



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:



نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير

المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة عينة من الشركات البترولية العامة بالجزائر للفترة 2012-2013

من إعداد المترشح : خمقاني بدر الزمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 أكتوبر 2016

أمام اللجنة المكونة من :

رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د /عزاوي عمر
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ صديقي مسعود
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ غوالي محمد بشير
مناقشا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ باديس بن عائشة
مناقشا	جامعة بومرداس	أستاذ التعليم العالي	أ.د/ شنوف شعيب
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر أ	د/ عجيلة محمد

السنة الجامعية : 2015 - 2016



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

تخصص: محاسبة وجباية

بعنوان:



نحو نموذج لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير

المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة عينة من الشركات البترولية العامة بالجزائر للفترة 2012-2013

من إعداد المترشح : خمقاني بدر الزمان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 أكتوبر 2016

أمام اللجنة المكونة من :

أ د /عزاوي عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيسا
أ.د/ صديقي مسعود	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
أ.د/ غوالي محمد بشير	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مناقشا
أ.د/ باديس بن عائشة	أستاذ التعليم العالي	جامعة الجزائر 3	مناقشا
أ.د/ شنوف شعيب	أستاذ التعليم العالي	جامعة بومرداس	مناقشا
د/ عجيلة محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية : 2015 - 2016

الإهداء

إليها.... أمي رحمها الله

إليه.... أبي رحمه الله

أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

أشكر الله وأحمده أولاً وأخيراً على نعمه الكثيرة وتوفيقه لي في إنهاء هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان للأستاذ الدكتور صديقي مسعود على قبوله الإشراف على هذا العمل وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة وحرصه على إنجازه، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة لتخصيص جزء من وقتهم لتمحيص و إنتقاد هذا العمل، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأساتذة: سويسي الهواري، عزاوي عمر، بضياف أحمد، بن ساسي الياس، مداني بن بلغيث، دادن عبد الوهاب، دادن عبد الغني، زرقون محمد، لما بذلوه من مساعدات طوال المشوار الدراسي، كما أشكر كل من ساهم من بعيد أو من قريب في إنجاز هذا العمل

الملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات البترولية العاملة بالجزائر ومحاولة إستبعادها من التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا ببناء نموذج يتضمن المستحقات الإختيارية كمؤشر على ممارسات المحاسبة الإبداعية ومجموعة من الإجراءات المقترحة التي تخص الأرباح، التدفقات النقدية والأرصدة الوسيطة للتسيير، ثم تطبيقه على خمسة شركات هي: **MESP، BJSP، WESP، BASP، HESP** سنتي **2012** و**2013**، توصلنا إلى عدة نتائج أهمها وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي و استغلال هذه المرونة من قبل الشركات المدروسة، ثم مساهمة إجراءات النموذج المقترح في إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تضييق الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، وكذا الاستفادة من الإجراءات المقترحة.

الكلمات المفتاح: ممارسات المحاسبة الإبداعية، النظام المحاسبي المالي، التقارير المالية، نموذج جونز المعدل، الشركات البترولية.

Résumé:

Nous visons à travers cette étude est d'analyser les pratiques comptables créatives dans les compagnies pétrolières opérant en Algérie et en essayant d'être exclus des rapports financiers, et pour atteindre cet objectif, nous avons construit un modèle qui inclut des prestations facultatives comme un indicateur des pratiques comptables créatives et un ensemble d'actions proposées relatives aux bénéfices, des flux de trésorerie et les soldes intermédiaires de gestion de la gouvernance, puis appliquée aux cinq entreprises sont: MESP, BJSP, WESP, BASP, HESP les années 2012 et 2013, nous sommes arrivés à plusieurs conclusions, le plus important de l'existence de la flexibilité dans les politiques comptables énoncées dans le système de comptabilité financière et d'exploiter cette flexibilité par les entreprises étudiées, la contribution des procédures modèles proposés dans l'élimination des pratiques comptables créatives de l'information financière, à la lumière des résultats de cette étude recommandé rétrécissement des options disponibles dans les conventions comptables du système de comptabilité financière, ainsi que profiter des mesures proposées.

Mots clés: Pratiques comptables créatives, le système financier de la comptabilité, les rapports financiers, modèle moyen Jones, sociétés pétrolières.

	العنوان
I	إهداء
II	شكر و عرفان
III	الملخص
V	فهرس المحتويات
X	قائمة الأشكال البيانية
XIV	قائمة الجداول
XIII	قائمة الملاحق
XIV	قائمة المصطلحات
01	المقدمة
02	طرح مشكلة الدراسة
03	فرضيات الدراسة
04	دوافع اختيار الموضوع
04	أهداف الدراسة
05	المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة
05	حدود الدراسة
06	نموذج الدراسة
07	خطة وهيكل الدراسة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع
10	تمهيد
11	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
12	1-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية
13	1-2 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
14	1-3 الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية
15	1-4 آثار المحاسبة الإبداعية
17	المبحث الثاني: الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي
17	1-2 قواعد القياس في ظل النظام المحاسبي المالي
17	1-1-2 بدائل القياس المحاسبي
21	1-2-2 قواعد إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات
22	2-2 قواعد الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي

22	1-2-2 كمية الإفصاح في القوائم المالية الأساسية
23	2-2-2 كمية الإفصاح في الملاحق المفسرة للقوائم المالية الأساسية
24	3-2 مرونة السياسات المحاسبية كمدخل لتطبيق المحاسبة الإبداعية
24	1-3-2 أساس الاستحقاق
25	2-3-2 تغيير التقديرات والطرق المحاسبية
26	3-3-2 طرق إهلاك التثبيتات
27	4-3-2 طرق تقييم المخزونات
27	5-3-2 دمج المعلومات في التقارير المالية
28	6-3-2 النتيجة غير العادية
28	لمبحث الثالث: المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
29	1-3 قانون Sarbanes-Oxley
29	2-3 قانون بنفورد
30	3-3 أسلوب العصف الذهني
30	4-3 المراجع الخارجي
30	1-4-3 تعريف مراجع الحسابات
31	2-4-3 مهام مراجع الحسابات الخارجي
31	3-4-3 مساهمة مراجع الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
31	1-3-4-3 تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية
32	2-3-4-3 تدقيق التدفقات النقدية
33	3-3-4-3 تدقيق حسابات النتائج
35	خلاصة واستنتاجات
	الفصل الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع
	تمهيد
	المبحث الأول: الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية
38	1-1 دراسة التميمي والبطاط

38	2-1 دراسة ميسون بن علي القرني
39	3-1 دراسة سهيل الشيخ
40	4-1 دراسة Gherai & Balaciu
41	5-1 دراسة Ali Shah, Butt & Bin Tariq
42	6-1 دراسة القطيش والصوفي
43	7-1 دراسة ميساء أبو تمام
44	8-1 دراسة Vladu & Cuzdriorean
44	9-1 دراسة SUSMUS & DEMRHAN
45	10-1 دراسة Izedonmi & Sanusi
48	المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الابداعية
48	1-2 دراسة Shabou & Taktak
49	2-2 دراسة المومني
49	3-2 دراسة الجنايذة
50	4-2 دراسة المبيضين وعبد المنعم
51	5-2 دراسة إبراهيم حسين
51	6-2 دراسة OSAZEVBARU & OSAHON
52	7-2 دراسة Brijesh Yadav
53	8-2 دراسة باخجة
54	9-2 دراسة Al Momani & Obeidat
55	10-2 دراسة شعلان جبار
58	المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
58	1-3 دراسة دحدوح
59	2-3 دراسة جوار
60	3-3 دراسة صيام
61	4-3 دراسة الحلبي
62	5-3 دراسة التري
63	6-3 دراسة العدوان

63	7-3 حمادة
64	8-3 دراسة الأغا
65	9-3 دراسة الحلو
66	10-3 دراسة جعارة
67	11-3 دراسة Demerensa, Paréb, & Redisc
68	12-3 دراسة غوالي
69	13-3 دراسة نوري مجيد
69	14-3 دراسة الغضنفري
70	15-3 دراسة Zita Drábková
71	16-3 دراسة Odiá & Ogiedu
71	17-3 دراسة نفاع
72	18-3 دراسة Tassadaq & Ali Malik
77	خلاصة واستنتاجات
78	الفصل الثالث: دراسة حالة عينة من الشركات البترولية
79	تمهيد
80	المبحث الأول: المتغيرات المنهجية للدراسة
80	1-1 منهجية الدراسة التطبيقية
80	2-1 عينة الدراسة
84	3-1 هدف الدراسة التطبيقية
84	المبحث الثاني عرض النموذج ومتغيرات الدراسة
85	1-2 قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية
85	1-1-2 تقدير المستحقات الكلية
86	2-1-2 تقدير المستحقات غير الاختيارية
89	3-1-2 تقدير المستحقات الاختيارية
90	2-2 عرض المتغير المستقل الأول
95	3-2 عرض المتغير المستقل الثاني
100	4-2 عرض المتغير المستقل الثالث
106	المبحث الثالث: الدراسة الإحصائية

106	1-3دراسة صلاحية النموذج
106	1-1-3 التوزيع الطبيعي
107	2-1-3 اختبار حسن المطابقة
107	3-1-3 اختبار الارتباط الذاتي
107	4-1-3 اختبار الازدواج الخطي
108	5-1-3 تحليل مصفوفة الارتباط
109	2-3 اختبار فرضيات الدراسة
109	1-2-3 اختبار الفرضية الأولى
111	2-2-3 اختبار الفرضية الثانية
112	3-2-3 اختبار الفرضية الثالثة
112	4-2-3 اختبار الفرضية الرابعة
113	5-2-3 اختبار الفرضية الخامسة
113	3-3 عرض نتائج الدراسة التطبيقية
115	4-3 عرض النموذج المقترح بعد الدراسة
118	خلاصة واستنتاجات
119	الخاتمة
120	1-الخلاصة
121	2-نتائج اختبار الفروض
123	3-عرض نتائج الدراسة
125	4-التوصيات
126	5-أفاق البحث في الموضوع
127	قائمة المراجع
128	قائمة المراجع باللغة العربية
133	قائمة المراجع باللغة الأجنبية
134	الملاحق
135	الملحق رقم (1): اختبار Durbin-Watson
135	الملحق رقم (2): اختبار الازدواج الخطي VIF
135	الملحق رقم (3): اختبار التوزيع الطبيعي
136	الملحق رقم (4): مصفوفة الارتباط

136	الملحق رقم (5): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الأول
137	الملحق رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثاني
137	الملحق رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثالث
138	الملحق رقم (8): نتائج اختبار فرضيات الدراسة
139	الملحق رقم (9): القوائم المالية لشركة WESP
149	الملحق رقم (10): القوائم المالية لشركة BJSP
164	الملحق رقم (11): القوائم المالية لشركة MESP
168	الملحق رقم (12): القوائم المالية لشركة HESP
173	الملحق رقم (13): القوائم المالية لشركة BASP

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	نموذج الدراسة	1
11	المفاهيم المؤثرة على المحاسبة الابداعية	01-01
25	ظهور المستحقات المحاسبية	02-01
81	نسب تملك MESP	01-03
81	نسب تملك BJSP	02-03
82	نسب تملك WESP	03-03
82	نسب تملك BASP	04-03
83	نسب تملك HESP	05-03
83	رأس مال شركات عينة الدراسة	06-03
90	أرباح الشركات خلال فترة الدراسة	07-03
95	التدفقات التشغيلية للشركات خلال فترة الدراسة	08-03
97	التدفقات الإستثمارية للشركات خلال فترة الدراسة	09-03
98	التدفقات التمويلية للشركات خلال فترة الدراسة	10-03
101	إنتاج السنة المالية للشركات خلال فترة الدراسة	11-03
102	النتيجة العملية للشركات خلال فترة الدراسة	12-03
103	النتيجة المالية للشركات خلال فترة الدراسة	13-03

