ عن المعاملات في طريقة مستقلة و محايدة⁵³

– ومنه نستنتج أن المحاسبة الإبداعية أو ما يطلق عليه بإدارة الأرباح هو إستخدام الطرق و أساليب الإبتكارية من طرف المحاسب من خلال إستغلال الثغرات الموجودة في القوانين و التشريعات والمعايير الخاصة بالإفصاح و عرض البيانات و المعلومات المالية من أجل تحسين صورة المؤسسة سواء في السوق المالية أو لأصحاب المصالح المهتمة .

⁴⁹ محمد مطر ،ليندا حسن الحلبي ،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، ورقة بحثية ، جامعة الدراسات العليا بالشرق الأوسط ، ص 8 ..

⁵⁰ د. عمورة جمال، أستاذ محاضر، د. شريف أحمد ، أستاذ محاضر، مداخلة بعنوان: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية ، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011 ، ص8 .

⁵¹ Dilek Demirhan ,creative accounting : Abrief history and conceptual framework .Turker Susmus , Ege University .turkey .p 1424 .

⁵² Amat Oriol . john w.blake . jack dowds .The ethics of creative accounting . available from : <https://www.business.com> accessed 19 february 2020.

⁵³ Amat Oriol . john w.blake . jack dowds. Op .cit ,p

الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الإبداعية .

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع و المتمثلة في :⁵⁴

- 1- العقلية المحاسبية و المالية المتسائلة و الخلاقة .
- 2- قدرة المحاسب على التحليل و التجميع .
- 3- قدرة المحاسب على التخيل و الحدس.
- 4- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة و الثقة بالنفس .
- 5- إعتقاد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية و ليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية .
- 6- النقد الذاتي ، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوي ذاته من حيث النقد و التهذيب و التقويم للأفكار و المعلومات و وسائل التحليل التي يستخدمها .

المطلب الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية و العوامل التي ساعدت على ظهورها .

الفرع الأول : أشكال المحاسبة الإبداعية .

1. المحاسبة النفعية **Aggressive Accounting** :⁵⁵

الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

⁵⁴فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجريري ، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية ، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلاديلفا ، 4-5 تموز ، 2007، ص 14.

⁵⁵ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013، ص 22.

2. الغش بالتقارير المالية : Fraudulent Financial Reporting : 56

هو إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية ، و هذا النوع من التلاعب يعد مخالفة للقانون و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

3. تمهيد الدخل Income Smoothing : 57

هو حالة من حالات إدارة الدخل هدفه تحسين صورة الدخل بشكل عام. ويكون بإزالة التذبذب الذي يمكن أن يحصل في مسار الدخل الطبيعي، وذلك بأن يتم تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقله إلى السنوات ذات الدخل السوء وذلك للحفاظ على نسبة الربح ومستواها وبشكل سلس ولطيف بين السنوات لإظهار الإدارة أمام مستخدمي البيانات المالية على أنها قادرة على الحفاظ على مستوى الدخل بغض النظر عن الظروف المحيطة بالشركة .

4. الغش بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting : 58

هو إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي القوائم ، وهذا النوع من التلاعب يعد مخالفة للقانون و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

5. ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية Creative accounting practice :

هي ممارسات لأساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقة من خلال ممارسات إبتكارية و مستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف و الإيرادات .⁵⁹

⁵⁶ محمد أحمد عبد الحميد الصوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة ، 2013 ، ص 22 .

⁵⁷ محمود تيسير عبد الله الرفيع ، دوافع و أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، القدس - فلسطين ، 2018 ، ص 24 .

⁵⁸ محمد أحمد عبد الحميد الصوري ، مرجع سابق ، ص 22 .

⁵⁹ علاء مصطفى ، أحمد نفاه ، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة جرش ، 2015 ، ص 94 .

الفرع الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية .

1. حرية اختيار المبادئ المحاسبية :

تسمح القواعد و السياسات المحاسبية للوحدة الإقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة ، وهذا يترتب عليه إختيار الوحدة الإقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها و رغباتها و تحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الإقتصادية . مثلا في كثيرا من البلدان يسمح للوحدات الإقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث و التطوير حال حدوثها أو رسملتها و إطفائها على مدى الوحدة الإقتصادية .⁶⁰

2. حرية التقديرات المحاسبية :

يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للادارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متفائل او متحفظ حسب إحتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل من قيمتها بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا.⁶¹

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية و نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ، و يتحقق ذلك من خلال إدخال المحاسبة ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الإقتصادية و إعادة إستأجارها حتى تنتهي مدة إندثارها ، حيث أن سعر البيع المشترط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود ، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود و الأرباح ، و لتقليل في إستخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في بيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على إستخدام نماذج خاصة لإثبات القيود و تفاصيلها .⁶²

⁶⁰ د. عيسى عمر أحمد علي ، أ. هاييل عمر الدرديري جلابة، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ورقة بحثية ، كلية الشرق الأهلية – كسلا ، 2017 ، ص 10 .

⁶¹ ليلى عبد الصاحب ، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من آثارها ، مجلة بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، معهد الإدارة التقني ، العدد 27 ، ص 378 .

⁶² عمار طه ياسين صالح ، الإلتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الدراسات العليا للتجارة ، جامعة النيلين ، 2017 ، ص 60 – 61 .

4. القيود المحاسبية المزيفة : 63

يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات.

المطلب الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة من إتباعها وتطبيقها .

الفرع الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية

أ. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الاجراءات الآتية :⁶⁴

1 - تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها .

2 - زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية .

3 - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول .

4 - نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة .

5 - نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

⁶³باخقة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة

السليمانية، 2013، ص. 22.

⁶⁴محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، ورقة بحثية، جامعة الدراسات العليا بالشرق الأوسط، ص 10 .

ب. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :⁶⁵

فيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول .

الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتماس بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

الذمم المدينة : ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة .

الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.

المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

⁶⁵ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ،جامعة الإسراء ،كلية العلوم الإدارية والمالية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 27 ، 2010، ص-367-367

المطلوبات طويلة الأجل : مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA.

حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

ج. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية :

هذه القائمة تبين التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة خلال فترة معينة و تبين مصادر هذه التدفقات و التي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ، والتدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية و التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية و تعتبر مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي⁶⁶

وفي ما يلي أهم الأساليب المستخدمة فيها:⁶⁷

1. تصنيف النفقات التشغيلية بإعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس .
2. تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي و تسجيلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة و نبعدها 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 و ذلك لإزالة البنود غير المتكررة و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة بإعتبارها أسهما تجارية .

⁶⁶ محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي ، طبعة 2، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2013 ، ص 22 .

⁶⁷ د. علاء كامل حسن خليفة ، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية في منظمات الأعمال ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني ، المجلد 54 ، جامعة الإسكندرية ، 2017 ، ص 16 .

د. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في حقوق الملكية: 68

إشترط المعيار المحاسبي الدولي الأول على الشركة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح و الخسائر الناتجة من أنشطة المؤسسة سواء من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقاً للمعايير المحاسبية ، و بالرغم من هذا فإن إدارات المؤسسة بإمكانها أن تتلاعب بحقوق الملكية بعدة طرق منها :

- قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الموجودات .

- توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من السنوات السابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية خلافا لما نصت عليه قوانين كثير من الدول .

- إجراء تغييرات وهمية في رأسمال المدفوع و المكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة و خسائر الخيارات السابقة و أرصدة العملات الأجنبية .

- التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية ، وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق الملكية .

الفرع الثاني : دوافع الإدارة في إتباع و تطبيق المحاسبة الإبداعية :

1. تعظيم حوافز الإدارة و دعم مركزها الوظيفي: 69

الإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة و تنفيذ عملياتها ، فإنها تملك مفاتيح المعلومات و لها حرية إختيار السياسات و الطرق المحاسبية و وضع التقديرات المحاسبية و من خلال ذلك تستطيع أن تختار و تطبق و تقدر ما تراه ملائماً لمصلحتها .

⁶⁸ نعيم تومان مرهون الزبادي ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 17 ، العدد 2 ، جامعة القادسية ، 2015 ، ص 203 .

⁶⁹ محمد المعتز المجتبي إبراهيم طه ، أ. ياسر أحمد الماوري ، مقومات مهنة المحاسبة و علاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية ، مقال علمي ، جامعة الأندلس للعلوم التقنية ، 2003 ، ص 133 .

2. تحقيق مكاسب شخصية : 70

تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية 2008 .

3. لغايات التصنيف المهني: 71

تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجربه بعض المؤسسات الدولية المحلية ، و يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية ، و بالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات و لهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم و ذلك بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة .

4. التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق :

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ، و إذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق و خصوصا أمام مساهميها ، لذلك فإن أحد دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة . 72

5. تقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية :

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات بقيام مدراء و موظفي الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ، وفي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخر خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق ، الأمر الذي سيقوي فرصتهم في الإستفادة من المعرفة الداخلية لأخبار الشركة . 73

70 سامي محمود عبد الحميد مراد ، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 17 ، 2017 ، ص 136 .

71 بالرقى تيجاني ، المحاسبة الإبداعية - المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل - ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، العدد 12 ، 2012 ، ص 37 .

72 عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، مجلة مال و أعمال ، كلية الجامعة للعلوم التطبيقية ، قسم العلوم الإدارية و المالية ، العدد 2 ، 2011-2011 ، ص 83 .

73 رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، العدد 2 ، المجلد 26 ، سوريا ، ص 99 .

6. لغايات التلاعب الضريبي :

تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح و الإيرادات و زيارة النفقات ، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم لإحتساب قيمة الإقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء .⁷⁴

7. التأثير على أسعار الأسهم :

تناولت أدبيات المحاسبة الأخلاقية بين الأرقام المحاسبية و أسعار الأسهم و عوائدها ، و فحصت تأثير إختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول و تكلفة رأس المال ، و توصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو إضطرابه — الذي تصفه المعلومات المحاسبية المنشورة — من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق ، وفي المقابل ، إستقرار نتائجها أو إرتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار.⁷⁵

الفرع الثالث : المنظر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية :

تمثل الأخلاق بمفهومها العام مجموع القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء " بين ما هو صواب وما هو خطأ ومن ثم القيام بالشكل الصحيح"⁷⁶

وقد قدمت عدة تعريفات لأخلاقيات الأعمال أو أخلاقيات المهنة من بينها :

هي بعض المعايير و المبادئ الأخلاقية التي ترتقي بالمهنة و تحد مما يشينها على وجه الحصر ، أي أنها تتعلق بما يجب فعله وما لا يجب فعله فهي تتجه إلى خصوصيات المهنة سواء فيما هو صواب أو ما هو خطأ .⁷⁷

كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية و قواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم ، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت و تنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الإعتراف بها و أصبحت معتمدة أدبيا و قانونيا ، و نتيجة ذلك

⁷⁴علا فريد بطو ، أثر التحدي الألاخلاقى للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، رسالة دكتوراه ، جامعة البصرة العراق ، كلية الإقتصاد و الإدارة ، 2006 ، ص 17 .

⁷⁵ميسون بنت محمد بن علي القرى ، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد و الإدارة ، قسم المحاسبة ، 2010 ، ص 33 .

⁷⁶رضا جاوحدو ، إيمان بن قارة ، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية و الإجتماعية ، العدد 30 ، عنابة — الجزائر ، 2012 ، ص 183 .

⁷⁷نجم عبود نجم ، أخلاقيات الإدارة و مسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2005 ، ص 344 .

برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العلمية منها مثل المحاسبة ، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس و الواجبات و الحقوق و المحظورات التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد .⁷⁸

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية ، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد إهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان منها تقرير cadbury 1992 في بريطانيا وصدور قانون (Sarbane-Oxly act,2002) في الولايات المتحدة الأمريكية ، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات .⁷⁹

ومن المتعارف عليه أن كل المداخل للنظرية المحاسبية لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية أساسية و هي :⁸⁰
- الصدق : ويعني المطابقة للحقيقة .