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	فضائح ممارسات المحاسبة الإبداعية في القرن الواحد والعشرين	01-01
46	ملخص الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية	01-02
55	ملخص الدراسات التي تناولت آثار المحاسبة الإبداعية	02-02
73	ملخص الدراسات السابقة التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	03-02
81	نسب تملك MESP	01-03
81	نسب تملك BJSP	02-03
82	نسب تملك WESP	03-03
82	نسب تملك BASP	04-03
83	نسب تملك HESP	05-03
83	راس مال شركات عينة الدراسة	06-03
86	تقدير المستحقات الكلية	07-03
87	$(1 / A_{ij t-1})$	08-03
87	$(\Delta RE_{Vijt} - \Delta REC_{ijt}) / A_{ijt-1}$	09-03
87	$PPE_{ijt} / A_{ij t-1}$	10-03
88	متغيرات نموذج حساب المستحقات غير الإختيارية	11-03
88	معاملات الإنحدار لنموذج المستحقات غير الإختيارية	12-03
88	$NDAC_{i,t} / A_{ij t-1}$	13-03
89	المستحقات غير الإختيارية	14-03
89	المستحقات الإختيارية	15-03
90	الأرباح	16-03
91	الإجراءات المتبعة لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية	17-03
93	نسبة تملك الشركات	18-03
94	معدلات التثبيتات في الشركات	19-03
95	التدفقات التشغيلية	20-03
96	التدفقات الاستثمارية	21-03
97	التدفقات التمويلية	22-03
98	الإجراءات المتبعة لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية	23-03
100	انتاج السنة المالية	24-03
101	النتيجة العملية	25-03
102	النتيجة المالية	26-03

104	الإجراءات المتبعة لاكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة	27-03
106	التوزيع الطبيعي	28-03
107	اختبار حسن المطابقة	29-03
107	اختبار ديربن واتسن	30-03
107	اختبار الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة	31-03
108	مصفوفة الارتباط لمتغيرات النموذج	32-03
109	متوسط المستحقات الإختيارية	33-03
112	اختبار الفرضية الثالثة	34-03
112	اختبار الفرضية الرابعة	35-03
113	اختبار الفرضية الخامسة	36-03

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
135	اختبار Durbin-Watson	01
135	اختبار الازدواج الخطي VIF	02
135	اختبار التوزيع الطبيعي	03
136	مصفوفة الارتباط	04
136	المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الاول	05
137	المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثاني	06
137	المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثالث	07
138	نتائج اختبار فرضيات الدراسة	08
139	القوائم المالية لشركة WESP	09
149	القوائم المالية لشركة BJSP	10
164	القوائم المالية لشركة MESP	11
168	القوائم المالية لشركة HESP	12
173	القوائم المالية لشركة BASP	13

الاختصار	اللغة الأصلية
BJSP	BJ services aux puits
WESP	weatherford entreprise de services aux puits
MESP	medess services aux puits
HESP	Halliburton Entreprise De Services Aux Puits
BASP	BAROID ALGERIA Services Aux Puits

المقدمة العامة

1. طرح مشكلة البحث
2. فرضيات الدراسة
3. دوافع اختيار الموضوع
4. أهداف الدراسة
5. منهج الدراسة
6. حدود الدراسة
7. نموذج الدراسة
8. هيكل الدراسة

1- طرح مشكلة الدراسة

إتسمت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي بالعديد من التحولات والتغيرات الجذرية المتسارعة، تماشياً مع التغيرات التي فرضها المحيط الإقتصادي الدولي، وهذا بفضل جهود الهيئات المحاسبية الدولية الرامية إلى إيجاد إطار نظري للمحاسبة يضمن توحيد المفاهيم والممارسات بين الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي الدولي، كللت هذه الجهود بالتوصل إلى المدخل الإيجابي للمحاسبة المبني على التفسير والتنبؤ لسلوك القائمين على إعداد التقارير المالية للشركات.

ساهم المدخل الإيجابي للمحاسبة في تفعيل طرق إعداد التقارير المالية من خلال محاولة تفسير سلوك القائمين على إعداد التقارير المالية إتجاه الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية البديلة في ظل المرونة المتاحة في هذه السياسات من جهة و عدم تماثل المعلومات من جهة أخرى، وعليه فإن الحرية المتاحة في هذه الإختيارات تدفع بالقائمين على إعداد التقارير المالية للشركات إلى إستغلال هذه البدائل لإحداث تحسين في جودة التقارير المالية لهاته الشركات.

أصطلح على سلوك إستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية بشكل سلمي بممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد زاد الإهتمام بهذا المصطلح بشكل كبير بعد الفضائح المالية التي عرفتها كبريات الشركات وما نتج عنها من حالات إفلاس وإختيار الشيء الذي عجل بإعادة النظر في الجهات المسؤولة عن تدقيق التقارير المالية لهذه الشركات خدمتا لمستخدمي التقارير المالية.

لمواكبة التطورات الحاصلة في الممارسات المحاسبية الدولية تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستمد من المرجعية الأنجلوساكسونية والذي أولى أهمية كبيرة لجودة المعلومات المالية، تتعزز هذه الأهمية في تعدد البدائل والسياسات المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبي المالي، وعليه فإن الإجتهداد في إستغلال هذه البدائل له تأثير كبير على مستخدمي المعلومات المالية، الامر الذي يلزم الجهات المسؤولة عن تدقيق التقارير المالية إكتشاف وإستبعاد الممارسات السلبية الناجمة عن المرونة المتاحة في النظام المحاسبي المالي، وعليه تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

"في ظل المرونة التي تتيحها الممارسات المحاسبية، إلى أي مدى يمكن إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي؟"

تتعاظم أهمية هذه الإشكالية في ظل توقف إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية على مدى مرونة السياسات المحاسبية التي يتيحها النظام المحاسبي المالي من جهة وعلى كفاءة المداخل المعتمدة في إكتشافها وإستبعادها من جهة أخرى وعليه يمكن إستخلاص جملة من الإشكاليات الفرعية:

- هل تتصف السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام الحاسبي المالي بالمرونة للمحاسبين لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وهل هناك إستغلال لها من الشركات المدروسة خلال فترة الدراسة؟

- هل يمكن بناء نموذج لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؟ وما مدى ملائمة هذا النموذج لتحقيق أهداف الدراسة؟

- إلى أي مدى يمكن إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة للمحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة؟

- إلى أي مدى يمكن إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة للتدفقات النقدية المفصح عنها من الشركات المدروسة؟

- إلى أي مدى يمكن إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة للأرصدة الوسطية للتسيير المفصح عنها من الشركات المدروسة؟

2-الفرضيات:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والإشكاليات المنبثقة عنها، حددنا الفرضيات التالية كنقطة بداية:

-تتصف السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي بالمرونة؛ مما يؤدي بالشركات المدروسة إلى إستغلالها خلال فترة الدراسة؛

-توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ملائمة النموذج المقترح لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؛

- "يساهم تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية في إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة "

ترجم هذه الفرضية إحصائياً في الدراسة التطبيقية بـ: "يوجد تأثير هام ذو علاقة عكسية لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة"؛

- "يساهم تدقيق التدفقات النقدية في إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة"

ترجم هذه الفرضية إحصائياً في الدراسة التطبيقية بـ: "يوجد تأثير هام ذو علاقة عكسية لتدقيق التدفقات النقدية على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة"؛
- يساهم تدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير في إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة."

ترجم هذه الفرضية إحصائياً في الدراسة التطبيقية بـ: يوجد تأثير هام ذو علاقة عكسية لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات المدروسة.

3-دوافع إختيار الموضوع:

تبرز مبررات إختيار الموضوع من خلال عدة إعتبرات أهمها:

-أهمية التقارير المالية من وجهة نظر مستخدميها في إتخاذ القرار؛ وبالتالي ضرورة خلو هذه التقارير من الآثار التي قد تحدثها المحاسبة الإبداعية لاسيما ما تعلق بموثوقيتها؛ حفاظاً على سلامة القرارات؛

-نمو حجم وعدد الفصائح المالية الناجمة عن الثغرات التي تتركها الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي؛

-إدراك الباحث لأهمية موضوع المحاسبة الإبداعية وتزامنه مع المرونة التي قد يتركها النظام المحاسبي المالي.

4-أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى هدف الإجابة على الأسئلة الواردة في الإشكالية، وإختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة تهدف هذه الدراسة إلى إكتشاف وإستبعاد الممارسات المحاسبية المضللة للتقارير المالية، ويمكن تحديد معالم أهداف الدراسة بشيء من التفصيل من خلال النقاط التالية:

- محاولة دراسة وتحليل الطرق والسياسات المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، لاستنتاج المرونة التي قد تركها أمام المحاسبين لتطبيق مختلف التلاعبات خاصة في مجالات القياس والإفصاح؛
 - محاولة استعراض أهم الأساليب المستخدمة في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - محاولة تبيان الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية ومدى وجود جهود لتحسيس بها؛
 - محاولة التعرف على الجهود المبذولة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمتها في تقليل التلاعب في التقارير المالية ودور الهيئات الدولية المحاسبية في ذلك؛
 - محاولة إبراز المداخل الحديثة لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجالات القياس والإفصاح.
- 5- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:**

لتحقيق أهداف البحث وإختبار الفروض التي يتضمنها تم الإعتماد على الأسلوبين التاليين:

- سوف نعتمد على المنهج الوصفي إستنادا إلى طبيعة الموضوع وذلك بمراجعة ما جاء في الأدب المحاسبي من كتب وأبحاث ومقالات للوقوف على مفاهيم المحاسبة الإبداعية وكذا الأساليب المستخدمة ومختلف الأطراف التي تعمل على الحد من هذه الأساليب، بالإضافة إلى المساعدة في الحصول على البيانات اللازمة لإعداد نموذج الدراسة، وتحديد موقع هذا البحث من الدراسات السابقة.
- ولقد استعملنا من بين الأدوات المتاحة، بغرض تطبيق المنهج الاستقرائي_الوصفي؛ الذي يدرس الجزء ليعمم النتائج المتوصل إليها على الكل، دراسة حالة عينة من الشركات البترولية ومحاولة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تتضمنها.

6 حدود الدراسة:

تقع حدود الدراسة فيما يلي:

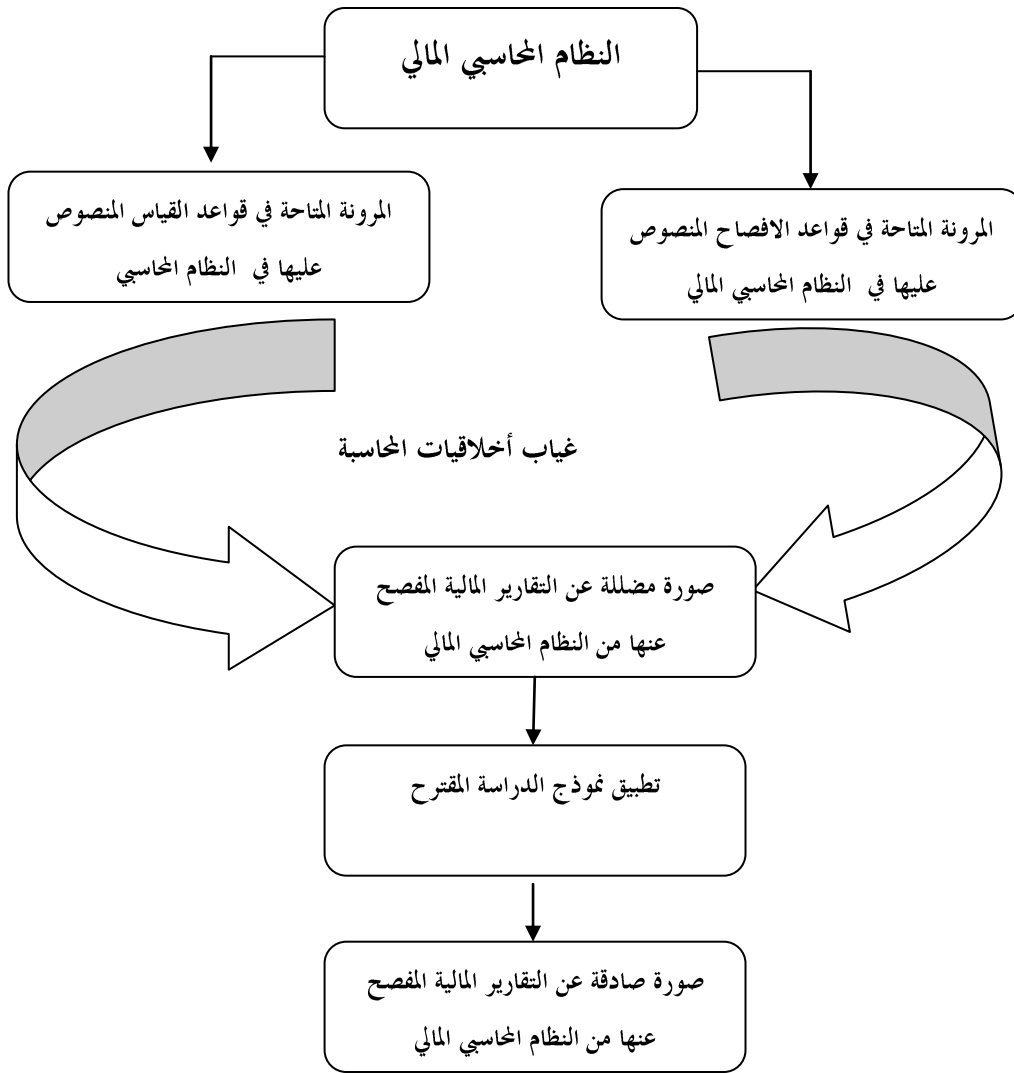
أ-المدخل المعتمد: توجد العديد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على غرار السلوك الأخلاقي للمحاسبين قانون أوكسلي، قانون بانفورد، المراجع الخارجي، أسلوب العصف الذهني.. إلخ، حيث تقتصر دراستنا على مراجع الحسابات الخارجي كآلية فعالة لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية؛

ب- العينة المستهدفة: تستهدف دراستنا عينة من الشركات البترولية العاملة بالجزائر حيث بلغ عددها 5 شركات وهي **MESP، BJSP، WESP، BASP، HESP**، وهذا نظرا الى تمكننا الحصول على تقارير المراجع الخارجي لهذه الشركات؛

ج- فترة الدراسة ومبرراتها: نظرا لخصوصية مراجع الحسابات وارتباطه بمدّة معينة وكذا صعوبة الحصول على القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي فان دراستنا تستهدف سنتي 2012 و 2013 كفترة دراسة.
7 نموذج الدراسة:

يمكن تصور نموذج لدراسة يربط بين متغيرات الموضوع فيما يلي:

الشكل رقم 0-1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بناء على تصور لدراسة

8-هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة، ثلاثة فصول وخاتمة

المقدمة: تتضمن المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث، سواء فيما يتعلق بالإشكالية، الفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة، أسباب اختيار الموضوع، المنهج المتبع...

الفصل الأول الأدبيات النظرية في الموضوع

يتطرق هذا الفصل إلى الإطار مفهوم المحاسبة الإبداعية وكذا أهم النقاط النظرية المرتبطة بها وكذا أهم الأساليب المستخدمة في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية والآليات الحديثة للكشف عنها واستبعادها من التقارير المالية ويتضمن ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية يهدف إلى إستعراض الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم الأساليب والدوافع.

المبحث الثاني القياس والإفصاح في النظام المحاسبي المالي: يهدف إلى إبراز المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مداخل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يهدف إلى إستعراض أهم المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع: يتطرق هذا الفصل إلى الأدبيات التطبيقية في الموضوع ويتضمن:

المبحث الأول الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية: يهدف إلى ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية في ظل إختلاف التسميات المسندة لها ومحاولة التوصل إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال إستعراض وجهات نظر الدراسات السابقة في هذا المجال.

المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت آثار المحاسبة الإبداعية يهدف إلى إبراز خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الآثار التي تتركها.

المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يهدف إلى إيجاد مختلف المداخل المناسبة لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إستعراض وجهات نظر الدراسات السابقة في هذا المجال.

الفصل الثالث: نموذج مقترح بالتطبيق على عينة من الشركات البترولية العاملة الجزائرية

المبحث الأول المتغيرات المنهجية للدراسة يهدف هذا المبحث إلى ضبط متغيرات الدراسة التطبيقية من خلال تحديد عينة الدراسة والمنهج المتبع فيها.

المبحث الثاني: عرض نموذج الدراسة: يهدف إلى صياغة نموذج الدراسة المقترح من خلال تفصيل المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.

المبحث الثالث: صلاحية النموذج وإختبار الفرضيات، نتناولنا من خلال هذا المبحث أهم الإختبارات الإحصائية المعتمدة في إثبات صلاحية النموذج، ثم نقوم بإختبار فرضيات الدراسة

الخاتمة: تتضمن الخاتمة ملخص للدراسة والإجابة على الإشكالية ونتائج إختبار الفرضيات وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول :

الأدبيات النظرية للموضوع

1. البحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
2. البحث الثاني: الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي
3. المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

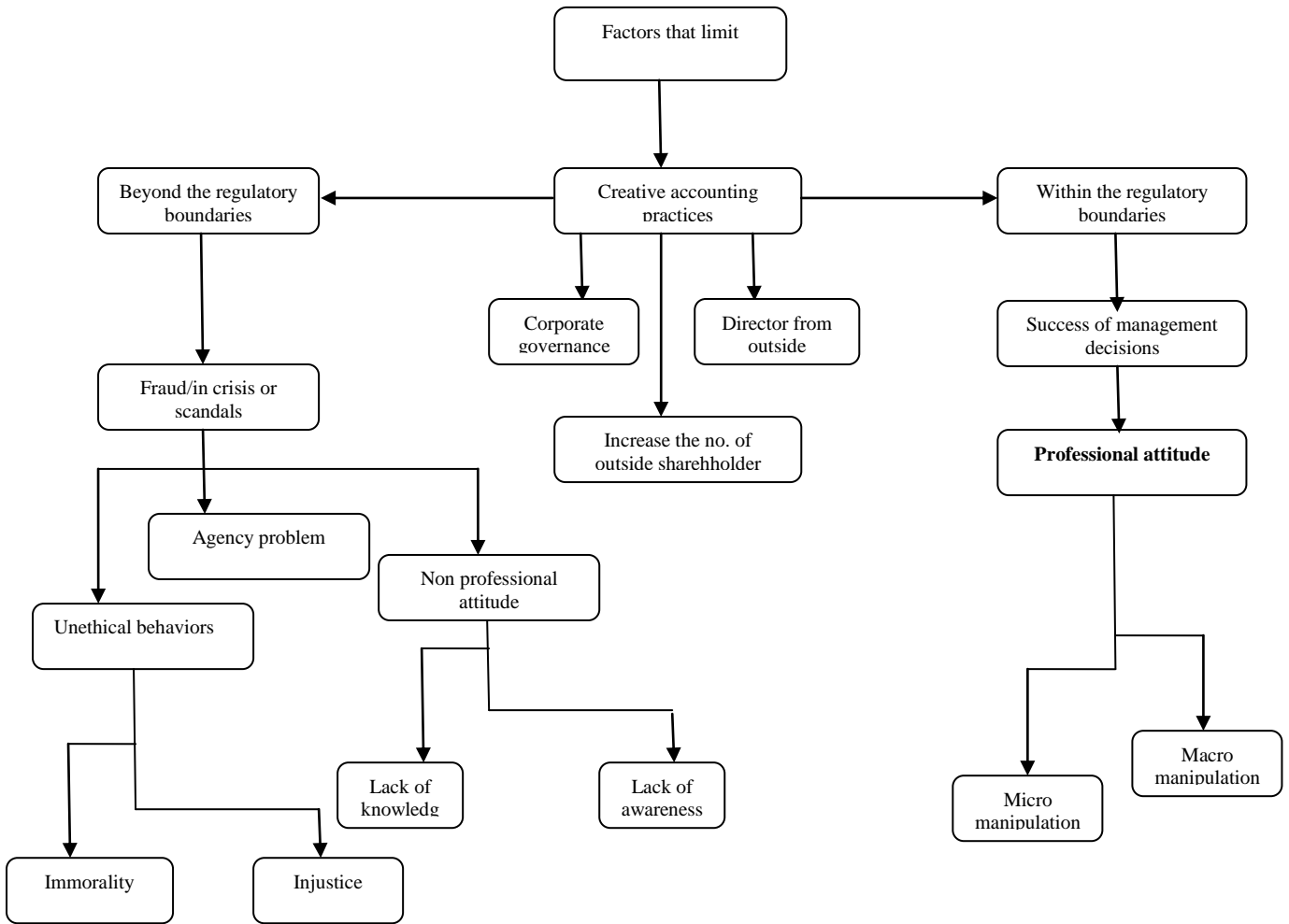
توالت العديد من الأزمات المالية مؤخرًا بسبب إفلاس الشركات ويعود هذا للمرونة التي تتيحها قواعد القياس والإفصاح الشيء الذي يمكن المحاسبين من إبتكار طرق إبداعية وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية، وقد زاد الإهتمام بالمحاسبة الإبداعية بشكل كبير بعد التلاعبات التي قامت بهم شركة آرثر أندرسون للمراجعة على التقارير المالية لشركة إنرون باعتبارها المسؤولة عن مراجعة التقارير المالية لها.

سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وكذا الإطار النظري الخاص بها، وإبراز أهم الأسباب المؤدية لها، ثم إبراز المدخل الحديثة في الحد منها بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال إستعراض مفهومها وأساليب إستخدامها، أما المبحث الثاني، فخصصناه لعرض القواعد والسياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وإبراز المرونة المتاحة فيها أما المبحث الثالث فخصصناه للمدخل الحديثة للحد من المحاسبة الإبداعية مع التركيز على المراجع الخارجي بإعتباره أهم وسيلة تقف أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم قمنا بربطه بهذه الممارسات من خلال إقتراح مجموعة من الإجراءات المناسبة لذلك.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لتعبير على الصورة الغير صادقة التي تتصف بها القوائم المالية للشركات نتيجة لمجموعة من التلاعبات والإجراءات المتاحة أمام معدي هذه القوائم المالية وقد ظهرت العديد من الدراسات التي تناولت الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية بهدف دراسة وتحليل هذا المصطلح وستتناول في هذا العنصر أهم النقاط النظرية للمحاسبة الإبداعية، وقبل ذلك نورد الشكل التالي الذي يبين العوامل المتسببة في ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الشكل رقم 01-01: المفاهيم المؤثرة على المحاسبة الإبداعية



Source: Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik «Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing», International Journal of Economics and Financial Issues, 2015, 5(2), p: 547

من خلال الشكل السابق نلاحظ وجود العديد من العوامل المؤثرة في ممارسات المحاسبة الإبداعية منها ماهي داخل الاطار التنظيمي للمهنة ومنها ماهو خارج الاطار التنظيمي، وتعتبر عوامل الاخلاق المهنية، نقص الوعي، نقص المعرفة من أكثر العوامل المتسببة في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية

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

المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة من خلال الاستفادة من القواعد القائمة أو تجاهل البعض أو كل منها¹

"يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف العملية التي من خلالها يقوم مهني المحاسبة بإستخدام معرفتهم من أجل التلاعب بالأرقام الواردة في الحسابات السنوية"²

كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: "إستخدام المرونة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدي وليس للمستخدمين"³

وفي مفهوم آخر تشير المحاسبة الإبداعية: "إلستخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، والتي تدخل في اختصاص قواعد المحاسبة، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما تريده الإدارة"⁴.