- العدالة : و تعني أن يكون هناك معايير و أسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة .

- عدم التحيز : ويعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين ، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى .

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج المحاسب من مقتضيات الأمانة و أداء الوظيفة بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الإختلاس أو تسجيل عمليات وهمية و حذف أو إلغاء ناتج العمليات من السجلات ، بالإضافة إلى ذلك عدم الإرتباط السليم بالقواعد المحاسبية و غيرها سواء المنفعة الخاصة أو بهدف الإنحياز لمصلحة طائفة يعينها عن إعداد و عرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع الإعتبارات الموضوعية و الإستغلال المهني .

المطلب الرابع : الإتجاهات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الفرع الأول : دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

يعتبر التدقيق الداخلي آلية من آليات الحوكمة بإعتبارها نشاط مضيف للقيمة يهدف إلى تحسين أداء الشركات و تفعيل مفهوم المساءلة و بالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف المهتمة بالشركة⁸¹ ، ولقد تطور عمل التدقيق الداخلي في ظل

⁷⁸ منيرة الشميمري ، فاطمة العريفان ، دور المدقق في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008 ، ص 36 .

⁷⁹ ص 21 . 2012-2011 أ. عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية ،

⁸⁰ عبد الرحمن المخيزم ، دور المدقق في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم ضمن المسابقة التاسعة للبحوث على جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008 ، ص 23 .

نظام حكومة الشركات الذي تطلب تفعيل عمل المدقق الداخلي و إستقلاليته ليتمكن من إنجاز مهامه بكفاءة و فعالية في منع و إكتشاف الغش و الاخطاء في القوائم و التقارير المالية⁸².

الفرع الثاني : دور لجان التدقيق في الإشراف على التقارير المالية و فحصها .

وجدت لجان التدقيق لمساعدة مجلس الإدارة للقيام بمهامه الإشرافية والرقابية ، حيث تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية ، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي ، بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم ، وتعتمد فاعلية هذه اللجنة على مدى استجابة المجلس لتوصياتها للمهام المحددة لها ، إذ تقدم التقارير والتوصيات لمجلس الإدارة حول نتائج العمليات التشغيلية والقوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية.⁸³

و تسهم لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ما يلي :

أولاً : دور لجنة التدقيق في الإشراف على التقارير المالية و فحصها .

إن الالتزام بتشكيل لجان للتدقيق على درجة عالية من الاستقلالية والكفاءة يؤدي إلى زيادة مصداقية الأرباح المنشورة ، وذلك من خلال مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وتقديم النصح للإدارة في حالة تعدد جهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة كما في حالة الاختيار من بين السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأكد من أنها تتماشى مع أحدث التطورات في المعايير المهنية من جهة ، ومع تلك التي تطبقها المنظمات الأخرى التي تمارس نفس النشاط من جهة أخرى ، والتعرف على ما إذا كان هناك تغييرات فيها أو في تطبيقها خلال الفترة المالية ، ومعرفة وجهة نظر الإدارة بخصوص مبررات هذا التغيير، وتأثير هذا التغيير على أرباح الفترة الحالية والفترات المستقبلية.⁸⁴

ثانياً : دور لجنة التدقيق في الإشراف على التدقيق الخارجي :

حيث تتضمن إستقلالية المدقق الخارجي من خلال مناقشة الأمور التي تتعلق بترشيح مدقق الحسابات الخارجي و إعادة تعيينه أو عزله و تحديد أتعابه ، وذلك بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته و مقترحاته و تحفظاته و متابعة

⁸¹الكاشف ، محمود يوسف ، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كمنشآت مضيف للقيمة ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، العدد الرابع ، 2000 ، ص 46 .

⁸² الحماوي ، صالح محمد حسني محمد ، تجاه دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة بالبنوك المصرية ، المؤتمر العلمي الخامس - حوكمة الشركات و أبعادها المحاسبية و الإدارية و الإقتصادية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص 317 .

⁸³المومني عبد الله ، تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق و آليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، المجلد 26 ، العدد الأول ، 2010 ، ص 246 .

⁸⁴ غالي جورج دنابل ، تطوير مهنة المحاسبة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعة للنشر ، 2001 ، ص 104 .

مدى إستجابة إدارة الشركة لها ، و تقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة ، إضافة إلى حل المنازعات التي تنشأ بين الغدارة و المدقق الخارجي ، و العمل كحلقة وصل بينهم و بين الإدارة التنفيذية و مجالس الإدارة .⁸⁵

ثالثاً : دور لجنة التدقيق بالإشراف على التدقيق الداخلي .

حيث تقوم لجنة التدقيق بفحص نشاطات التدقيق الداخلي وخططه وموازناته ونتائجه وكذلك تقييم أدائه ، بالإضافة إلى المشاركة في تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وتغييرهم في ضوء كفاءتهم ومؤهلاتهم ، وتحديد أتعابهم وتعويضاتهم .⁸⁶

الفرع الثالث : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

إن علاقة الوكالة بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ، قد أفرزت العديد من المشاكل والتي منشأها تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات ، ومن أهم هذه المشاكل هي إدارة الأرباح ، ويمكن للتدقيق الخارجي أن يلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، حيث تعتبر تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في تدنية عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الموكل ، وذلك من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية ، ولكي يحقق التدقيق أهدافه المرجوة في علاقة الوكالة ينبغي أن يتم تنفيذه بمستوى عالي من الجودة .⁸⁷

الفرع الرابع : دور مجالس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

يتكون مجلس الإدارة من الأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين فالأعضاء التنفيذيون هم الأعضاء المسؤولون عن إدارة الأعمال اليومية داخل الشركة لما لهم من خبرة ومعرفة بطبيعة عمل الشركة ، أما الأعضاء غير التنفيذيين هم أعضاء هم خارج الشركة يتمثل دورهم في الترشيح والرقابة على القرارات التي يصدرها الأعضاء التنفيذيون⁸⁸ ، ويجب أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين في الشركة وأن يكون لدى هؤلاء الأعضاء خبرات أو مهارات فنية أو تحليلية مما يحقق منفعة للمجلس والشركة .⁸⁹

⁸⁵ المومني عبد الله ، مرجع سابق ، ص 255 .

⁸⁶ درويش ، محمد محمد مسلم ، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق ، 2009 ، ص 45 .

⁸⁷ معروف هادي ، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة السلبية لإدارة الأرباح ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة حلوان ، 2010 ، ص 144 .

⁸⁸ سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 29 .

⁸⁹ علي ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة ، شحاتة السيد ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2007 ، ص 92 .

المبحث الثالث : الدراسات السابقة .

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (هيدوب ريمة ليلي ، 2016)

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتورا ، بعنوان : "إسهامات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية " ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة .تمثلت إشكالية الدراسة في : ما مدى مساهمة الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية ؟

هدفت الدراسة إلى معالجة موضوع "إسهامات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية " و لتشخيص الواقع العلمي للحوكمة تم إجراء دراسة تطبيقية في الشركات المدرجة في بورصة الجزائر و إقتصر عددها (5) مؤسسات أما بالنسبة للجزء الأول و المتعلق بمعرفة أثر الحوكمة على مستوى الإفصاح المحاسبي في الشركات المدرجة في البورصة و دوره في تفعيل بورصة الجزائر فقد تم توزيع الاستبيان على المؤسسات خلال سنة 2015 أما بالنسبة للنموذج المقترح لدور آليات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي فقد تم إجراء المقابلات الشخصية مع الأطراف المعنية خلال سنة 2016 مع الحصول على القوائم المالية و تقارير مجلس الإدارة الخاصة بالفترة 2014 – 2016 ، و توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية و دورها في تحقيق كفاءة السوق المالي ، حيث أن إلتزام الشركات بالإفصاح عن معلومات موثوقة ، و حصول المستثمرين عليها في الوقت المناسب يسمح لهم باتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة . جعل كل الأطراف تطالب بتطبيق مبادئ الحوكمة خاصة بالنسبة للشركات المدرجة بل و جعلها كشرط للقيود في البورصة و استمرار القيد ، لما لها من دور في حماية حقوق المساهمين الذين يصبح لهم الحق في مساءلة المديرين و المطالبة بالإفصاح عن معلومات تعكس الواقع الفعلي للشركات ما يجعل هذه المعلومات أكثر جودة و تأثيرا على تنشيط و رفع كفاءة السوق المالي.

وفي ظل هذه النتائج فقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها :

1. العمل على تطوير الإطار التشريعي المتعلق بحوكمة الشركات ، من خلال ضبط قواعد و مبادئ حوكمة الشركات و الزام الشركات المسعرة في البورصة بتطبيق هذه المبادئ ، من أجل تحقيق المزيد من الإفصاح و الشفافية و بالتالي زيادة ثقة المستثمرين في المعلومات المقدمة لهم.

2. إصدار قوانين تعزز تفعيل آليات الحوكمة بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة و عدم الاكتفاء بميثاق لا يعلم بوجوده إلا القليل .

3. تنمية الوعي و نشر ثقافة حوكمة الشركات لدى المستثمرين و أصحاب المصالح عن طريق تنظيم و عقد مؤتمرات و ندوات لتأصيل مفاهيم الحوكمة .

2. دراسة (نادية محمد محمد محمد ، 2016)

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بعنوان ، " أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و دوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية " . جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا و تمثلت إشكالية الدراسة في : هل عدم الافصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في ترشيد قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية ؟

إستعرض الباحث أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودوره في تقويم الأداء المالي في المؤسسات المالية ولمعرفة هذا الأثر تم التطبيق على الصندوق القومي للمعاشات ، حيث هدف الباحث إلى التعرف على الافصاح المحاسبي وأهدافه وأهميته وكذا التعرف على الدور الذي يلعبه الافصاح المحاسبي في تقليل المخاطر المالية والاطء والالتزام بالإجراءات و الأساليب الموضوعية ولتحقيق هذه الأهداف تم إستخدام المنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث ووضع الفروض و اختبار الفرضيات والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وكذلك المنهج الوصفي التحليلي في دراسة حالة الصندوق القومي للمعاشات ، وخلصت الدراسة ما يلي :

1. الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية كافي للحكم علي الموقف المالي للمؤسسة .

2. -توسيع مبدأ العدالة في الإفصاح المحاسبي يؤدي الي توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية .

3. -التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي الافصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية .

و في ظل هذه النتائج قدمت مجموعة من التوصيات أهمها :

1-وضع التشريعات والقواعد بمعيار الإفصاح المحاسبي بوضع الحوافز للمؤسسات التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي في تقاريرها المالية .

2 -ضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لآخرى والافصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها حتي لا يؤدي عدمها الي انتاج معلومات مضللة لأصحاب الشأن .

3. دراسة (نعيم تومان مرهون الزيايدي 2014)

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية و تمثلت إشكالية الدراسة في مجموعة مت التساؤلات :

1- ماهي المحاسبة الإبداعية وما ضرورة التلاعب بالقوائم المالية ؟

2- ماهي الأنماط الأساسية للتلاعب في القوائم المالية ؟

3- هل توجد علاقة خطية بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية كل على انفراد ومصداقية القوائم المالية ؟

هدف صاحب الورقة البحثية إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية و أسباب و دوافع هذا التلاعب و كذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن إستخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت (43) مكتب مراقب حسابات من المجازين للعمل في المهنة بموجب الشرة الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام 2013 ، وتوصل من نتائج الإختبارات الإحصائية إلى وجود علاقة إرتباط قوية بين أساليب التلاعب و مصداقية القوائم المالية إضافة إلى وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية .

4. دراسة (محمد محمود أحمد صالح السياغي 2018)

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه بعنوان دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر ، وتمثلت مشكلة الدراسة في : دور الأساليب الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وما أثر تطبيق الأساليب الحديثة في كفاءة و خبرة المراجع ؟

إستعرض الباحث دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر وتمت هذه الدراسة في المصارف السودانية بالإضافة إلى توزيع (150) إستبانة على عينة من شركات المساهمة و المصارف السودانية و تم إستخدام البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل البيانات ، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

1. توجد علاقة إيجابية بين إستخدام الأساليب الحديثة في الرقابة و الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف

السودانية

2. إستخدام الأساليب الحديثة في الرقابة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية .

3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام الأساليب الحديثة في الرقابة و تقليل المخاطر في المصارف السودانية بولاية

الخرطوم .

و في ظل هذه النتائج قدمت مجموعة من التوصيات أهمها : ضرورة وجود إلزام الشركات بتطبيق الاساليب الحديثة في الرقابة لأنها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر، إجراء المزيد من الدراسات حول العلاقة بين كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر و الاساليب الحديثة في الرقابة.

5. دراسة (عمورة جمال ، شريقي أحمد ، 2011)

الدراسة عبارة عن مداخلة بعنوان دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية . وتمثلت مشكلة الدراسة في : كيف يمكن للمحاسب أو المسؤول المحاسبي أن يساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتقديم إفصاحات ملائمة يمكن مستعملها الاستفادة منها وهذا من خلال إيجاد حلول محاسبية إبداعية؟ إنطلقت الدراسة من مفهوم و أهمية المحاسبة الإبداعية و الأخلاقية في ظل التطور التكنولوجي للمعلومات و الإتصالات التي تمر به مختلف المنظمات أو المؤسسات الاقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها ولخصت الدراسة بأن قيام عدد كبير من الشركات إما بالتحفظ عن الإعلان عن المعلومات بسبب كونها معلومات جوهرية تمس وتؤثر على أداء الشركة وقدرتها على المنافسة وخاصة أمام منافسيها التجاريين في حال الإعلان عنها أو محاولة إعادة صياغة تلك المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية بطرق ووسائل متعددة (قانونية وغير قانونية) يمكن تسميتها بالمحاسبة الإبداعية (Créative Accounting) .

6. دراسة (بخليل عبد القادر ، مطاي عبد القادر ، نوي الحاج 2019)

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان أهمية الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية - مع إشارة إلى حالة الجزائر . و تمثلت إشكالية الدراسة في : ما هو دور الإفصاح المحاسبي والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ إنطلقت الدراسة من أهمية الإفصاح و الشفافية في المعلومات التي يتم تقديمها للمستثمرين والمساهمين، معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها، من خلال القوائم المالية التي يعدها المسكرون، بالاعتماد على المعايير المحاسبية المطبقة في البلد وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي :

1. حوكمة الشركات هي الأداة الفعالة لحماية أصحاب المصلحة في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن التسيير.
2. الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، لما لها من دور في حماية مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة.
3. تكمن أهمية الإفصاح والشفافية في تقليد عدم تماثل المعلومات وتقليد مشاك الوكالة بين المسيرين والمساهمين.

و أوصت الدراسة بما يلي :

1. تكيف النظام المحاسبي المالي مع المستجدات التي عرفتها المعايير المحاسبية الدولية .
 2. تشجيع المؤسسات على القيام بالإفصاح الدوري من خلال نشر قوائم مالية ربع أو نصف سنوية .
 3. تطبي المؤسسات لمبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) .
- 7 .دراسة (رنا علي صقور 2014) .

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير بعنوان دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (دراسة ميدانية) . تمثلت إشكالية الدراسة في :

حاولت الدراسة معرفة مدى إسهام الإفصاح المحاسبي (الطوعي) ، خصوصاً الإفصاحات عن كل من البيئة التي تعمل فيها الشركة ، المعلومات غير المالية ، المعلومات التنبؤية وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ، في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ، إضافة إلى معرفة ما إذا كان هناك إختلاف بين رأي العينتين فيما يتعلق بدور الإفصاحات المذكورة واستخدم الباحث الإستبيان لمعرفة آراء عينة الدراسة حيث تم إعداد إستبيان من 160 نسخة وزعت على مهنيين و أكاديميين ثم تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS و دلت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي (الطوعي) يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين خصوصاً الإفصاح عن المعلومات غير المالية وعن المعلومات التنبؤية وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية ، في حين تبين أن الإفصاح عن البيئة التي تعمل فيها الشركة لا يسهم في الحد من هذه الممارسات . كما تبين أن رأي الأكاديميين لا يختلف عن رأي المهنيين فيما يتعلق بدور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية .

1. دراسة (Subramanyam , Himachalam Dasaraju 2014)

الدراسة عبارة عن مقال علمي ، بعنوان corporate Information Technology Companies in India Governance and Disclosure Practices in Listed .

هدفت الدراسة لتحليل مستوى الإفصاح في الشركات التي تمارس حوكمة الشركات و أثره على الأداء و الربحية ، و لتحقيق هدف هذه الدراسة تم اختيار عينة من بين أكبر شركات تكنولوجيا المعلومات في الهند وجات نتائج الدراسة لتؤكد الفرضيات التي تم وضعها بأن الإفصاح عن حوكمة الشركات يحسن من الأداء ، كما أن البيئة المحيطة بالحوكمة خاصة توفر البنية القانونية و السوقية تؤثر على معدل الإفصاح و الذي يؤدي إلى الرفع من معدل الربحية ، كما تشير النتائج أنه لا بد من أخذ حوكمة الشركات في

عين الاعتبار بالنسبة للممارسين و صانعي السياسات لتوفير تنظيمات تشريعية و أطر قانونية تجعل البيئة السوقية خالية من الفساد و لتفعيل الإفصاح المحاسبي كآلية من آليات حوكمة الشركات .

2. دراسة (Ana Gisbert Clemente, Begona Navallas 2009)

الدراسة عبارة عن مقال علمي، بعنوان Corporate governance Mechanisms And Voluntary Disclosure :the role of independent directors in the boards of listed Spanish Firms

انطلقت الدراسة من بناء مؤشر لقياس الإفصاح المحاسبي يتكون من 26 بند تم تصنيفها على 8 فئات ، و تم استخدامه من أجل التأكد من وجود علاقة ارتباط بين المؤشر المستخدم في الدراسة و بعض المؤشرات المتعارف عليها في حوكمة الشركات و قد جاءت نتائج الدراسة لتؤكد دور المديرين المستقلين كآلية رقابية للحد من عدم تماثل المعلومات ، و تعزيز الإفصاح عن معلومات تتجاوز متطلبات المحاسبة النظامية ، حيث أظهر تحليل الانحدار وجود علاقة بين درجة الإفصاح و متغيرات حوكمة الشركات ما يؤكد العلاقة التكاملية بين هيكل الحوكمة و نظام المعلومات المالية للحد من التكاليف المرتبطة بعلاقة الوكالة .

3. دراسة (Amat & Gowthorpw 2004)

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان : **Creative accounting: Nature, incidence and ethical issues**

ركزت الدراسة على توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية في اسبانيا فضلا عن تحديد مفاهيم العديد من الممارسات المعتمدة من خلال عينة مكونة من 39 شركة اسبانية وتوصلت الدراسة إلى أن 20 % من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل .

4. دراسة (Trussel 2003)

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان : **Assessing potential accounting manipulation : characteristics charitable organization**

إنطلقت الدراسة من تقييم عمليات التلاعب في حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية ، ولخصت الدراسة أن المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى إلى تحسين صورتها المالية من أجل الحصول على تبرعات إضافية من خلال التلاعب في نسب الإنفاق ، وأظهرت نتائج الدراسة بعد تحليل الخصائص المالية للمنظمات التي تمارس عمليات التلاعب إلى أنها منظمات كبيرة الحجم ونفقاتها عالية .

المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

من خلال إستعراض الدراسات السابقة نجد أن العديد من الدراسات تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية و الإفصاح المحاسبي و أهم أساليبها وطرقها و من أهم المواضيع التي تناولتها هي دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح و أهمية الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و كذلك دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية . في حين قدمت الدراسة الحالية مجموعة من أساليب و الإجراءات المقترحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي لم تشر إليها أي من الدراسات السابقة و بيان أهمية إستخدام المعايير المحاسبية الدولية في التخفيض من إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .

و الدراسة بالشكل التالي :

- 1- قدمت الدراسة الحالية عرضا موسعا لمفهوم الإفصاح المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية التي تناولته وكذلك طرق و أساليب الإفصاح المحاسبي التي تزيد من جودة المعلومات المحاسبية و تقلل من مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 2- تهدف الدراسة للوصول إلى مدى تأثير طرق الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية للحد من هذه الظاهرة لرفع جودة المعلومات المالية .
- 3- ربطت الدراسة الحالية بمشكلة ممارسة المحاسبة الإبداعية و التي تؤثر على تضليل القوائم المالية و أثر ذلك في المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم (1) أوجه الاختلاف و أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة .

إسم الدراسة	سنة الدراسة	متغيرات الدراسة	النتيجة
Assessing potential accounting manipulation characteristics charitable organization	2003		إنطلقت الدراسة من تقييم عمليات التلاعب في حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية، ولخصت الدراسة أن المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى إلى تحسين صورتها المالية من أجل الحصول على تبرعات إضافية من خلال التلاعب في نسب الإنفاق
Creative accounting: Nature, incidence and ethical issues	2004	-Creative accounting	ركزت الدراسة على توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية في إسبانيا وتوصلت الدراسة إلى أن 20 % من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل .
Corporate governance Mechanisms And Voluntary Disclosure :the role of independent directors in the boards of listed Spanish Firms Corporate	2009	-Voluntary Disclosure -Corporate governance Mechanisms	جاءت نتائج الدراسة لتؤكد دور المديرين المستقلين كآلية رقابية للحد من عدم تماثل المعلومات، و تعزيز الإفصاح عن معلومات تتجاوز متطلبات المحاسبة النظامية، حيث أظهر تحليل الانحدار وجود علاقة بين درجة الإفصاح و متغيرات حوكمة الشركات ما يؤكد العلاقة التكاملية بين هيكل الحوكمة و نظام المعلومات المالية للحد من التكاليف المرتبطة بعلاقة الوكالة .
دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية	2011	- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية - الإبداع المحاسبي	ولخصت الدراسة بأن قيام عدد كبير من الشركات إما بالتحفظ عن الإعلان عن المعلومات بسبب كونها معلومات جوهرية تمس وتؤثر على أداء الشركة وقدرتها على المنافسة وخاصة أمام منافسيها التجاريين في حال الإعلان عنها أو محاولة إعادة صياغة تلك المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية بطرق ووسائل متعددة يمكن تسميتها بالمحاسبة الإبداعية

<p>وتوصل من نتائج الإختبارات الإحصائية إلى وجود علاقة إرتباط قوية بين أساليب التلاعب و مصداقية القوائم المالية إضافة إلى وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية .</p>	<p>- مصداقية القوائم المالية - المحاسبة الإبداعية</p>	<p>2014</p>	<p>تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية</p>
<p>و دلت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي (الطوعي) يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين خصوصاً الإفصاح عن المعلومات غير المالية وعن المعلومات التنبؤية وعن فعالية نظام الرقابة الداخلية</p>	<p>- ممارسات إدارة الأرباح - الإفصاح المحاسبي</p>	<p>2014</p>	<p>دور الإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح</p>
<p>وجات نتائج الدراسة لتأكد الفرضيات التي تم وضعها بأن الإفصاح عن حوكمة الشركات يحسن من الأداء ، كما أن البيئة المحيطة بالحوكمة خاصة توفر البنية القانونية و السوقية تؤثر على معدل الإفصاح و الذي يؤدي إلى الرفع من معدل الربحية</p>	<p>- Governance Disclosure Practices in - Listed</p>	<p>2014</p>	<p>corporate information Technology Companies in India Governance and Disclosure Practices in Listed .</p>
<p>وخلصت الدراسة ما يلي : الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية كافي للحكم علي الموقف المالي للمؤسسة و أن توسيع مبدأ العدالة في الإفصاح المحاسبي يؤدي الي توسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح المحاسبي الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه قوائم مالية ذات مصداقية وموثوقية.</p>	<p>- الأداء المالي للمؤسسات المالية - الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية</p>	<p>2016</p>	<p>أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و دوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات المالية</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة بين حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية و دورها في تحقيق كفاءة السوق المالي ، حيث أن إلتزام الشركات بالإفصاح عن معلومات موثوقة ، و حصول المستثمرين عليها في الوقت المناسب يسمح لهم باتخاذ قرارات إستثمارية رشيدة</p>	<p>- متطلبات الإفصاح المحاسبي و السوق المالية - الحوكمة</p>	<p>2016</p>	<p>إسهامات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية .</p>