من خلال هذه التعاريف يخلص الباحث للتعريف التالي: "المحاسبة الإبداعية هي إستغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة"
من خلال تحليل التعاريف السابقة نستنتج النقاط التالية:

- تتنافى ممارسات المحاسبة الإبداعية مع أخلاقيات مهني المحاسبة والمراجعة؛
- إن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو مرونة السياسات المحاسبية، لاسيما في مجال القياس والتقدير الشخصي؛

¹ - Brijesh Yadav , **Creative Accounting: A Literature Review**, The Standard International Journals Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013 P:181

² Leyira Christian Micah1 and Okeoma Eunice Chinwe. **The Impact of Creative Accounting on Organizational Effectiveness: A Study of Manufacturing Firms in Nigeria**. British Journal of Economics, Management & Trade 412, 2014. P: 2107-2122

³ Frédéric Demerensa, Jean Louis Paréb, Jean Redisc, **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**, INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013. P:61

⁴ Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq, **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011. P:351

- تعتمد ممارسات المحاسبة الابداعية على ذكاء المحاسبين من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعبهم بالتقارير المالية؛
- إن الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمي التقارير المالية وتحويل التقارير المالية ذات جودة من منظورهم، ومن ثم التأثير على قراراتهم.

2-1 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

- تعتبر الأهداف المحققة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتركها الممارسات المحاسبية للأنظمة المحاسبية المطبقة في الدول من أهم الدوافع التي تؤدي بمديري الشركات والمحاسبين لإستخدامها، وفيما يلي نبرز أهم الدوافع وراء استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية:
- تحقيق أرقام محددة للأرباح:1 قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق.
 - الحصول على التمويل أو المحافظة عليه²: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، وإلتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.
 - التأثير على سمعة الشركة ايجابياً في السوق:3 تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي، ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة الشركة

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز السعودية، 2010:ص:30

² ميساء محمد سعد ابوقمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والخليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012، 2013، ص:24

³ عماد سليم الأغا دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر غزة 2011:ص:83

-التأثير على أسعار الأسهم:¹ تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير إختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت 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.

-التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين.

3-1 الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية: تتعدد أساليب التلاعب بالقوائم المالية وفقاً للمعلومات المراد التلاعب بها ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:²

-الاعتراف بإيرادات وهمية او سابقة لأوانها: غالباً ما تبدأ الممارسات المحاسبية الإبداعية غالباً عند الاعتراف بالإيرادات، لما لها من تأثير مباشر على الأرباح، ويتم التلاعب بها وفقاً لمبدأ الإستحقاق والذي يعد من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، على العكس من ذلك يمكن الاعتراف بإيرادات وهمية من خلال تسجيل عملية بيع غير موجودة

- إساءة استخدام مفهوم الأهمية النسبية: من خلال تسجيل تسجيل أخطاء عمداً ضمن سقف نسبة محددة وتلجأ الشركات لهذه الممارسات لتطبيق المحاسبة الإبداعية في محاولة لإيجاد سبيل لذلك بالقول إن التأثير على صافي الدخل قليل جداً لديهم

-إخفاء مصروفات: وهذا من خلال عدم توفير جميع المصروفات المستحقة خلال الفترة لإظهار أرباح أكبر في أوقات حرجة عند الحاجة إليها.

-التلاعب في تصنيف التدفقات: وهذا من خلال اعتبار النفقات التشغيلية نفقات إستثمارية أو تمويلية، بالإضافة إلى معاملة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المتكررة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المستمرة.

¹ ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سابق، ص: 33

² Dilek DEMRHAN and Türker SUSMUS, «Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework», Akadem_K BAKIS DERG_S_ Sayı: 38 Eylül – Ekim Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi2013, pp : 10-11-12

-التلاعب بمجرد المخزونات: يمكن للشركات التلاعب في كمية المخزون عن طريق زيادة كمية ذلك المخزون، في السنوات التي تحتاج فيها إلى تضخيم الأرباح، بالإضافة إلى تغيير طريقة تقييم المخزون الفعلي ممارسات التلاعب مكاسب المخزون.

-التقليل من مخصصات الديون المدومة والمشكوك في تحصيلها: تقوم الشركات بتقليل أو إخفاء الديون المتعثرة بهدف زيادة أرباحهم، والتي توقع المديرون بشأنها أن يكون هناك احتمال منخفض جدا من عدم دفع هذه الديون.

4-1- أثار المحاسبة الإبداعية تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات مستخدمي المعلومات المالية، من خلال تضليل قراراتهم المتخذة على ضوء هذه المعلومات، ونحاول في هذا العنصر إبراز بعض الآثار التي تخلفها ممارسات المحاسبة الإبداعية على الاطراف ذوى العلاقة، وذلك فيما يلي:¹

- ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تشويه مؤشرات الأداء المالي الأساسي للشركة؛
- يصعب على المستثمر أو المحلل المالي لتقييم أداء الشركة وللمقارنة بين مختلف الشركات؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تكمن وراء معظم عمليات الإحتيال والفضائح المحاسبية للشركات؛
- يكون من الصعب أو من المستحيل تماما على أصحاب المصلحة معرفة ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

والجدول رقم 01-01 يبين الآثار الناجمة عن استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم 01-01: فضائح ممارسات المحاسبة الإبداعية في القرن الواحد والعشرين

	Company	Year	Auditor	Descriptions
1	Enron	2001	Arthur Anderson	Involved in special purpose entities transactions
2	Global Crossing	2002	Arthur Anderson	Overstated revenue and earnings above network capacity swaps
3	WorldCom	2002	Arthur Anderson	Covering and recording of improper expenses , Overstated cash flows
4	Tyco	2002	Price Water House Coopers	Conglomerate with questionable practices on accounting for actions and other issues
5	Adelphia	2002	Deloitte And Touché	Overstated earnings

¹ Odia, J.O. & Ogiedu, K.O. «Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria». Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy Vol 4 No 3 September 2013, p 58

6	Imdone	2002	KPMG	Insider trading
7	Health-South	2003	Ernst & Young	Overstated earnings and assets
8	Fannie Mae	2004	KPMG	\$9 billion restatement from derivative accounting valuations and extent payouts to ousted executive.
9	Krispy Krene	2005	Price Water House Coopers	Egregious accounting to inflate earnings
10	Anglo Irish Bank	2008	Ernst & Young	Hidden loan controversy
11	Satyam Computer Services	2009	Price Water House Coopers	Falsified accounts
12	Lehman Brothers	2010	Ernst & Young	Failure to disclose repo 105

Source: Odia, J.O. & Ogiedu, K.O. «Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria», Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy Vol 4 No 3 September 2013, p59

وفي مايلي شرح لبعض ما جاء في الجدول رقم 01-01 :

- بالنسبة لشركة **Enron** افصححت عن معلومات مالية سنة 2001 تتضمن ممارسات المحاسبة الابداعية بالتواطؤ مع شركة **Arthur Anderson** للمراجعة من خلال تحقيق أهداف الشركة؛
- بالنسبة لشركة **Global Crossing** قامت بالإفصاح عن أرباح وإيرادات مبالغ فيها سنة 2002 بالتواطؤ مع شركة **Arthur Anderson** للمراجعة؛
- بالنسبة لشركة **WorldCom** قامت بالإفصاح عن مصاريف وإيرادات مبالغ فيها سنة 2002 بالتواطؤ مع شركة **Arthur Anderson** للمراجعة؛
- بالنسبة لشركة **Adelphia** قامت بالإفصاح عن أرباح مبالغ فيها سنة 2002 بالتواطؤ مع شركة **Deloitte And Touché** للمراجعة؛
- بالنسبة لشركة **Health-South** قامت بالإفصاح عن أرباح وأصول مبالغ فيها سنة 2003 بالتواطؤ مع شركة **Ernst and Young** للمراجعة.

المبحث الثاني الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي القواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً، وخاصة الإطار التصوري للمحاسبة المالية، بهدف ضبط وتحديد طرق القياس والتقييم والإفصاح عن المعلومات المالية، ومن خلال هذا المبحث سنحاول إبراز هذه السياسات والقواعد، وذلك فيما يلي:

1-2 قواعد القياس في ظل النظام المحاسبي المالي

أتى النظام المحاسبي المالي بالعديد من التغيرات على طرق وبدائل القياس المحاسبي المتبعة في إنتاج المعلومات المالية، ومما لا شك فيه أن تعدد هذه البدائل لها أثر كبير على نزاهة القوائم المالية، ومن خلال هذا العنصر نحاول إبراز قواعد القياس المحاسبي وفقاً لنظام المحاسبي المالي

1-1-2 بدائل القياس المحاسبي:

أ- التكلفة التاريخية

حسب هذا المبدأ، فإن الأساس في تقييم عناصر الأصول والخصوم هو مبلغ حدوث الصفقة، وعليه تعرض هذه العناصر في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 16 من المرسوم التنفيذي 08-156، والتي تنص على¹: "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"

وحسب رضوان حلوة²: "التكلفة التاريخية تشير إلى مقدار النقدية أو ما يعادلها والتي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، وتراعي عند تحديدها ثلاثة معايير ثانوية:

- معيار الزمن: أي تعتمد على التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه؛
- معيار المكان: بحيث تضاف إلى تكلفة الأصل نفقات البعد المكاني حتى يصل إلى مخزن المؤسسة المستفيدة؛

¹ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27 ماي 2008 ص: 12

² رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير-دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص: 395

• معيار الجاهزية: أي تضاف إلى تكلفة الأصل جميع النفقات المرتبطة به حتى يصبح جاهزا للإستخدام.

ويقول الشيرازي بخصوص هذا المبدأ¹:

بتطبيق أساس التكلفة التاريخية على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب إثبات الأصل على أساس التضحيات الإقتصادية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول عليه؛ أما عند تطبيقه على عناصر الخصوم نجد أن أساس التكلفة التاريخية يتطلب إثبات الخصوم على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها في تاريخ السداد.

وفيما يلي أهم ما جاء حول التكلفة التاريخية في النظام المحاسبي المالي²:

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للإسترجاع، والتخفيضات التجارية والتزيلات في السعر وغير ذلك من العناصر المماثلة وذلك حسب الأتي:

- بالنسبة للسلع والممتلكات المكتسبة بمقابل مالي، من تكلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع والممتلكات المستلمة كإسهام عيني، من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع والممتلكات المكتسبة مجاناً من القيمة الحقة في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة للسلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل تسجل الأصول غير المشابهة بالقيمة الحقة للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المشابهة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنسبة للسلع والممتلكات أو الخدمات التي ينتجها الكيان من كلفة الإنتاج.

أما بخصوص كيفية احتساب كلفتي الشراء والإنتاج فقد جاء حسب النظام المحاسبي المالي ما يلي³:

✓ **تكلفة الشراء:** تساوي كلفة شراء أصل مالي، سعر الشراء الناجم عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التزيلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى التي لا تسترجعها المؤسسة لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل المالي ووضعه موضع الإستخدام؛

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991، ص: 311

² القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 مارس 2009، ص: 7

³ - نفسه، ص: 07

✓ **كلفة الإنتاج:** تساوى تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، كلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها من الوجهة المعقولة بالسلعة أو الخدمة المنتجة، والأعباء المرتبطة بسوء استعمال قدرات الإنتاج (تدني النشاط) عند تحديد كلفة أي إنتاج أصل من الأصول المالية.

ب- القيمة العادلة

" تعرف القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيداً عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للخصم على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع إسبعاد أثر التصفية، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري"¹

كما تعرف القيمة العادلة على أنها²: " المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، وعلى أساس تجاري بحث"

كما تعرف على أنها³: "المبلغ المعبر عنه نقداً أو بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب إلى مشتر راغب ويتوفر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة، ولا يخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه"

وفي تعريف آخر هي: ⁴ "مبلغ الأصل أو الالتزام الذي يمكن شراؤه أو بيعه في الصفقة التي تحدث في الوقت الراهن بين الأطراف الراغبة"

ومن خلال ما سبق يمكن إعطاء القيمة العادلة التعريف التالي: "هي قيمة أصل أو خصم المحددة بين طرفين، بائع ومشتري، راغبين في الصفقة ولديهم كافة المعلومات التي تمكنهم من ذلك"

¹ رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2009. ص: 23

² محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص: 195

³ هواري سويسي تقييم المؤسسات ودوره في اتخاذ القرار في ظل التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2007/2008 ص:

⁴ Guillaume Plantin, Haresh Sapra et Hyun Song Shin: **Comptabilisation en juste valeur et stabilité fi nancière.** Banque de France Revue de la stabilité fi nancière N° 12 – Valorisation et stabilité fi nancière Octobre 2008, pp:93: 103

إذا تبني النظام المحاسبي المالي لمبدأ القيمة العادلة ضمن مبادئ التقييم المحاسبي، قد يعطي الخيار أمام الشركات إمكانية التقييم و في حالة توفر الإمكانيات التي تعجل هذا التقييم أقرب للواقع، إلا أن ما يوجه هذا المبدأ، إبتعاد الجزائر عن البيئة المحاسبية التي تسمح بتقييم عادل لمختلف الأصول والخصوم.

ج-قيمة التحقيق: (البيع أو الشراء)

تسمى القيمة التحصيلية أو القيمة البيعية، وتعني هذه القيمة صافي القيمة البيعية النقدية التي ينتظر الحصول عليها في حالة البيع (الأصول)، أو ينتظر سدادها في حالة الشراء (الخصوم).

وجاء حسب النظام المحاسبي المالي:¹ "القيمة البيعية هي المبلغ الممكن حصول عليه من بيع أي أصل مالي عند إبرام أية صفقة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية ومراضاة منقوصا منه تكاليف الخروج".

وتعتبر طريقة صافي القيمة الحقيقية قليلة الإستعمال بالمقارنة مع الطرق الأخرى وتعتبر ملائمة بالنسبة للأصول الجارية وخاصة المخزونات والتي يتم اقتنائها من أجل البيع.

د-القيمة الحالية

تستخدم طريقة القيمة الحالية في تقويم الأصول الطويلة الأجل وتعرف القيمة الحالية للأصل على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمتنظرة من الإستعمال المتواصل للأصل حتى تاريخ انتهاء عمرها لاقتصادي، أي تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الإقتصادية للأصل وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها طيلة حياته وهذا في ظل سعر فائدة مناسب.

ولتحقيق أحسن تقدير للقيمة الحالية للأصل يجب توفر أربعة شروط، وهي²:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال إستخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للإستخدام؛
- إختيار معدل فائدة مناسب.

¹ القرار المؤرخ في 26 /07/ 2008، مرجع سابق، ص: 07

² حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2006، ص: 403

2-1-2: قواعد إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات

جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم وإدراج جديدة تتماشى مع المتطلبات الحديثة لقياس عناصر القوائم المالية، ويمكن توضيح أهم ما جاء به في هذا الشأن فيما يلي¹:

- يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في حسابات القوائم المالية وملحقاتها عندما:
- يكون من المحتمل أن تعود أية منفعة اقتصادية مستقبلية ترتبط به إلى الكيان أو يتأتى لها؛
- إذا كان للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة؛
- يجب أن تكون منتجات الأنشطة العادية المتأتية من بيع سلع أو ممتلكات مدرجة في الحسابات عندما تتوفر الشروط التالية:
- ✓ أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة ذات الصلة بملكية السلع والممتلكات؛
- ✓ أن يكون بالمقدور تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة؛
- ✓ أن يكون من المتوقع الحصول على منافع اقتصادية مرتبة بالصفقة للمؤسسة؛
- ✓ أن يكون بالإمكان تقييم الكلف المستحقة أو المطلوب استحقاقها المتعلقة بالصفقة بمشكل موثوق؛
- ✓ لا تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن.
- يتم تقييم المنتجات الناجمة عن بيع أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة، وتمثل المنتجات المتأتية من استعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة فيما يلي:
- ✓ فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم وللمردود الفعلي للأصل المالي المستعمل؛
- ✓ إيجارات وأتاوى مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة؛
- ✓ حصص مدرجة في الحسابات عندما يثبت حق المساهمون في تلك الحصص.
- يترتب عن الأعباء المبينة بوضوح من حيث هدفها والتي تجعلها حوادث طرأت أو جار حدوثها من قبيل الإحتمال تكون أرصدة؛

¹القرار المؤرخ في 26 /07/ 2008، مرجع سابق، ص: 06

- يدرج أي عبء مالي في حسابات النتيجة بمجرد ما توقف نفقة ما عن إنتاج منفعة اقتصادية مستقبلية أو عندما لا توفر تلك النفقة المنافع الاقتصادية المستقبلية شروط الإدراج في حسابات الحصيلة باعتبارها أصلاً مالياً أو عندما تكف عن توفير تلك الشروط.

2-2 قواعد الإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي

أولى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة إلى مستخدمي المعلومات المالية وهذا من خلال كمية المعلومات الإلزامي الإفصاح بها في القوائم المالية وملحقاتها، وبتطبيق النظام المحاسبي المالي يؤدي إلى بعض التغييرات على محتويات وأشكال القوائم المالية الأساسية وملحقاتها وهذا لكي تتوافق مع المتغيرات المالية والحاسبية الدولية، وفيما يلي أهم هذه التغييرات:

1-2-2 كمية الإفصاح في القوائم المالية الأساسية: تتمثل القوائم المالية الأساسية حسب النظام المحاسبي المالي في أربعة قوائم، وهي: قائمة الميزانية، قائمة حسابات النتيجة، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة، وتتميز كل منها بمحتوى جديد يمكن توضيح هذا فيما يلي:

أ- **الميزانية المالية:** تحتوي قائمة الميزانية وفقاً للنظام المحاسبي المالي على عمودين، العمود الأول يحتوي على مبالغ العناصر المدرجة للسنة الحالية (السنة التي تعبر عنها)، والعمود الثاني يحتوي على أرصدة العناصر المدرجة في الميزانية للسنة السابقة، وتضم الميزانية الأصول والخصوم والمعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة.

ب- **جدول حسابات النتيجة:** حسب النظام المحاسبي المالي الجديد فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، حيث ترتب فيه الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ويحتوي كذلك على أرصدة السنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه يتم المقاصة بين عناصر المنتجات والأعباء ويقدم الرصيد الصافي في حساب النتيجة.

ج-جدول سيولة الخزينة: يتضمن جدول سيولة الخزينة جميع الأنشطة المتعلقة الأصول المالية الجارية أثناء السنة المالية، ويهدف إلى إعطاء مستعملي القوائم المالية أساسا لتوضيح مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يعادلها

وكذا تقديم المعلومات المتعلقة باستخدام هذه التدفقات وتشمل ما يلي¹:

- التدفقات النقدية المتولدة عن الأنشطة التشغيلية: وتشمل جميع الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة والغير مرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل؛
- التدفقات النقدية المتولدة عن الأنشطة الإستثمارية: وتشمل عمليات سحب وتحصيل الأموال عن بيع أصول مالية طويلة الأجل؛
- التدفقات النقدية المتولدة عن أنشطة التمويل: وتشمل هذه الأنشطة جميع العمليات التي لها علاقة بحركة الأموال سواء كانت أموال خاصة أو قروض.

د-جدول تغيرات الأموال الخاصة: هو بيان يلخص حركة رؤوس الأموال في المؤسسة خلال السنة المالية التي يعبر عنها، ويتضمن²:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- حركات رأس المال سواء زيادة أو نقصان؛
- مكافآت رأس المال؛
- نواتج وأعباء سجلت مباشرة في رأس المال؛
- تغيرات في الطرق المحاسبية أو تصحيح أخطائها أثر مباشر على رأس المال

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بود واو، الجزائر، 2008 ص: 80

² نفسه، ص: 81

2-2-2 كمية الإفصاح في الملاحق المفسرة للقوائم المالية الأساسية:

حرص النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير فهم للقوائم المالية، ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية، ويمكن توضيح محتوى الملحق حسب النظام المحاسبي المالي فيما يلي¹:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم القوائم المالية الأساسية؛
- المعلومات التي تخص المؤسسات المندمجة، من المؤسسة الأم إلى فروعها والمعاملات التي يهتم أن تكون حصلت مع هذه الفروع؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لإكتساب صورة وافية.

وبخصوص المعيار الذي يحكم المعلومات الواجب توفرها في الملحق فإنه يوجد معياران:

- أ- **المعيار الأول:** الطابع الملائم للإعلام وهذا يعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق مفسرة وموضحة للمعلومات الواردة في القوائم المالية الأساسية
- ب- **المعيار الثاني:** الأهمية النسبية وتعني أن تكون المعلومات الواردة في الملحق ذات أهمية نسبية وضرورية لتقديمها.

3-2 مرونة السياسات المحاسبية كمدخل لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام قواعد القياس والإفصاح بما يتماشى وإنتاج معلومات مالية ذات جودة الشيء الذي يمكن معدي القوائم المالية من إستغلال الثغرات التي قد تكون وإستخدامها في تحقيق هدف المؤسسات، ومن خلال هذا البند سنحاول إبراز بعض السياسات المحاسبية التي تحتاج إلى تقدير وأحكام إجتهادية وذلك فيما يلي:

1-3-2 أساس الإستحقاق

وفقا لهذا الفرض يتم الإعتراف وتسجيل مختلف الإحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعاقد بها، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156-08 والتي تنص على²:

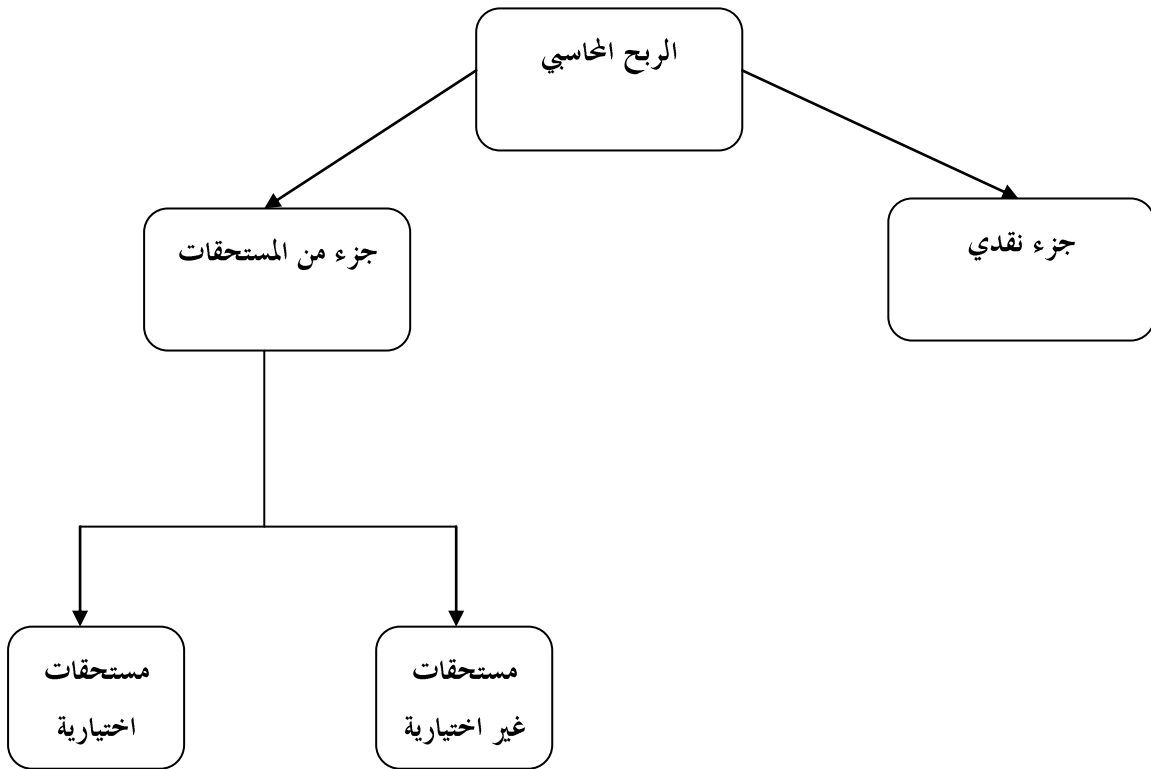
" تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الإحداث على أساس محاسبة الإلتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الإحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها" ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا او دفع المصاريف.