<p>وخلصت الدراسة على أنه توجد علاقة إيجابية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة و الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية و استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية كذلك توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة و تقليل المخاطر في المصارف السودانية بولاية الخرطوم .</p>	<p>- ممارسات المحاسبة الإبداعية - أساليب الرقابة الحديثة</p>	<p>2018</p>	<p>دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر .</p>
<p>أظهرت نتائج الدراسة أن حوكمة الشركات هي الأداة الفعالة لحماية أصحاب المصلحة في المؤسسة، في ظل انفصال الملكية عن التسيير و الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، لما لها من دور في حماية مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة.</p>	<p>- ممارسات المحاسبة الإبداعية - الإفصاح المحاسبي و الشفافية</p>	<p>2019</p>	<p>أهمية الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية - مع إشارة إلى حالة الجزائر</p>

خلاصة الفصل :

إن مبدأ الإفصاح المحاسبي لما له من دور في إظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة وحماية أصحاب المصالح ، ومن أجل زيادة فعالية هذا الإفصاح فقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بإجبار المؤسسات على الإفصاح عن مختلف الجوانب التي تهم المستثمر، وأهمها السياسات والطرق المحاسبية المطبقة ، هذه الأخيرة التي تشكل أداة هامة في يد المسيرين للقيام بالمحاسبة الإبداعية، التي يعمل الإفصاح المحاسبي إلى الحد منها، بالإضافة إلى القوائم المالية، يملك المساهمون أداة أخرى تتمثل في تقرير محافظ الحسابات الذي يعد تقرير حول عدالة القوائم المالية وصحتها.

الفصل الثاني : الدراسة

التطبيقية .

مقدمة الفصل الثالث :

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث ووصفا للمنهجية المستخدمة في الدراسة ، مجتمع الدراسة ، أداة الدراسة ، الإجراءات المتبعة في تنفيذ الدراسة و المعالجة الإحصائية لتحليل البيانات حيث تهدف هذه الدراسة الميدانية الى محاولة تحليل الإستجابات التي تم التوصل اليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير الى أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ولقد إستخدمنا أسلوب العينة، وذلك لإختبار فرضيات الموضوع من خلال إستبيان مقدم لمجموعة من المهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة

المطلب الأول : منهجية الدراسة :

تم إتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات التي هدفت إلى معرفة أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية و المنهج التحليلي في تحليل الذي يحاول أن يقارن و يفسر و يقيم بغرض التوصل إلى النتائج التي تدعم أهداف البحث .

الفرع الأول : مجتمع الدراسة وعيناتها :

تمثلت مجتمع الدراسة في 35 عينة موزعة على مهنيين و أكاديميين تستهدف محافظين الحسابات والمحاسبين المعتمدين و مدققي الحسابات وكان عدد الاستبيانات المستردة هو 5 .

الفرع الثاني : مصادر جمع البيانات :

قام الباحث بالاستناد إلى مصدرين لجمع البيانات كما يلي :

1. **المصادر الأولية :** تم معالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث حيث استند الباحث في جمع البيانات الأولية على أداة قياس (إستبانة) والتي صممت لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة عن أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية
2. **المصادر الثانوية :** حيث تم معالجة الإطار النظري للبحث باللجوء إلى مصادر البيانات الثانوية و التي تتمثل في الكتب و المراجع العربية و الأجنبية ذات العلاقة و الدوريات و المقالات و التقارير ، و الأبحاث و الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة ، و البحث و المطالعة في مواقع الأنترنت .

المطلب الثاني : تصميم الإستبيان :

تم استعمال الاستبيان من نوع ليكارت ثلاثي كأداة، أي ان آراء المجيبين عليه تكون مقسمة ما بين موافق، غير موافق ومحيد

حيث تم إعداد هذا الاستبيان كما يلي:

- إعداد استبيان أولي من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.

- عرض الاستبيان للتحكيم أنظر الملحق رقم (2) .

- إجراء دراسة استقصائية ميدانية أولية للاستبيان وتعديله حسب ما يناسب.

- توزيع الاستبيان على بقية افراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة .

- انتظار الرد من المستجوبين الى حين اكمال اجابتهم على الاستبيان.

حيث تضمن الجزء الاول من الاستبيان مجموعة من البيانات الشخصية التي يملؤها كل مستجوب حسب ما يتطابق معه، ثم يأتي المحور الأول من الاستبيان الذي تم بناؤه على الفرضية الاولى للدراسة، والذي تكون من 10 عبارات كلها تدخل في مجال الأفضاح المحاسبي ، ثم المحور الثاني الذي تم بناؤه على الفرضية الثانية من الدراسة، وقد ضم 09 عبارات تدخل في مجال جودة المعلومات المالية والإفضاح المحاسبي ، ثم المحور الثالث الذي تم بناؤه على الفرضية الثالثة و المكون من 09 عبارات تدخل ضمن مجال المحاسبة الإبداعية .

من بين الادوات الاحصائية التي استعملت للوصول لهدف الدراسة، م استخدام الاختبارات التالية عن طريق برنامج :

- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية .

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الإجابة عن تساؤلات الدراسة ومعرفة اتجاه العينة .

- معامل ألفا كرونباخ للتأكد من درجة الثبات للمقاييس المستخدمة

- وفي الاخير تم اختبار الفرضيات عبر معامل اختبار العينة الواحدة One Sample Test :

ثم تمت مناقشة نتائج مخرجات SPSS من خلال بيانات الواقع الذي يحكم متغيرات ومؤثرات مختلفة لها دور في تحصيل هذه النتائج الاحصائية .

المبحث الثاني : التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و تحليل الإستبيان

المطلب الأول : عرض نتائج الإستبيان و تحليلها .

من اجل تحليل الاستبيان م وضع مقاييس الإجابات لقياس آراء افراد العينة المدروسة عن طريق الاستبيان من خلال مقياس ليكارت الثلاثي والتي هي كما يلي في الجدول :

الجدول رقم (2) : مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان و أوزانها .

3	2	1
محايد	غير موافق	موافق

المصدر : من إعداد الطالبة

المطلب الثاني : اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ .

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على الأسئلة المتعلقة بكل متغير على حدى، فقد تم

استخدام معامل ألفا كرونباخ بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0.1) ولكل منها دلالة.

الفرع الأول : نتائج اختبار الثبات:

عندما قمنا بتطبيق ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة الاستطلاعية المكونة من

(30) فرد تحصلنا على ألفا كرونباخ (0.986) وهذا يدل على أن الارتباط بين أن الإجابات مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (3): يوضح ثبات الاستبيان.

الصدق	ألفا كرونباخ	عدد العبارات
0.992	0.986	28

المصدر : من إعداد الطالبة بالإستعانة بمخرجات (SPSS).

من خلال إجراء إختبارات الثبات (28) سؤالاً من الاستبيان كانت نسبة معامل ألفا كرونباخ (0.986)، مما يدل أن حالة توزيع استبيان جديد في نفس الظروف فإن 98.6% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو

ثبات عالي نوعا ما للأداة المستعملة في الدراسة، مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضا يبين ارتباط الإجابات جيد ومقبول.

أولا: عرض نتائج الشخصية

تضمنت المتغيرات الديموغرافية للدراسة كلا من: العمر، الشهادة، التخصص العلمي، الوظيفة أو المهنة، عدد سنوات الخبرة حيث تم الحصول على النتائج التالية:

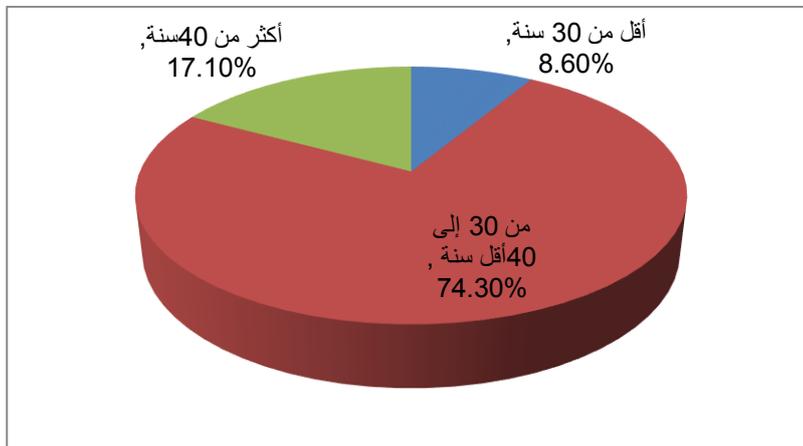
ثانيا: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر

جدول رقم (4) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر .

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	3	8.6%
من 30 إلى 40 أقل سنة	26	74.3%
أكثر من 40 سنة	6	17.1%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (1) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر



من الجدول رقم (4) والشكل رقم (1) نجد أن الفئة العمرية الغالبة هم من 30 إلى 40 أقل سنة بنسبة 74.3%، تليها في المرتبة الثانية فئة أكثر من 40 سنة بنسبة 17.1%، تليها المرتبة في المرتبة الأخيرة فئة أقل من 30 سنة بنسبة 8.6% .

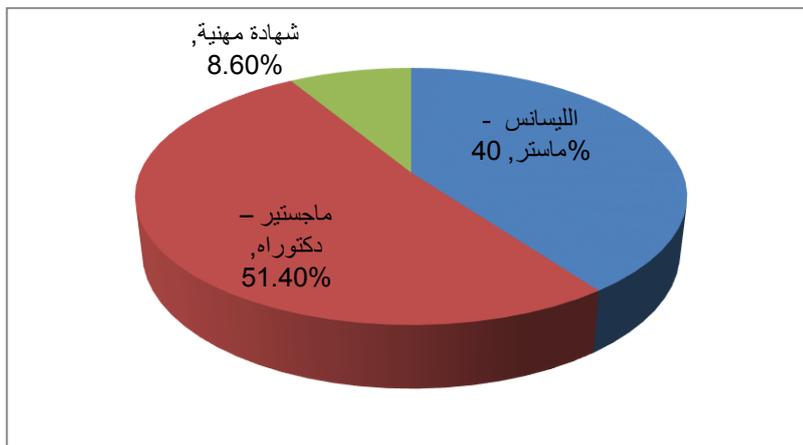
ثالثا : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة

جدول رقم (5) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة

الشهادة	التكرار	النسبة المئوية
الليسانس - ماجستير	14	40%
ماجستير - دكتوراه	18	51.4%
شهادة مهنية	3	8.6%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (2) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الشهادة



من الجدول رقم (5) والشكل رقم (2) نجد أن الشهادة الأكثر تكرار هي ماجستير - دكتوراه بنسبة 51.4%، تليها في المرتبة الثانية شهادة الليسانس - ماجستير بنسبة 40%، تليها المرتبة في المرتبة الأخيرة شهادة مهنية بنسبة 8.6%.