¹ القرار المؤرخ في 26 /07/ 2008، مرجع سابق، ص: 38

² المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156-08، مرجع سابق، ص: 11.

وبالنسبة للأثر العكسي للمستحقات:¹ "فإن استخدام الإستحقاقات المحاسبية في عمليات المؤسسة له أثر سواء في الحاضر أو المستقبل لأنه يعطي الحق للمدراء باستخدام الجانب التقديري لتحديد الإرباح المفصح عنها في القوائم المالية المعلنة، والإرباح المفصح عنها مكونة من التدفقات النقدية الناشئة من العمليات التشغيلية مضافاً إليها التسويات المحاسبية والتي تسمى المستحقات، بطبيعتها تعتبر تدفقات نقدية مستقبلية ومقياس موثوق به لأداء المؤسسة المستحقات وهي تشتمل على الأصول المستحقة والإلتزامات المستحقة، ومن الحقائق المحاسبية المتعارف عليها أن التلاعب بالمستحقات في فترة معينة سيكون له تأثير عكسي بلا محالة في أي من الفترات القادمة، ونظراً لقيام بعض المدراء باستخدام هذه المستحقات كوسيلة للتلاعب فإن ذلك سيؤدي بالضرورة إلى وجود التأثير العكسي بالنهاية على الإرباح المفصح عنها في المستقبل".

الشكل رقم 01-02: ظهور المستحقات المحاسبية



المصدر: من اعداد الباحث

¹ الزين عبدالله بابكر وبابكر إبراهيم الصديق الإستحقاقات المحاسبية وعلاقتها بالأرباح المستقبلية" دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية مجلة العلوم الاقتصادية 2 Vol. 16 ص:98

2-3-2 تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

يقضي مبدأ الثبات على طرق التقييم بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، ويلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير لطرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي جاء فيها ما يلي¹:

- يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛

- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

إلا أن النظام المحاسبي المالي إستثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 07-11 والذي جاء فيه ما يلي²:

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
 - يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛
 - تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والإسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛
 - لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لا بد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة.
- إذا بهذا الإستثناء يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تغيير طرق التقييم أمام معدي القوائم المالية بما يتماشى وأهداف المؤسسات

¹ المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق، 12

² المواد من 37 إلى 40 من القانون 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام

المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 نوفمبر 2007 ص: 06

2-3-3 طرق إهلاك التثبيتات

الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء الإ إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه، وطرق الإهلاك المختلفة لها تأثير على نتيجة الشركة اعتمادا على الطريقة المختارة، وتوزيع النفقات على التغييرات في الإهلاك، وتمثل طرق إهلاك التثبيتات فيما يلي:¹

- طريقة الإهلاك الثابت: تؤدي إلى أقساط إهلاك ثابتة على مدى العمر الإنتاجي؛

- طريقة الإهلاك المتناقص: تؤدي إلى أقساط إهلاك أعلى في بداية العمر الإنتاجي ونتائج أقل في نهاية الامر؛

- طريقة SOFTY: تؤدي إلى زيادة في الاستهلاك في السنوات الأولى من العملية، بحيث تسمح هذه الطريقة بإنشاء صناديق استثمارية أعلى خصوصا في هذه الفترة حيث الدخل الخاضع للضريبة هو أقل وبالتالي يقلل من الضريبة على الشركات أيضا.

ويوصي النظام المحاسبي المالي باعتماد طريقة الإهلاك الثابت في حالة عدم التمكن من تحديد التطور في استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية بصورة صادقة.

2-3-4 طرق تقييم المخزونات:

تبنى النظام المحاسبي المالي طريقتين في تقييم المخزونات وهما طريقة الوارد أولا والصادر أولا وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وفيما يلي توضيح هذين الطريقتين:

أ- طريقة الوارد أولا والصادر أولا: وتسمى في العرف المحاسبي طريقة **fifo** فرض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شراؤه أولا يباع أولا، وبالتالي فإن مخزون أحر المدة هو ذلك المخزون الذي تم شراؤها أو إنتاجه مؤخرا.

ب- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة: تقضي هذه الطريقة بأن يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة، وهذا من خلال احتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم إستلامها.

2-3-5 دمج المعلومات في التقارير المالية

قبل الإفصاح عن المعلومات المالية يقوم معدو التقارير المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حدا ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع إلى التقدير الشخصي لمعدّي التقارير المالية، وهذا سواء بالنسبة لتحديد

¹ Dana Simona GHerai and Diana Elisabeta Balaciu, «**From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis**», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(1), 2011,p38

الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها أو لمستوى الدمج نفسه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذه العملية من خلال المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 التي جاء من بين ما فيها:¹ "يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة".

وبخصوص إلى الفائدة التي قد تحدثا عملية الدمج فإننا نكون أمام ثلاثة حالات، يمكن التمييز بينهما فيما يلي:²

أ-دمج ممتاز: نكون أمام حالة دمج ممتاز إذا لم يترتب عن هذه العملية أي خسارة في القيمة الإعلامية لها، أي إذا كانت قيمة تميز الدمج تساوي صفر، ويمكن معرفة هذا النوع بمقارنة قرارات مستخدمي التقارير المالية قبل وبعد الدمج، إلا أن الوصول إلى هذه الحالة من الدمج يكاد يعد أمرا مستحيلا لما قد تحدثه هذه العملية من إخفاء لبعض البنود والأرقام

ب-دمج جيد: ونكون إمام هذه الحالة إذا كانت قيمة الخسارة في المعلومات ضئيلا جدا، أي إذا كانت قيمة تميز الدمج اقل ما يمكن، وبالتالي فإن عملية الدمج الجيد لا تؤثر بدرجة كبيرة على قرارات مستخدمي التقارير المالية

ج-دمج رديء: ويحدث هذا النوع من الدمج إذا كانت قيمة تميز الدمج كبيرة جدا بحيث تؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية من جهة وتكون تكلفة الدمج أكبر من العائد المحقق منها من جهة أخرى

ومن خلال ما سبق يمكن إقتراح بعض الخطوات التي يمكن أن تساعد معدو التقارير المالية في تنفيذ عملية الدمج بنجاح فيما يلي:

- تحديد الهدف المراد تحقيقه من عملية الدمج بدقة؛
- تحديد البنود الأساسية التي يتم الإعتماد عليها في تحديد الأهمية النسبية (معايير الأهمية النسبية)؛
- تحديد نسبة الأهمية بالنسبة لكل عنصر من قيمة البند الإجمالي؛
- تحديد العناصر الممكن دمجها؛
- تنفيذ عملية الدمج.

6-3-2 النتيجة غير العادية

في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي نلاحظ ان النتيجة الغير عادية جاءت بعد فرض الضريبة على النتائج، بالإضافة إلى هذا فان النظام المحاسبي المالي لم يحدد المصاريف والإيرادات الغير عادية فمثلا في المخطط

¹ المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق، ص: 12

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 408، بتصرف

المحاسبي الفرنسي **PCG** نلاحظ تحديد هذه المصاريف والإيرادات، وعليه تعتبر هذه ثغرة من الثغرات اما معدي القوائم المالية لتضخيم الإيرادات ومن تم تضخيم الإرباح المفصح عنها.

المبحث الثالث: المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نتيجة للضرار التي تخلفها المحاسبة الإبداعية حاولت العديد من الجهات الوصول إلى تقنيات يمكن من خلالها إسبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، وفي هذا المبحث سنحاول التطرق إلى أهم المداخل المستعملة في ذلك، وهذا فيما يلي:

1-3 قانون Sarbanes-Oxley:

صدر قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الإلتزام بالبنود الوارد فيه، ومنذ صدور هذا القانون تجلّى أثره على الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وما يفيد دراستنا هو مساهمته في إسبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، حيث و في دراسة قام بها **حسين الدوغجي وآخرون¹** بينت دور قانون Sarbanes-Oxley في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي حيث توصلوا إلى مجموعة من النتائج أهمها أن قانون أوكسلي فعّل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر في حال عدم اكتشاف الإختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية، وفي دراسة أخرى قام بها **خداش و السرطاوي²** بهدف معرفة مدى إسهام بنود الإستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات، توصل الباحثين إلى وجود إسهامات فاعلة لتعليمات الإستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز إستقلالية المحاسب القانوني الأردني، وكذلك تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات، من خلال نتيجتي هذين الدراستين، تبين لنا أهمية إصدار مثل هذه القوانين واعتبارها مدخلا حديثا لتعزيز الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق والمساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

¹ علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون ساربنيز-أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون 2011، ص: 1-34

² حسام الدين خداش وعبد المطلب السرطاوي، مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات، دراسة ميدانية من وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 6 العدد 3، 2010، ص: 294-316

2-3 قانون بنفورد

يعد قانون بنفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، حيث في دراسة قام بها الجبوري و الخالدي¹ توصل الباحثين إلى ان قانون بنفورد يعتبر من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (الإحتيال المالي)، وفي دراسة أخرى قام بها التميمي و الساعدي² توصل الباحثين إلى نتيجة مهمة مفادها: يعد قانون بنفورد احد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق، من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرامج معقدة.

3-3 أسلوب العصف الذهني:

يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة و الفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وقد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى ومن أبرزها عصف الأفكار وعصف الدماغ، مهاجمة المشكلة ذهنياً، ويعرف العصف الذهني على انه:³ "أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء" وللاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق قام الباحثين رشيد و السقا:⁴ بدراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في الكشف عن الإحتيال في القوائم المالية، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن إستخدام تقنية العصف الذهني في كشف الإحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لمجالات الإحتيال، ويمكن أن يتم ذلك من خلال إستخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الإحتيال، ومن ثم إستخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الإحتيال، وإستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الإحتيال، حيث يمكن أن يساهم ذلك في تغيير كادر العمل المشارك وتعديل التوقيت، ومدى كفاية إجراءات التدقيق.

¹ نصيف جاسم الجبوري، صلاح هادي محمد الخالدي، استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 68، ص ص: 420-430.

² عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح، بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 73، ص ص: 484-511

³ ناظم حسن رشيد، زياد هاشم السقا، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة مراقبي الحسابات في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون 2015، ص ص: 1-28

⁴ نفسه ص: 7

4-3 المراجع الخارجي:

يعتبر مراجع الحسابات الخارجي من بين أهم الوسائل الوقائية من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال السلطة الممنوحة له في تدقيق القوائم المالية ومحاولة إعطاء رأي فني محايد حول مدى خلو هذه القوائم من أي تلاعبات قد تؤثر على قرارات مستخدميها، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الجانب النظري لمراجع الحسابات وإبراز مساهمته في تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وذلك فيما يلي:

1-4-3- تعريف مراجع الحسابات: يعرف مراجع الحسابات حسب القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:¹ «هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به» كما يعرف على انه²: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"

2-4-3 مهام مراجع الحسابات الخارجي: تسند لمراجع الحسابات المهام التالية:³

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمها المسكرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

¹ القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 يوليو 2010 ص: 7

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

³ المادة 23 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق، ص: 7

3-4-3 مساهمة مراجع الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

توصلت العديد من الدراسات إلى أن المراجع الخارجي هو أهم وسيلة لاكتشاف وإسبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية بالإضافة إلى لجان الراجعة، وسنحاول من خلال هذا البند إقتراح مجموعة من الإجراءات والتي نرى انه من خلال الإلتزام بها يكون هناك إسبعاد لممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك فيما يلي:

1-3-4-3 تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية

يعتبر تدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية من أهم المعلومات التي يركز عليها عمل مراجع الحسابات الخارجي لما لها انعكاس على الوضعية المالية للشركة، والتي تظهر اساسا في النتيجة الصافية المحققة خلال الدورة وعليه كان من الضروري ايجاد مجموعة من الإجراءات للحد من التلاعبات التي قد تمس قائمة الميزانية المالية، وفيما يلي اهم الإجراءات التي نرى انها تقف امام التلاعب بقائمة الميزانية المالية:

- التأكد من صحة المبالغ المقدرة للأصول المعنوية: مصاريف البحث والتطوير، برامج الإعلام ألي، العلامات التجارية؛
- التأكد من قيمة أقساط الإهلاك الخاصة بأصول الشركة من خلال الإعتبارات التالية: العمر المتوقع، طريقة الاهتلاك، سياسة الشركة إتجاه هذه الاصول؛
- التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية؛
- تأكد مراجعو الحسابات بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيله وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات؛
- مراجعة مدى إحتواء الميزانية المالية الإ على معاملات الشركة دون معاملات مالكيها؛
- التحقق من مدى إحترام الشركة لإتفاقية الوحدة النقدية في حالة المعاملات الأجنبية؛
- التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛
- التحقق من نسب الملكية المفصح عنها من الكيانات المشاركة؛
- التحقق من عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية؛
- مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر؛
- التأكد من عدم إدماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية؛

- التأكد من توفر كل إيجار تمويلي مسجل في الميزانية على كافة الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار تمويلي؛
- مراجعة مدى إخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها؛
- التأكد من الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي؛
- التأكد من عدم المغالاة في معدلات الإهلاك بالنسبة للاستثمارات؛
- مراجعة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملة الأجنبية؛
- التأكد من عدم التلاعب في نسب تقدم التثبيات الجاري إنجازها.

2-3-4-3 تدقيق التدفقات النقدية

يعتبر تدقيق المحتوى المعلوماتي للقائمة التدفقات النقدية من أهم المعلومات التي يركز عليها عمل مراجع الحسابات الخارجي لما لها انعكاس على الخزينة المالية للشركة، والتي تظهر أساساً في صافي التدفقات التشغيلية المحققة خلال الدورة وعليه كان من الضروري إيجاد مجموعة من الإجراءات للحد من التلاعبات التي قد تمس قائمة التدفقات النقدية، وفيما يلي أهم الإجراءات التي نرى أنها تقف أمام ذلك:

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية؛
- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير؛
- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية؛
- التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين؛
- التأكد من الثبات الإختياري ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
- زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية؛
- تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

3-3-4-3 تدقيق حسابات النتائج

يعبر جدول حسابات النتائج عن ملخص للأعباء والمتوجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، حيث ترتب فيه الأعباء إما حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ويحتوي كذلك على أرصدة السنة الماضية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)، ويتضمن حسابات الأرصدة الوسيطة للتسيير، والتي يجب على المراجع الخارجي جعلها تعبر عن الواقع بصدق من خلال تحقيق أهم الإجراءات المناسبة لذلك، "ويقصد بمراجعة جدول حسابات النتائج مراجعة العمليات التشغيلية وتهدف إلى التأكد من أن حسابات الإيرادات والمصاريف الواردة بالجدول قد تم عرضها بصدق وبما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وينبغي أن يقتنع المراجع بعدم وجود تحريف جوهري بإجمالي الإيرادات والمصاريف المدرجة بالجدول، وينبغي على المراجع أن يأخذ باعتباره المفهومين التاليين عند تدقيق جدول حسابات النتائج"¹

- المقابلة بين الإيرادات الدورية و المصاريف الدورية حتى يتم التحديد المناسب لنتائج العمليات التشغيلية؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية أمراً هاماً لتحقيق مبدأ القابلية للمقارنة.
- وفيما يلي اقتراح مجموعة من الاجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الارصدة الوسيطة للتسيير:
- مراجعة مدى تأجيل الشركة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه؛
- إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل؛
- التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة؛
- مراجعة عقود الإنشاء طويلة الأجل، ومدى التلاعب في طريقة المحاسبة عنه؛
- بالتلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة؛
- التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية؛
- التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد؛
- الإحتساب البطيء لإهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات؛
- مراجعة مدى بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة؛
- مراجعة مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي؛
- مراجعة مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياساً إلى المبيعات في أرض الوطن.

¹ حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية الجزء الثاني دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2009 ص: 280

خلاصة واستنتاجات:

تناولنا في هذا الفصل الأدبيات النظرية للدراسة والمتمثلة في المحاسبة الإبداعية، قواعد الإفصاح والقياس في النظام المحاسبي المالي ومداخل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع التركيز على المراجع الخارجي، حيث حاولنا إزالة الغموض المطروح لمفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال تحليل أهم المفاهيم الحديثة لذلك، ثم قمنا باستعراض قواعد القياس والإفصاح التي تبناها النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير أبرزنا دور المراجع الخارجي ومسؤوليته عن إسعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة من الإجراءات والتي تتطلب التزاهة والعناية المهنية.

أدركنا من خلال هذا الفصل طبيعة المحاسبة الإبداعية والجانب الأخلاقي فيها، حيث ان ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبين والمراجعين، كما توصلنا إلى ان السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية المتروكة، لاسيما في مجال القياس والتقدير الشخصي، وان الهدف من التلاعب بالأرقام وهو تضليل مستخدمي التقارير المالية وتحويل التقارير المالية ذات جودة من منظورهم، ومن تم التأثير على قراراتهم، كما أدركنا الثغرات التي تتيحها قواعد القياس والإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي من خلال التقديرات والاجتهادات في التقييم والقياس، وفي الأخير توصلنا إلى ان المراجع الخارجي هو أفضل وسيلة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية.

الفصل الثاني : الدراسات السابقة في الموضوع

1. المبحث الأول: الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الابداعية
2. المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الابداعية
3. المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تمهيد

إن المتبع للأديبات المحاسبية، يلحظ وجود العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية، سواء بتناول الأهداف من إستخدامها أو النتائج المترتبة عنها أو الوسائل والآليات المتبعة في الحد منها، وأيضا التعرف على المناهج المتبعة في هذه الدراسات، ونظرا لما تملكه الدراسات السابقة من أهمية بالغة بالنسبة لأي دراسة لاحقة، ويهدف الإنطلاق من أهم النتائج المتوصل إليها، عمدنا إلى إدراج هذا الفصل والذي سيكون المحدد الرئيسي لبعض متغيرات الدراسة¹.

وتبعاً لمسار دراستنا لتحقيق أهدافها فإننا ننظر إلى هذه الدراسات من خلال ثلاثة زوايا، الأولى تتعلق بالدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية ومحاولة التوصل إلى تحديد إطار خاص بها، أما الثانية فهي الدراسات التي تناولت الآثار المترتبة عن إستخدام المحاسبة الإبداعية، أما الثالثة فهي الدراسات التي تناولت الأساليب والآليات المستخدمة في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية ومن ثم على قرارات مستخدميها.

¹ - تتمثل متغيرات الدراسة والتي سنعتمد على الدراسات السابقة في تحديدها في:

- الآليات المستخرجة في إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية
- المسؤوليات المسندة لمراجعي الحسابات في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية

نتيجة للغموض الذي يكتنف موضوع المحاسبة الإبداعية في بدايته من حيث المفهوم والأهداف من إستخدامها، تناولت العديد من الدراسات هذا الموضوع وبشيء من التفصيل لذلك سنحاول عرض أهم هذه الدراسات ومحاولة الخروج بنقاط مهمة تفيدنا في دراستنا، وذلك فيما يلي:

1-1دراسة: (التميمي والبطاط) بعنوان:¹ تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة أ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية وكيفية تعارضها مع الأخلاقيات المهنية لمهنة المحاسبة والتي أشارت إليها القوانين المشتركة للسلوك المهني **jpec** ولتحقيق هذا الهدف قدم الباحثان إستبيان موجه إلى مجموعة من المحاسبين العاملين في القطاعين الخاص و الحكومي حيث بلغ عدد الإستمارات المقبولة 38 إستمارة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ثغرات قانونية يستطيع المحاسبين المرور من خلالها للتلاعب في القوائم المالية الختامية، بما يخدم مصلحة من سيستخدمها، كما هناك تطبيق واضح لبعض الممارسات المهنية الغامضة والخارجة عن المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، مع ضرورة محاولة تقليص الثغرات القانونية الموجودة في مهنة المحاسبة وحياد المحاسبين وإستقلالهم عن الإدارة.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تركيزها على المدخل الأخلاقي في المحاسبة وهذا في ظل وجود ثغرات قانونية يمكن على ضوءها تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية وبخصوص العينة المستهدفة فقد إعتبرت هذه الدراسة عينة المحاسبين العاملين في القطاعين الخاص و الحكومي هي الأنسب للإجابة عن تساؤل الدراسة، وإعتبرت أن المدخل الأخلاقي للمحاسبين هو الحل الأنسب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا بالإستناد إلى المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

1-2دراسة: (ميسون بن علي القرني) بعنوان:² دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب ودوافع إستخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، كما هدفت إلى إبراز مدى تعارض التقارير المالية

¹ حمادة حنظل التميمي و عدي صفاء الدين البطاط، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة مجلة الاقتصادي الخليجي العدد

14 سنة 2007، ص ص: 167-185

² ميسون بنت محمد بن علي القرني مرجع سابق.

المعدة من هذه الشركات مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إستخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد تقاريرها المالية، مع أن الدافع الأساسي من وراء إستخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية هو تحسين مركزها المالي والحصول على منافع إدارية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بالبحث عن أساليب لإكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية لشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مع ضرورة تشديد هيئة سوق المال السعودية على الشركات المخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعدادها لتقاريرها المالية.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تناوفاً لموضوع المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في المعايير السعودية، وهذا بهدف الوصول إلى دوافع وأسباب تطبيقها، تعتبر هذه الدراسة مهماً من وجهة نظرنا حيث أوصت بضرورة البحث عن أساليب الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وهو الشيء الذي نحاول الوصول إليه من خلال نموذج مراجع الحسابات الخارجي، أما ما يأخذ على هذه الدراسة إدراجها فئة الاكاديميين ضمن عينة الدراسة وهي عينة غير مناسبة بإعتبارها ليست مسؤولة عن تعارض التقارير المالية لشركات الدراسة مع المبادئ المنصوص عليها في السعودية.

1-3دراسة: (سهيل الشيخ): بعنوان: ¹ مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى البحث فيما إذا كانت المؤسسات الحكومية السورية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لتقاريرها المالية، ومن ثم البحث في الإجراءات المحاسبية المستخدمة في ذلك، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية تخص مفتشي الحسابات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية، توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مهمة مفادها يقوم محاسبو المؤسسات الحكومية بتطبيق جزئي لبعض ممارسات المحاسبة الإبداعية وبشكل نادر الحدوث، والتمثل في: عدم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر، تضمين مخزون أحر المدة مع المخزون الحالي، كما لا يتم مراجعة طريقة تخصيص تكلفة الأصل غير الملموس في نهاية كل دورة، وأيضاً إخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها، وكذلك لا يتم الإفصاح عن

¹ سهيل الشيخ مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات

العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 33 العدد 5، 2011 ص: 33-09

الأسس المستخدمة في قياس الأصول، وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة الإستمرار والمتابعة في تطبيق الإجراءات المحاسبية المنسجمة مع النظام المحاسبي الأساسي، وكذا الإبتعاد عن كل ما هو مخالف للإجراءات الواردة في النظام المحاسبي الأساسي وهذا من خلال تدريب وتعليم المحاسبين وتفعيل دور أنظمة الرقابة الداخلية، مع الحد من أي ضغوط قد يتعرض لها المحاسبون من قبل الإدارات التي لها مصلحة في ذلك.