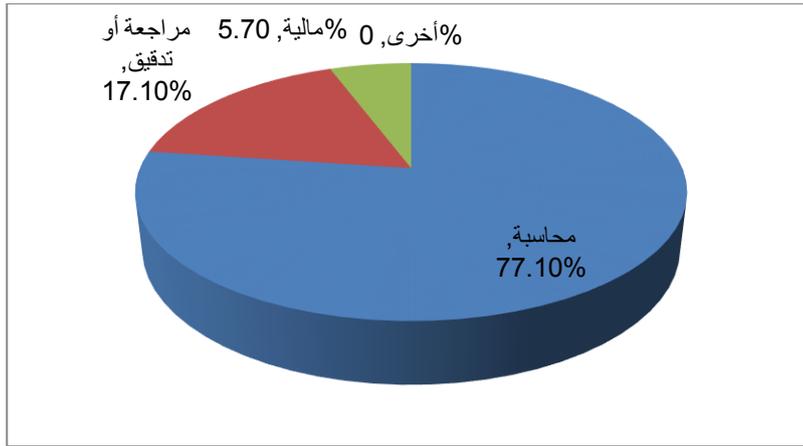
رابعاً : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (6) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
77.1 %	27	محاسبة
17.1 %	6	مراجعة أو تدقيق
5.7 %	2	مالية
0 %	0	أخرى
100 %	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (3) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي



من الجدول رقم (6) والشكل رقم (3) نجد أن التخصص الغالب محاسبة بنسبة 77.1%، يليها في المرتبة الثانية تخصص مراجعة أو تدقيق بنسبة 17.1%، يليها المرتبة في المرتبة الثالثة تخصص مالية بنسبة 5.7% أما التخصصات الأخرى منعدمة .

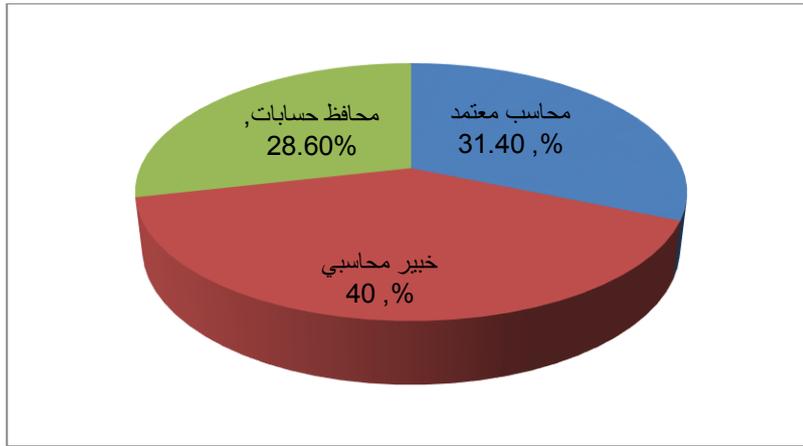
خامسا: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفية أو المهنة

جدول رقم (7) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفية أو المهنة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفية أو المهنة
31.4%	11	محاسب معتمد
40%	14	خبير محاسبي
28.6%	10	محافظ حسابات
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (4) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الوظيفية أو المهنة



من الجدول رقم (7) والشكل رقم (4) نجد أن الوظيفة الغالبة هي خبير محاسبي بنسبة 40%، تليها في المرتبة الثانية محاسب معتمد بنسبة 31.4 %، تليها المرتبة في المرتبة الأخيرة مهنة محافظ حسابات بنسبة 28.6%

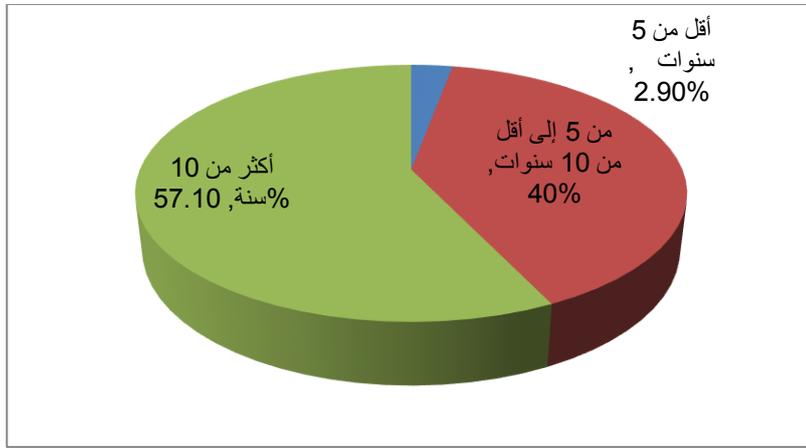
سادسا : توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (8) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	1	2.9 %
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	14	40 %
أكثر من 10 سنة	20	57.1 %
المجموع	35	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الشكل رقم (5) توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



من الجدول رقم (8) والشكل رقم (5) نجد أن الفئة الغالبة هي التي خبرتها أكثر من 10 سنة بنسبة 57.1%، تليها في المرتبة الثانية من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 40%، تليها المرتبة في الأخيرة فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 2.9%.

الفرع الثاني : تحليل محاور الاستبيان:

والغرض من تحليل محاور الاستبيان هو الإجابة على السؤال المتعلق بواقع أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أولا : الإجابة على أسئلة المحور الأول: إلى أي مدى يوجد هناك تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الجدول رقم(9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
01	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في	2.82	0.51	موافق

			القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .	
موافق	0.54	2.77	الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير محاسبية الدولية هو تلبية حاجيات المستخدمين .	02
موافق	0.37	2.91	يسمح الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية في إعداد تقارير المالية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .	03
موافق	0.37	2.91	تفصح المؤسسة عن الإيضاحات للبيانات المالية في قائمة الدخل ليسهل فهمها و مقارنتها مع بيانات المؤسسات الأخرى .	04
محايد	0.68	2.65	يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية و المرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ .	05
موافق	0.23	2.94	وصف التغيير في السياسات المحاسبية و مبرراته و أثره على القوائم المالية يبرز مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .	06
موافق	0.47	2.88	يتم الإفصاح عن طبيعة الشركة و أنشطتها الرئيسية و إسم الشركة الأم التابعة لها إن وجد .	07
موافق	0.33	2.94	تفصح المؤسسة عن القيمة السوقية للإستثمارات للأوراق المالية قصيرة الأجل إذا كانت تختلف عن قيمتها المدرجة في السجلات المالية .	08
محايد	0.76	2.65	يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات الأعباء الضريبية، و التي تشمل مبلغ الضرائب الواجب دفعها، و مبلغ الضرائب المؤجلة .	09
موافق	0.28	2.91	تعد المعايير المحاسبية الدولية إطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم و المقارنة .	10

موافق	0.21	2.84	تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية	-
-------	------	------	--	---

يتكون المحور الأول " تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية " 10 عبارات الهدف منها معرفة إلى أي مدى تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية وباستخدام البرنامج الإحصائي تحصلنا على النتائج التالية: *تباين المتوسط الحسابي للفقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من 1.67 إلى أقل من 2.34 وهي تقابل المقياس "محايد" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

أما بالنسبة لمحور " تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية " فقد قدر متوسطه الحسابي 2.84 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

ثانيا : الإجابة على أسئلة المحور الثاني: إلى أي مدى يوجد هناك علاقة إرتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية؟

الجدول رقم (10) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة هناك علاقة إرتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية ؟

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
01	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية .	2.40	0.60	محايد
02	الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .	2.62	0.68	محايد

03	إن توفر أساليب الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دقيقة و متكاملة و واضحة يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و بالتالي رفع جودة المعلومات .	2.54	0.81	موافق
04	الإفصاح عن معلومات محاسبية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.	2.17	0.70	محايد
05	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي .	1.77	0.91	محايد
06	يستطيع المحاسب من خلال استخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية و ذلك لتحقيق رغبة الإدارة و تحقيق أهدافها .	2.20	0.96	محايد
07	تلجأ الوحدات الاقتصادية المتعثرة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها .	2.60	0.77	موافق
08	إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرص التلاعب و إظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة .	2.42	0.60	موافق
09	إن محاولة التلاعب من خلال عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى تؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة في القوائم المالية المحاسبية .	2.94	0.33	محايد
-	ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية	2.40	0.29	موافق

يتكون المحور الثاني " ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية " 9 عبارات الهدف منها معرفة إلى أي مدى ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و

المحاسبة الإبداعية وباستخدام البرنامج الإحصائي تحصلنا على النتائج التالية: *تباين المتوسط الحسابي لل فقرات بين المتوسطات التي تقع في الفئة من 1.67 إلى أقل من 2.34 وهي تقابل المقياس "محايد" والمتوسطات الحسابية الواقعة في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

أما بالنسبة لمحور "ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية " فقد قدر متوسطه الحسابي 2.40 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

ثالثا : الإجابة على أسئلة المحور الثالث: إلى أي مدى يوجد هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الجدول رقم(11) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه الآراء الخاصة هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الرقم	الفقرات المفسرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الآراء
01	تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجمل الانحرافات المالية المبنية على استغلال الثغرات في القوانين و القواعد و مختلف الأحكام	2.94	0.33	موافق

			المعتمدة في أي شركة و كذا المنظمة لممارسات المحاسبية .
موافق	0.55	2.42	إعداد قائمة سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) يسمح بتقييم الوضع النقدي للشركة و متابعة حقيقة التدفقات من خلال مقارنة المعلومات في بقية القوائم المالية الأخرى ، مما يدعم الكشف عن أشكال و ممارسات المحاسبة الإبداعية .
موافق	0.37	2.91	يؤدي تطبيق معايير المحاسبية الدولية الملائمة في مجال الإفصاح إلى إنتاج معلومات محاسبية تتسم بالجودة العالية و بالتالي التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
موافق	0.47	2.80	الاطلاع بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية و معايير دولية تساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
موافق	0.33	2.94	يساهم إظهار المعلومات الهامة و الملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
موافق	0.00	3.00	يسمح التوافق في اعتماد أساليب شفافية للإفصاح عن القوائم المالية بتقديم معلومات أكثر مصداقية و موثوقية .
موافق	0.45	2.82	يعكس مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية فعالية نظام الرقابة الداخلية و قوته في الشركة .
موافق	0.58	2.80	يؤدي الالتزام بأساليب ملائمة للإفصاح المحاسبي الكافي إلى تعزيز سبل الرقابة على الممارسات المحاسبية . (العمل المحاسبي).
موافق	0.70	2.45	تكمن أهمية الإفصاح في إظهار المعلومات في القوائم المالية في الوقت المناسب .
موافق	0.24	2.79	تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على

			جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية	
--	--	--	--	--

يتكون المحور الثاني " تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية " عبارات الهدف منها معرفة إلى أي مدى تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية وباستخدام البرنامج الإحصائي تحصلنا على النتائج التالية: تقع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقع في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

أما بالنسبة محور الثالث " تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية " فقد قدر متوسطه الحسابي 2.79 وهو يقع في الفئة المحصورة بين 2.34 إلى أقل من 3 وهي تقابل المقياس "موافق"

المطلب الثاني : تحليل النتائج الفرضيات:

بعدما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختبار " T " للعينة البسيطة One text T Simple عند مستوى دلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان

وكانت قاعدة القرار العدمية كما يلي:

- قبول الفرضية العدمية إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) < 5\%$

- رفض الفرضية العدمية إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) > 5\%$

1- هناك تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"ت" المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
---------------------	--------------------	----------------------	-----------------	----------------	------------------

0.000	34	-482.333	0.21	2.74	35	متوسط استجابات أفراد العينة
				20		متوسط المحور

الجدول رقم (12) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على المحور ومتوسط المحور

يتضح من خلال الجدول رقم (12) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " هناك تأثير للالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية " حيث بلغت قيمة T المحسوبة -482.333 ومستوى دلالة 000.0 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

2- هناك علاقة ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية والمحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (13) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على المحور ومتوسط المحور

مستوى الدلالة	درجة الحرية	"ت" المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	متوسط استجابات أفراد العينة
0.000	34	-312.740	0.29	2.40	35	

				18		متوسط المحور
--	--	--	--	----	--	--------------

يتضح من خلال الجدول رقم (13) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " هناك علاقة ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية والمحاسبة الإبداعية " حيث بلغت قيمة T المحسوبة **-312.740** ومستوى دلالة 000.0 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0 .

3- هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (14) يبين الاختلاف بين متوسط أفراد العينة على المحور ومتوسط المحور

عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"ت" المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة
35	2.79	0.24	-364.812	34	0.000
	18				

يتضح من خلال الجدول رقم (14) الذي يبين آراء أفراد العينة في المحور الأول حول " هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " حيث بلغت قيمة T المحسوبة **-364.812** ومستوى دلالة 000.0 هي اقل من 0.05 في هذه الحالة نقبل الفرضية H1 ونرفض H0

خلاصة الفصل :

من خلال العينة التي قمنا بدراستها تمكنا من معرفة أثر الإفصاح على ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث إستطعنا معرفة جوانب كثيرة بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذ مدى الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسات الإقتصادية من جهة أخرى ، كما انه تم معرفة نتائج الاستبيان من خلال ، تحليله احصائيا، مما مهد لتأكيد الفرضيات والتي بدورها ستجيب على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية التي تدرج تحتها.

الخاتمة

الخاتمة :

إن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية يساهم بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المالية وبصورة أدق يبرز قوة المؤسسة في السوق من جهة أخرى فإن عملية الإفصاح في المؤسسات الإقتصادية تسهم في إكتشاف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية و الإنحرافات التي يسعى إليها المحاسب ، كما اننا توصلنا من خلال نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي يلعب دور في إتخاذ القرارات داخل المؤسسة

إختبار فرضيات البحث :

مما سبق في المبحث الثاني من الفصل الثاني، ومن خلال الإختبار الاحصائي لكل الفرضيات التي تم تقديمهما

في بداية الدراسة، تم التوصل الى ما يلي:

I. الفرضية الأولى :

هناك تأثير للإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وهي فرضية صحيحة وفق نتائج الإختبار .

II. الفرضية الثانية :

هناك علاقة ارتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية والمحاسبة الإبداعية، وهي فرضية صحيحة وفق نتائج الإختبار .

III. الفرضية الثالثة :

هناك تأثير للإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبة الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي كذلك فرضية صحيحة وفق نتائج الإختبار .

نتائج الدراسة :

في نهاية الدراسة تم إستنتاج ما يلي :

- يعكس مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية فعالية نظام الرقابة الداخلية وقوته في الشركة .
- الاطلاع بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية تساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يساهم اظهار المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية الملائمة في مجال الإفصاح إلى إنتاج معلومات محاسبية تتسم بالجودة العالية و بالتالي التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- إن توفر أساليب الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دقيقة و متكاملة و واضحة يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و بالتالي رفع جودة المعلومات .
- الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية .
- تعد المعايير المحاسبية الدولية إطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم و المقارنة .
- يسمح الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية في إعداد تقارير مالية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

توصيات الدراسة :

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية :

- 1- وضع التشريعات والقواعد بمعيار الإفصاح المحاسبي بوضع الحوافز للمؤسسات التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي في تقاريرها المالية.

2- ضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لآخرى والافصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها حتي لا يؤدي عدمها الي انتاج معلومات مضلله لاصحاب المصالح.

3- ضرورة اقامة الندوات العلمية للتعريف بالافصاح المحاسبي وايضاح اهمية في التقارير المالية كما ينعكس ذلك الإقتصاد القومي

4- الإهتمام بمهنة المحاسبة مع ضرورة الإلتزام باللوائح و القوانين التي تنظم المهنة عند إعداد القوائم المالية و الحسابات الختامية و ذلك من أجل تقديم القرارات الرشيدة و التي تخدم المستثمر .



قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر والمراجع :

القرءان الكريم

سورة القصص ، الآية (23) .

الكتب :

1. أحمد علي خضر ، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات ، مصر ، دار الفكر الجامعي ، ط 1 ، 2012 .
2. إبراهيم جابر السيد ، الإفصاح المالي أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية ، الأردن ، دار غيداء للنشر ، ط 1 ، 2014 .
3. علي ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة ، شحاتة السيد ، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية و الدولية ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2007 .
4. أمين السيد أحمد ، لطفي ، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي) ، مصر ، الدار الجامعة ، 2005 ، ص 516 .
5. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، أحمد السيد سرايا ، المحاسبة و المراجعة ، مصر ، المكتب الجامعي الحديث ، 2009 .
6. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، مصر ، دار الجامعة الجديدة ، 2002 .
7. حسن محمد القاضي ، الإدارة المالية العامة ، دار المنهل للنشر ، 2014 .
8. عادل رزق ، إدارة الأزمات المالية العالمية ، مجموعة النيل العربية ، 2010 .
9. محمد مطر ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي و الإتماني ، الأساليب و الأدوات و الإستخدامات العلمية ، ط 1 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 .
10. محمد مطر ، ليندا حسن الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، ورقة بحثية ، جامعة الدراسات العليا بالشرق الأوسط .
11. غالي جورج دانيال ، تطوير مهنة المحاسبة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ، الدار الجامعة للنشر ، 2001 .

12. سليمان ، محمد مصطفى ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2006 .

13. محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي ، طبعة 2، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية ، 2013 .

14. نجم عبود نجم ، أخلاقيات الإدارة و مسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2005 .

الأطروحات و المذكرات :

أولا : الأطروحات .

1. سعدي عبد الحليم ، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014 .

2. علا فريد بطو ، أثر التحدي للأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، رسالة دكتوراه ، جامعة البصرة العراق ، كلية الإقتصاد و الإدارة ، 2006 .

3. مجيلي خليصة ، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص مالية وتدقيق ، 2017-2018 .

4. هيدوب ريمة ليلي ، إسهامات الحوكمة في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي و تفعيل السوق المالية الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2016 - 2017 .

ثانيا : المذكرات .

1. آسيا لعروسي ، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم ، رسالة ماجستير ، تخصص دراسات مالية و محاسبية 2013-2041 .

2. إيمان حسن المدلل ، أثر جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2010 .

3. حامد أحمد صالح أبو سمرة ، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية غزة .

4. حسين عبد الجليل آل غزوي ، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير ، دراسة منشورة ، الأكاديمية العربية ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، تخصص محاسبة ، 2010 .
5. زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة أحمد بوقرة -بومرداس ، 2012-2013 ، ص 16.
6. سفير محمد ، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة .
7. عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة و المساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة - فلسطين ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة .
8. علاء مصطفى ، أحمد نفاه ، أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة جرش ، 2015 .
9. عمر محمد مسلم الحواتمة ، قياس مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط .
10. قمان عمر، الإفصاح في الجزائر بين واقع الإصلاح المحاسبي و متطلبات البيئة الدولية ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية ، جامعة زيان عاشور -الجلفة ، المجلد الأول ، العدد 31 ، أوت /2017 .
11. محمد أحمد عبد الحميد الصوري ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية - غزة ، 2013.
12. محمد عامر راهي العذاري ، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية وأثرها على أداء الشركات ، رسالة ماجستير ، قسم العلوم المحاسبية ، كلية الإدارة والإقتصاد ، جامعة القادسية ، 2017 .
13. محمد علي حسن الزمار ، مدى إلتزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالعرض و الإفصاح العام في القوائم المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2015 .
14. محمد نواف حمدان عابد ، دراسة تحليلية مشاكل القياس و الإفصاح عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، القاهرة ، 2006 .
15. محمود تيسير عبد الله الرفيع ، دوافع و أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، القدس -فلسطين ، 2018 .

16. محمود علي حسن الزمار ، مدى إلتزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم (1) الخاص بالعرض و الإفصاح العام في القوائم المالية ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الإسلامية -غزة ، 2015 .
17. معروف هادي ، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة السلبية لإدارة الأرباح ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، جامعة حلوان ، 2010 .
18. ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ،رسالة ماجستير في المحاسبة ،كلية الأعمال ،جامعة الشرق الأوسط ،2012-2013 .
19. ميسون بنت محمد بن علي القرني ، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإقتصاد و الإدارة ، قسم المحاسبة ،2010 .
20. هاجر مزوار ، تقييم إلتزام المؤسسات الجزائرية بقواعد الإفصاح في النظام المحاسبي المالي ،رسالة ماجستير في العلوم التجارية ،جامعة محمد بوضياف -المسيلة،2013. 2014 .

الملتقيات و البحوث و المجالات العلمية :

1. أحمد السيد حمد الله ، مدي أهمية المعلومات الحاسبية للمستثمرين ،منهج لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ،جامعة الزقازيق .
2. الحملاوي ، صالح محمد حسني محمد ، تجاه دور المراجعة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة بالبنوك المصرية ، المؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات و أبعادها الحاسبية و الإدارية و الإقتصادية ، الإسكندرية ، 2005 .
3. العايب فوزية ، متطلبات الإفصاح عن المعلومات بين المعايير الدولية و النظام المحاسبي المالي ،الملتقى الوطني الأول للمحاسبة حول النظام المحاسبي المالي ضرورة واقع أفاق يومي 25 - 26 .
4. الكاشف ، محمود يوسف ، نحو إطار متكامل لتطوير فعالية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة ، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة ، جامعة عين الشمس ، كلية التجارة ، العدد الرابع ، 2000 .
5. المومني عبد الله ، تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق و آليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، المجلد 26 ، العدد الأول ، 2010.
6. بالرقي تيجاني ، المحاسبة الإبداعية - المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل - ، مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، العدد 12 ، 2012 .

7. بكيجل عبد القادر ،نوي الحاج ،مطاي عبد القادر ،أهمية الإفصاح و الشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، الدراسات الاقتصادية ،جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي ، المجلد 11 ، العدد 02 ، 2018 .
8. حسن فليح مفلح القطيش ،فارس جميل حسين الصوفي ، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ،جامعة الإسراء ، كلية العلوم الإدارية والمالية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد 27 ، 2010 .
9. حسين على خشارمة ، مستوى الإفصاح في البيانات المالية و الشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، قسم المحاسبة ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، المجلد 17 ، 2003.
10. رشا حمادة ،دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، العدد2 ، المجلد 26 ، سوريا .
11. رضا جاوحدو ، إيمان بن قارة ، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر ، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية و الإجماعية ، العدد 30 ، عنابة – الجزائر ، 2012 .
12. ريم علي عيسى ، الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية ،مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العليا ، سلسلة العلوم الإقتصادية و القانونية ، المجلد 33 ، العدد 1 ، 2011
13. سامي محمود عبد الحميد مراد ، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد 17 ، 2017.
14. عبد الرحمن المخيزم ،دور المدقق في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية ، بحث مقدم ضمن المسابقة التاسعة للبحوث على جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008 .
15. عبد الرضا شفيق البصري ،بيداء فاضل جاسم ، دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين ،مجلة الإدارة و الإقتصاد ،السنة الأربعون ، العدد 110 ، (2017).
16. عثمان زياد عاشور ، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية -غزة ، 2008 .
17. علاء كامل حسن خليفة ، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية في منظمات الأعمال ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،العدد الثاني ، المجلد 54 ،جامعة الإسكندرية ، 2017 .

18. عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012 .
19. عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مجلة مال و أعمال، كلية الجامعة للعلوم التطبيقية، قسم العلوم الإدارية و المالية، العدد 2، 2011-2011 .
20. غازي عبد العزيز سليمان ألببائي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، ورقة بحثية، المعهد التقني كركوك .
21. فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجريري، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلاديلفا، 4-5 تموز، 2007 .
22. محمد المعتز المجتبي إبراهيم طه، أ. ياسر أحمد الماوري، مقومات مهنة المحاسبة و علاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، مقال علمي، جامعة الأندلس للعلوم التقنية، 2003 .
23. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، ورقة بحثية، جامعة الدراسات العليا بالشرق الأوسط .
24. نعيم تومان مرهون الزبيدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة القادسية، 2015 .
25. منيرة الشميمري، فاطمة العريفان، دور المدقق في التحقق من ممارسات و نتائج المحاسبة الإبداعية، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008 .

المداخلات :

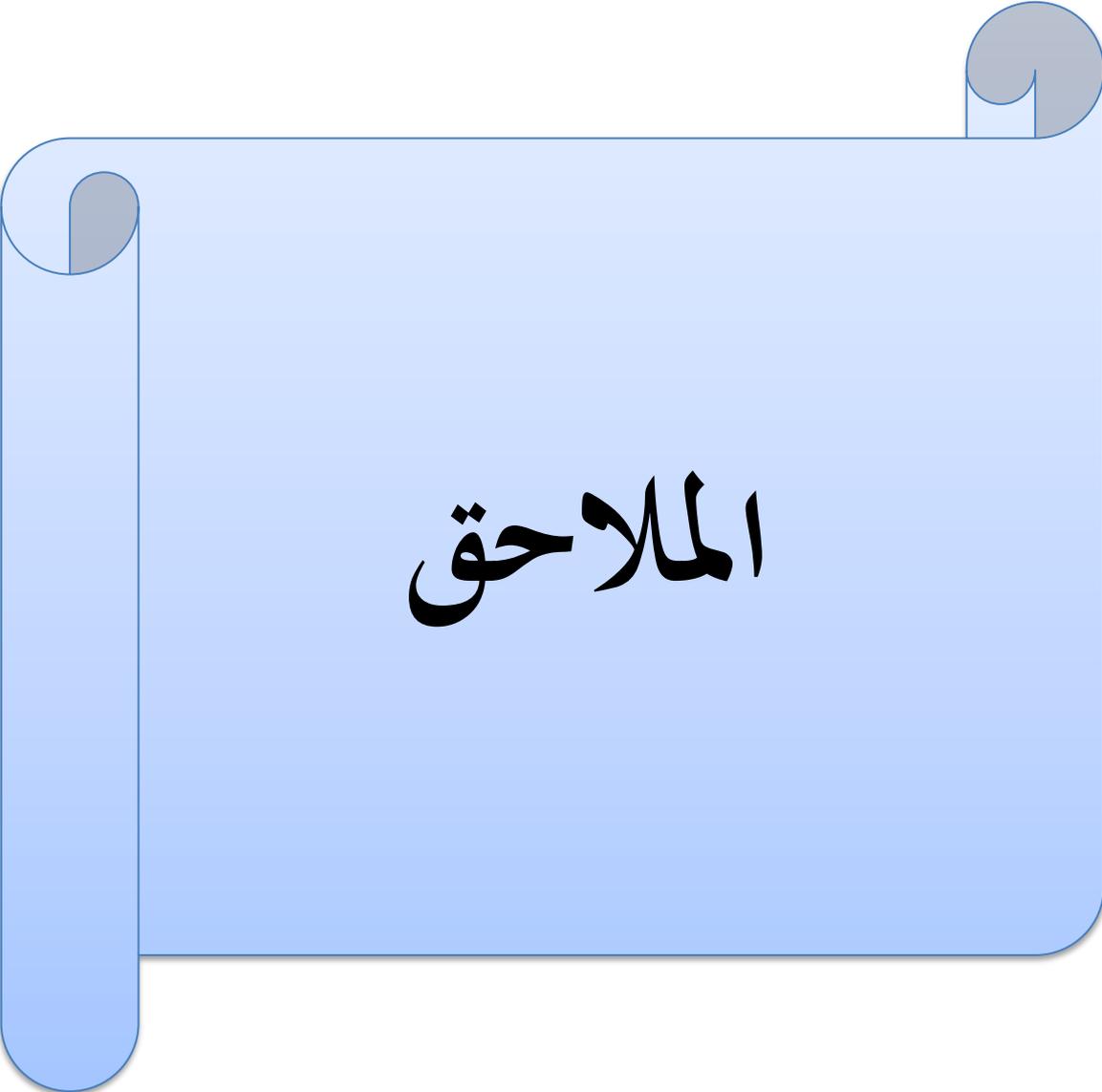
1. عمورة جمال، أستاذ محاضر، د. شريف أحمد، أستاذ محاضر، مداخلات بعنوان: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011 .

مراجع الأنترنت :

1. جريدة المحاسبين <https://almohasben.com>، 20:49، بتوقيت، شوهده يوم (17.02.2020)

2. Amat Oriol . john w.blake . jack dowds .The ethics of creative accounting . available from : <https://www.business.com> accessed 19 february 2020.

1. Amat Oriol . john w.blake . jack dowds. Op .cit
2. Anil kumar ,Brijesh yadav , Bunny Singh Bhatia ; **Concept of Creative Accounting and Its Different Tools** , international journal of Management and social sciences research (IJMSSR) ,Volume 3 , NO .2 , February 2014 .
3. Dilek Demirhan ,creative accounting : Abrief history and conceptual framework .Turker Susmus , Ege University .turkey.
4. Neila Boulila Taktak , Ridha Shabou , les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunienes ,Association Francophone de comptabilité , comptabilité–contrôle –Audit



الملاحق

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

إستبيان مذكورة ماستر

السادة والسيدات الأفاضل ، يشرفني أن أتقدم لسيادتكم المحترمة بهذه الإستمارة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة الماستر أكاديمي تحت عنوان
أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة حالة عينة مكاتب المحاسبية و التدقيق (المهنيين) بالجنوب الشرقي - ولايتي
ورقلة و الوادي -)

و أحيطكم علما أن إجابتكم سوف تحظى بالأهمية القصوى بإعتبارها مفتاح نجاح بحثنا ، و أن نتائجها ستستخدم لأغراض البحث العلمي و فقط ،
كما نشكركم جزيل الشكر لمساعدتكم لنا ، و تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير و الإحترام .

إشراف : ذواذي غريب

timaseba1@gmail.com

الطالبة: سبع فاطمة الزهراء

ملاحظة : الرجاء وضع علامة X في الخانة المناسبة

البعد الأول : المعلومات العامة عن المجيب .

1. العمر

ب. من 30 إلى أقل من 40 سنة

أ. أقل من 30 سنة

ج. أكثر من 40 سنة

2. الشهادة

ب. ماجستير - دكتوراه

أ. ليسانس - ماستر

ج. شهادة مهنية

3. التخصص العلمي :

- أ. محاسبة
- ب. مراجعة أو تدقيق
- ج. مالية
- د. أخرى (يرجى الذكر)

4. الوظيفة أو المهنة :

- أ. محاسب معتمد
- ب. خبير محاسبي
- ج. محافظ حسابات

5. عدد سنوات الخبرة :

- أ. أقل من 5 سنوات
- ب. من 5 إلى أقل من 10 سنوات
- ج. أكثر من 10 سنوات

الرقم				البعد الثاني : أثر الإفصاح المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية
محايد	غير موافق	موافق	المحور الأول : هناك تأثير للإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية .	
			01 تتلزم المؤسسة الاقتصادية مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المحاسبية في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية .	
			02 الهدف الأساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير محاسبية الدولية هو تلبية حاجيات المستخدمين.	
			03 يسمح الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية في إعداد تقارير مالية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .	
			04 تفصح المؤسسة عن الإيضاحات للبيانات المالية في قائمة الدخل ليسهل فهمها ومقارنتها مع بيانات المؤسسات الأخرى .	
			05 يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ .	

			06	وصف التغيير في السياسات المحاسبية و مبرراته و أثره على القوائم المالية يبرر مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .
			07	يتم الإفصاح عن طبيعة الشركة و أنشطتها الرئيسية و إسم الشركة الأم التابعة لها إن وجد .
			08	تفصح المؤسسة عن القيمة السوقية للإستثمارات للأوراق المالية قصيرة الأجل إذا كانت تختلف عن قيمتها المدرجة في السجلات المالية .
			09	يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات الأعباء الضريبية، والتي تشمل مبلغ الضرائب الواجب دفعها، ومبلغ الضرائب المؤجلة .
			10	تعد المعايير المحاسبية الدولية إطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم و المقارنة
محايد	غير موافق	موافق		المحور الثاني : هناك علاقة إرتباط بين أساليب الإفصاح المحاسبي و جودة المعلومات المالية و المحاسبة الإبداعية .
			01	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن عدم تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في المحاسبة الإبداعية .
			02	الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الشركة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية .
			03	إن توفر أساليب الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دقيقة و متكاملة و واضحة يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية و بالتالي رفع جودة المعلومات .
			04	الإفصاح عن معلومات محاسبية خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.
			05	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل و المركز المالي .
			06	يستطيع المحاسب من خلال استخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية للتلاعب في الأرقام الواردة في القوائم المالية و ذلك لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها .
			07	تلجأ الوحدات الاقتصادية المتعثرة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها لإنقاذ نفسها أو لتأخير إفلاسها .
			08	ان المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصا للتلاعب واطهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة
			09	ان محاولة التلاعب من خلال عدم ثبات الطرق و السياسات المحاسبية المتبعة من سنة لأخرى تؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة في القوائم المالية المحاسبية .

محايد	غير موافق	موافق	المحور الثالث : هناك تأثير لأساليب الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية .
			01 تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجمل الانحرافات المالية المبينة على إستغلال الثغرات في القوانين و القواعد و مختلف الأحكام المعتمدة في أي شركة و كذا المنظمة لممارسة المحاسبة الإبداعية .
			02 إعداد قائمة سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) يسمح بتقييم الوضع النقدي للشركة و متابعة حقيقة التدفقات من خلال مقارنة المعلومات في بقية القوائم المالية الأخرى ، مما يدعم الكشف عن أشكال و ممارسات المحاسبة الإبداعية .
			03 يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية الملائمة في مجال الإفصاح إلى إنتاج معلومات محاسبية تتسم بالجودة العالية و بالتالي التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
			04 الاطلاع بشكل مستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية تساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			05 يساهم اظهار المعلومات الهامة والملائمة في صلب قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
			06 يسمح التوافق في اعتماد أساليب شفافة للإفصاح عن القوائم المالية بتقديم معلومات أكثر مصداقية و موثوقية .
			07 يعكس مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية فعالية نظام الرقابة الداخلية وقوته في الشركة .
			08 يؤدي الإلتزام بأساليب ملائمة للإفصاح المحاسبي الكافي الى تعزيز سبل الرقابة على ممارسات المحاسبة الإبداعية (أو العمل المحاسبي) .
			09 تكمن أهمية الإفصاح في إظهار المعلومات في القوائم المالية في الوقت المناسب .

الأساتذة المحكمين للإستبيان :

الجامعة	إسم الأستاذ
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	كويسي محمد
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	بكارى بالخير
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	شلغام هشام
جامعة قاصدي مرباح ورقلة	فريد عوينات

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	30	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.986	28

Statistics

		العمر	الشهادة	العلمي التخصص	المهنة أو الوظيفة	الخبرة سنوات عدد
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Sum		73.00	59.00	45.00	69.00	89.00

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 30 من أقل .	3	8.6	8.6	8.6
	سنة 40 من أقل إل 30 من	26	74.3	74.3	82.9
	سنة 40 من أكثر	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الشهادة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	14	40.0	40.0	40.0
ماستر - الليسانس				
دكتوراه - ماجستير	18	51.4	51.4	91.4
مهنية شهادة	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

العلمي التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	27	77.1	77.1	77.1
محاسبة				
تدقيق أو مراجعة	6	17.1	17.1	94.3
مالية	2	5.7	5.7	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المهنة أو الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	11	31.4	31.4	31.4
معتمد محاسب				
محاسبي خبير	14	40.0	40.0	71.4
حسابات محافظ	10	28.6	28.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الخبرة سنوات عدد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	2.9	2.9	2.9
سنوات 5 من أقل				
سنوات 10 من أقل إلى 5 ن	14	40.0	40.0	42.9
سنة 10 من أكثر .	20	57.1	57.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المؤسسة تفصح السوقية القيمة عن للإستثمارات المالية للأوراق إذا الأجل قصيرة عن تختلف كانت في المدرجة قيمتها المالية السجلات	المؤسسة تفصح الإيضاحات عن في المالية للبيانات الدخل قائمة و فهمها ليسهل مع مقارنتها بيانات المؤسسات الأخرى .	عن الإفصاح يتم اللاحقة الأحداث و الميزانية لتاريخ بظروف المرتبطة ذلك في نشأتها . التاريخ	في التغير وصف المحاسبية السياسات على أثره و مبرراته و يرز المالية القوائم أساليب ممارسة مدى . الإبداعية المحاسبة	عن الإفصاح يتم و الشركة طبيعة الرئيسية أنشطتها الأم الشركة إسم و وجد إن لها التابعة .	المؤسسة تفصح السوقية القيمة عن للإستثمارات المالية للأوراق إذا الأجل قصيرة عن تختلف كانت في المدرجة قيمتها المالية السجلات	عن منفصل بشكل الإفصاح يتم و الضريبية، الأعباء مكونات الضرائب مبلغ تشمل التي الضرائب ومبلغ دفعها، الواجب المؤجلة
35	35	35	35	35	35	35
0	0	0	0	0	0	0
2.7714	2.9143	2.9143	2.6571	2.9429	2.8857	2.9429
.54695	.37349	.37349	.68354	.23550	.47101	.33806

. المالي المحاسبي النظام وفق المالية القوائم في المحاسبية المعلومة عن المحاسبي الإفصاح مبدأ الجزائرية الاقتصادية المؤسسات تلتزم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
محايد	2	5.7	5.7	11.4
موافق	31	88.6	88.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. المستخدمين حاجيات تلبية هو الدولية محاسبية المعايير وفق المعدة المالية القوائم عن الإفصاح الأساسي الهدف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
محايد	4	11.4	11.4	17.1
موافق	29	82.9	82.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. الإبداعية المحاسبة ممارسات كشف في تساعد المالية تقارير إعداد في المحاسبية المعايير وفق الإفصاح بمتطلبات الالتزام يسمح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9

محايد	1	2.9	2.9	5.7
موافق	33	94.3	94.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. الأخرى المؤسسات بيانات مع مقارنتها و فهمها ليسهل الدخل قائمة في المالية للبيانات الإيضاحات عن المؤسسة تفصح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
محايد	1	2.9	2.9	5.7
موافق	33	94.3	94.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. التاريخ ذلك في نشأتها بطروف المرتبطة و الميزانية لتاريخ اللاحقة الأحداث عن الإفصاح يتم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
محايد	4	11.4	11.4	22.9
موافق	27	77.1	77.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. الإبداعية المحاسبة أساليب ممارسة مدى يبرز المالية القوائم على أثره و مبرراته و المحاسبية السياسات في التغير وصف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	5.7	5.7	5.7
موافق	33	94.3	94.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. وجد إن لها التابعة الأم الشركة إسم و الرئيسية أنشطتها و الشركة طبيعة عن الإفصاح يتم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
موافق	33	94.3	94.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المالية السجلات في المدرجة قيمتها عن تختلف كانت إذا الأجل قصيرة المالية للأوراق للإستثمارات السوقية القيمة عن المؤسسة تفصح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق	34	97.1	97.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المؤجلة الضرائب ومبلغ دفعها، الواجب الضرائب مبلغ تشمل التي و الضريبة، الأعباء مكونات عن منفصل بشكل الإفصاح يتم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	6	17.1	17.1	17.1
موافق	29	82.9	82.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المقارنة و للفهم المالية القوائم قابلة خلال من المحاسبية المعلومات في الجودة تحقيق لضمان ضروري إطار الدولية المحاسبية المعايير تعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	3	8.6	8.6	8.6
موافق	32	91.4	91.4	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الأول.م

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.30	1	2.9	2.9	2.9
2.40	2	5.7	5.7	8.6
2.50	2	5.7	5.7	14.3
2.60	1	2.9	2.9	17.1
2.70	2	5.7	5.7	22.9
2.80	8	22.9	22.9	45.7
3.00	19	54.3	54.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

Statistics

	عن الناتجة المحاسبية المعلومات إن	السياسات تغيير عن الإفصاح	الحاسبي الإفصاح أساليب توفر إن	محاسبية معلومات عن الإفصاح	سياسات تمارس أن للإدارة يمكن	حاسب يستطيع
	محاسبية سياسات تطبيق عدم المحاسبية في ستساهم ملائمة . الإبداعية	يساهم الشركة في المتبعة المحاسبية استخدام عن الكشف في . الإبداعية المحاسبية ممارسات	و دقيقة محاسبية معايير وفق إلى يؤدي واضحة و متكاملة	محاسبية ممارسات من خالية ملائمة تكون الإبداعية القرارات اتخاذ في لاستخدامها	خلال من الإبداعية المحاسبية و الدخل قائمتي بأرقام التلاعب المالي المركز	و خبراته استخدام محاسبية بالقواعد الأرقام
N	Valid 35	35	35	35	35	35
	Missing 0	0	0	0	0	0
Mean	2.4000	2.6286	2.5429	2.1714	1.7714	
Std. Deviation	.60391	.68966	.81684	.70651	.91026	

. الإبداعية المحاسبية في ستساهم ملائمة محاسبية سياسات تطبيق عدم عن الناتجة المحاسبية المعلومات إن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
محايد	17	48.6	48.6	54.3
موافق	16	45.7	45.7	100.0
Total	35	100.0	100.0	

. الإبداعية المحاسبية ممارسات استخدام عن الكشف في يساهم الشركة في المتبعة المحاسبية السياسات تغيير عن الإفصاح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
محايد	5	14.3	14.3	25.7
موافق	26	74.3	74.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

إلى يؤدي واضحة و متكاملة و دقيقة محاسبية معايير وفق الحاسبي الإفصاح أساليب توفر إن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	7	20.0	20.0	20.0
محايد	2	5.7	5.7	25.7
موافق	26	74.3	74.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

القرارات اتخاذ في لاستخدامها ملائمة تكون الإبداعية المحاسبية ممارسات من خالية محاسبية معلومات عن الإفصاح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	6	17.1	17.1	17.1
محايد	17	48.6	48.6	65.7
موافق	12	34.3	34.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المالي المركز و الدخل قائمي بأرقام التلاعب خلال من الإبداعية المحاسبة سياسات تمارس أن للإدارة يمكن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	19	54.3	54.3	54.3
محايد	5	14.3	14.3	68.6
موافق	11	31.4	31.4	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الواردة الأرقام في التلاعب المحاسبية بالقواعد الخاصة مهاراته و خبراته استخدام خلال من المحاسب يستطيع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	13	37.1	37.1	37.1
محايد	2	5.7	5.7	42.9
موافق	20	57.1	57.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

إفلاسها لتأخير أو نفسها لإنقاذ صورتها تحسين بقصد الإبداعية المحاسبة ممارسة إلى المتعثرة الاقتصادية الوحدات تلجأ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	6	17.1	17.1	17.1
محايد	2	5.7	5.7	22.9
موافق	27	77.1	77.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الشركة لحالة حقيقية غير صورة إظهار و التلاعب فرص توفر المحاسبية الأساليب بما تتمتع التي المرونة إن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	16	45.7	45.7	51.4
	موافق	17	48.6	48.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

إلى تؤدي لأخرى سنة من المتبعة الحاسبية والسياسات الطرق ثبات عدم خلال من التلاعب محاولة إن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
	موافق	34	97.1	97.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الثاني م.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
Valid	2.00	1	2.9	2.9	2.9
	2.11	2	5.7	5.7	8.6
	2.22	16	45.7	45.7	54.3
	2.33	5	14.3	14.3	68.6
	2.56	2	5.7	5.7	74.3
	2.67	1	2.9	2.9	77.1
	2.78	3	8.6	8.6	85.7
	2.89	2	5.7	5.7	91.4
	3.00	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

	المحاسبة ممارسات تتمثل مجال في الإبداعية المبنية المالية الانحرافات	(الخزينة سيولة قائمة إعداد النقدية التدفقات قائمة النقدي الوضع بتقييم يسمح حقيقة متابعة و للشركة	المحاسبية معايير تطبيق يؤدي مجال في الملائمة الدولية معلومات إنتاج إلى الإفصاح بالجودة تتسم محاسبية	مستمر بشكل الاطلاع أدلة من يصدر ما على تساهم دولية معايير و مهنية استخدام من الحد في ممارسات	المعلومات إظهار يساهم صلب في الملائمة و الهامة من أكثر أو واحدة قائمة من الحد في المالية القوائم	في التوافق يسمح أساليب اعتماد للإفصاح شفافية المالية القوائم عن معلومات بتقديم مصدقية أكثر	مستوى يعكس عن المحاسبي الإفصاح فعالية المالية المعلومات و الداخلية الرقابة نظام . الشركة في قوته
Valid	35	35	35	35	35	35	35
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.9429	2.4286	2.9143	2.8000	2.9429	3.0000	2.8286
Std. Deviation	.33806	.55761	.37349	.47279	.33806	.00000	.45282

المبنية المالية الانحرافات مجال في الإبداعية المحاسبة ممارسات تتمثل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق	34	97.1	97.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

حقيقة متابعة و للشركة النقدي الوضع بتقييم يسمح (النقدية التدفقات قائمة) الخزينة سيولة قائمة إعداد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
محايد	18	51.4	51.4	54.3
موافق	16	45.7	45.7	100.0
Total	35	100.0	100.0	

بالجودة تتسم محاسبية معلومات إنتاج إلى الإفصاح مجال في الملائمة الدولية المحاسبية معايير تطبيق يؤدي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
محايد	1	2.9	2.9	5.7
موافق	33	94.3	94.3	100.0

Total	35	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

ممارسات استخدام من الحد في تساهم دولية معايير و مهنية أدلة من يصدر ما على مستمر بشكل الاطلاع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
محايد	5	14.3	14.3	17.1
موافق	29	82.9	82.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

من الحد في المالية القوائم من أكثر أو واحدة قائمة صلب في الملائمة و الهامة المعلومات إظهار يساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق	34	97.1	97.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

مصدقية أكثر معلومات بتقديم المالية القوائم عن للإفصاح شفافية أساليب اعتماد في التوافق يسمح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	35	100.0	100.0	100.0

. الشركة في قوته و الداخلية الرقابة نظام فعالية المالية المعلومات عن الخاسبي الإفصاح مستوى يعكس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
محايد	4	11.4	11.4	14.3
موافق	30	85.7	85.7	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الممارسات على الرقابة سبل تعزيز إلى الكافي الخاسبي للإفصاح ملائمة بأساليب الالتزام يؤدي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	موافق غير	3	8.6	8.6	8.6
	محايد	1	2.9	2.9	11.4
	موافق	31	88.6	88.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المناسب الوقت في المالية القوائم في المعلومات إظهار في الإفصاح أهمية تكمن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
	محايد	11	31.4	31.4	42.9
	موافق	20	57.1	57.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الثالث.م

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.89	1	2.9	2.9	2.9
	2.22	2	5.7	5.7	8.6
	2.44	1	2.9	2.9	11.4
	2.56	1	2.9	2.9	14.3
	2.67	3	8.6	8.6	22.9
	2.78	1	2.9	2.9	25.7
	2.89	22	62.9	62.9	88.6
	3.00	4	11.4	11.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الأول.م	35	2.8429	.21044	.03557

One-Sample Test

Test Value = 20					
T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
				Lower	Upper

الأول م.	-482.333	34	.000	-17.15714	-17.2294	-17.0849
----------	----------	----	------	-----------	----------	----------

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الثاني م.	35	2.4095	.29492	.04985

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الثاني م.	-312.740	34	.000	-15.59048	-15.6918	-15.4892

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الثالث م.	35	2.7905	.24665	.04169

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الثالث م.	-364.812	34	.000	-15.20952	-15.2943	-15.1248