ب-تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة لدراستنا، حيث تبين مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، وهذا بالإستناد الى المراجعين الخارجيين، وبالتالي تعتبر نتائج هذه الدراسة محددا من محددات دراستنا من خلال أخذنا في الحسبان الممارسات التي تم الكشف عنها أثناء إعدادنا للنموذج المقترح، ما يحسب لهذه الدراسة هي الإستقلالية التي يتمتع بها المراجعين الخارجيين، من خلال عدم تعرضهم لأي ضغوطات أثناء مراجعة التقارير المالية.

4-1دراسة: (Gherai & Balaciu) بعنوان:¹

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

أ-عرض الدراسة:

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

ب-تقييم الدراسة: تعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التي بحثت في الأدبيات الخاصة بمفهوم وطبيعة المحاسبة الإبداعية، إعتمادا على الأسلوب الإستنتاجي لعينة من الدراسات السابقة وبالفضائح المتسببة فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية، ما يأخذ على هذه الدراسة إهمالها لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث

¹ Dana Simona GHerai and Diana Elisabeta Balaciu, op 'cit,pp:34-41

إعتبرت أن المحدد الأساسي لإختفاء هذه الممارسات هو إختفاء الدوافع من إستخدامها، كما يؤخذ عليها عدم تناول جانب تطبيقي يبين مداخل الحد من هذه الممارسات مهما كانت الأسباب والدوافع.

5-1 دراسة: (Ali Shah, Butt & Bin Tariq) بعنوان:¹

Use or Abuse of Creative Accounting Techniques

أ- عرض الدراسة:

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

ب- تقييم الدراسة:

بتحليل هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على العديد من النقاط المهمة في المحاسبة الإبداعية من خلال محاولة معرفة سبب لجؤ إدارة الشركات لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وهل تنجح في ذلك، إستندت هذه الدراسة إلى مجموعة من التجارب والدراسات في هذا المجال، وأدركت هذه الدراسة أن ما تتركه المعايير المحاسبية الدولية من خيارات أمام إدارات الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية يجعل من الصعب التعامل مع هذه الممارسات بشكل جيد، ما يأخذ على هذه الدراسة عدم تناولها لجانب تطبيقي يبين الأثر الذي تتركه هذه الممارسات على الوضعية المالية للشركات باعتبار ان أهم سؤال حاولت الإجابة عنه هو سبب لجؤ الإدارة لهذه الممارسات.

¹ Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq . op 'cit,pp: 531-536

6-1دراسة: (القطيش والصوفي) بعنوان:¹ أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في

الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان

أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، و التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بتصميم إستمارة إستبيان وتوزيعها على عينة متكونة من 50 مكتب تدقيق بالأردن، تم إسترجاع 31 إستمارة قابلة للتحليل، توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالالتزامات من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض أو من خلال تغيير طرق المحاسبة بإستخدام البدائل المحاسبية المتاحة أو من خلال صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إغائها في العام التالي، كما توصلت إلى أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالأصول والمصاريف وحقوق الملكية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد، ثم العمل على تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة.

ب-تقييم الدراسة:

تناولت هذه الدراسة الأساليب و الممارسات المتبعة من قبل إدارات الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان في تضليل قائمتي الميزانية وحسابات النتائج، ومدى تأثير هذه الممارسات على موثوقية المعلومات المالية، وهذا من خلال استهدافها لمكاتب التدقيق العامة بالأردن والتي تقوم بتدقيق هذه الشركات، تتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في كون إعتبارها أن مراجع الحسابات الخارجي هو الآلية الأنسب لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية كما تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي الميزانية والدخل من المتغيرات المستقلة في دراستنا، لذلك سنحاول الاستفادة منها قدر الإمكان.

¹ - حسن فليح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد السابع والعشرون 2011 ص ص: 356-388،

7-1 دراسة: (ميساء أبو تمام) بعنوان: ¹ مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي.

أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي في الشركات الصناعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باستخدام إستمارة إستبيان موجهة لعينة من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية حيث بلغ عددهم 261 مستجوب، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هناك إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، كما أن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، مع وجود تأثير لإستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية في ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة إعطاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الإهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والإزدهار، مع العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وذلك للحد من ممارستها ومحاربتها بالوسائل السليمة.

ب- تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة بالنسبة لدراستنا من خلال تناولها لقائمة التدفقات النقدية والتي يعتبر تدقيقها من متغيرات دراستنا، وبخصوص العينة المستهدفة نلاحظ إستهدافها ثلاث فئات المحاسبين والمحللين ومستخدمي المعلومات المالية، ما يأخذ على هذه الدراسة إهمالها لفئة المدققين والذي تعتبر الفئة المناسبة لدراسة.

¹ ميساء محمد سعد ابوقمام، مرجع سابق.

8-1دراسة: (Vladu & Cuzdriorean): بعنوان¹:

Creative Accounting, Measurement and Behavior

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة طبيعة المحاسبة الإبداعية من خلال التطورات الأخلاقية، مع التركيز على القياس والسلوك، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بالبحث في الأدبيات المحاسبية والتطورات النظرية من التصرفات السلوكية، كل ذلك مع خلق وإيجاد نطاق الوعي حول دور الأخلاق، كما هدفت أيضا الى مناقشة التطوير الممكن للإطار النظري الذي يشكل البنى المعرفية، و مناقشة اثار نموذج العمل الأخلاقي والمعرفي ونظرية التنمية الأخلاقية على القياس والسلوك المحاسبي الإبداعي، توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن الأخلاق هي الحل المستخدم للحد من السلوك الإنتهازي في مجال المحاسبة والتي يمكن أن يكون لها إمكانات غير محدودة كحل على المدى الطويل.

ب-تقييم الدراسة:

بحثت هذه الدراسة في الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية من خلال إستعراض أهم الثغرات والفضائح التي مست الممارسات المحاسبية مع التركيز على جانبي القياس والسلوك وأدركت هذه الدراسة ان الجانب الأخلاقي للمحاسبين هو الحل الأنسب لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية مع إهمالها للدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في الحد من هذه الممارسات.

9-1دراسة: (SUSMUS & DEMRHAN) بعنوان²:

Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء تحليل مفصل حول المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، وتقديم الإطار المفاهيمي والتاريخي حول هذا الموضوع، وهذا من خلال التطرق إلى دقة موثوقية البيانات المالية بإعتبارها من الأمور الهامة والحاسمة بالنسبة لأصحاب المصلحة في الشركات من أجل إتخاذ القرارات المناسبة، توصلت الدراسة إلى أنه حتى لو كان هناك وجود معايير محاسبية قوية (IAS و GAAP) لتوجيهه لأنشطة المحاسبة المالية، فإنه يصبح من المستحيل أحيانا منع السلوك المراوغ من معدي القوائم المالية، مما من شأنه التأثير على قرارات المستخدمين للبيانات المالية

¹ Dan Dacian Cuzdriorean and Alina Beatrice Vladu, «**Creative Accounting, Measurement and Behavior**», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(1), 2013., pp: 107-115

² Dilek DEMRHAN and Türker SUSMUS, op ‘cit, pp : 1-20

لصالح شركاتهم، كما توصلت الى أن "الحاسبة الإبداعية" هو المصطلح المفضل في أوروبا، في حين أن استخدام مصطلح "إدارة الأرباح" هو المصطلح الأكثر شيوعاً في الولايات المتحدة الأمريكية.

ب-تقييم الدراسة:

إستهدفت الدراسة طبيعة المحاسبة الإبداعية من خلال إستعراض التطور التاريخي لهذه المحاسبة ومدى دقة المعلومات المالية المنتجة، كما حاولت ضبط مصطلح المحاسبة الإبداعية والتي إستنتجت ان المحاسبة الإبداعية هي المصطلح المفضل في الدول الأوروبية عكس الدول الأمريكية التي تفضل إستخدام مصطلح إدارة الأرباح كما أدركت هذه الدراسة نتيجة مهمة لدراستنا هي صعوبة منع ممارسات المحاسبة الإبداعية مهما إتسمت المعايير المحاسبية بعدم المرونة.

10-1دراسة:(Izedonmi & Sanusi) بعنوان: ¹

Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إستقصاء آراء الموظفين من ذوي الخبرة في البنوك التجارية بخصوص دوافع إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية النيجيرية، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم إستمارة إستبيان موجهة، إلى موظفي البنوك التجارية العاملة في نيجيريا حيث بلغ عددهم 42 مديراً ومساعد مدير و42 من المحاسبين ومساعدين المحاسبين العاملين في واحد وعشرين 21 من فروع ومكاتب البنوك التجارية في ولاية لاغوس، تم تحليل البيانات الناتجة عن هذه الدراسة بإستخدام **Z-test**، وكشفت النتائج التي توصلنا إليها أن السبب الرئيسي لممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية النيجيرية هو زيادة القيمة السوقية للأسهم، كما أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتأثرون سلباً نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، في ظل هذه النتيجة أصت الدراسة بضرورة تبسيط المبادئ والقواعد المحاسبية للحد من الثغرات في إعداد التقارير المالية لتقليل الممارسات المحاسبية الإبداعية، كما أوصت الدراسة بضرورة إعتبار المحاسبة الإبداعية جريمة خطيرة وعلى هذا النحو فإن هيئات المحاسبة والمحاكم والسلطات التنظيمية الأخرى بحاجة إلى إعتقاد إجراءات صارمة لوقف هذه الممارسة.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ إستهدافها للهدف المرجو من إستخدام البنوك التجارية للممارسات المحاسبية الإبداعية كما نلاحظ أنها تختلف مع دراستنا من حيث العينة المستهدفة، والمتمثلة في موظفي البنوك التجارية،

¹ Beshiru Sanusi, Prince Famous Izedonmi, «**Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices**», Journal of Mathematical Finance, 2014, 4, pp: 75-83

باعتبار أن البنوك التجارية تخضع لنظام المحاسبة الخاصة، وتعتبر هذه الدراسة مهمة لدراستنا من حيث توصلها إلى أن التأثير الكبير الذي تتركه هذه الممارسات على مستخدمي المعلومات المالية.

الجدول رقم: 01-02 ملخص الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية

إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
جمانة حنظل التميمي وعدي البطاط	تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة	2007	هدفت هذه الدراسة الى إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية وكيفية تعارضها مع الأخلاقيات المهنية لمهنة المحاسبة والتي أشارت إليها القوانين المشتركة للسلوك المهني jcpc	وجود ثغرات قانونية يستطيع المحاسبين المرور من خلالها للتلاعب في القوائم المالية الختامية، بما يخدم مصلحة من سيستخدمها، كما هناك تطبيق واضح لبعض الممارسات المهنية الغامضة والخارجة عن المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما
ميسون بنت محمد بن علي القرني	دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية	2010	إبراز مدى تعارض التقارير المالية المعدة من هذه الشركات مع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية	إستخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد تقاريرها المالية، بهدف تحسين مركزها المالي والحصول على منافع إدارية
سهيل الشيخ	مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، دراسة ميدانية	2011	البحث فيما إذا كانت المؤسسات الحكومية السورية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعدادها لتقاريرها المالية، ثم البحث في الإجراءات المحاسبية المستخدمة في ذلك	يقوم محاسبو المؤسسات الحكومية بتطبيق جزئي لبعض ممارسات المحاسبة الإبداعية
Dana Simona GHerai and Diana Elisabeta Balaciu	From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis	2011	لفت الانتباه إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال دراسة وتحليل الممارسات المحاسبية مقارنة بفضائح الشركات الكبيرة في العقدين الماضيين	أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لن تختفي إلا إذا إختفت الأسباب التي أدت إليها لذلك

إن الطبيعة المعقدة والمتنوعة من المعاملات التجارية المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل من الصعب التعامل مع قضية المحاسبة الإبداعية	محاولة الإجابة عن أسئلة هامة في هذه الدراسة وهي ما السبب الذي يجعل المدراء يقومون بتنفيذ المحاسبة الإبداعية، وكيف يصبحون ناجحين في أداء هذه المهمة في وجود قواعد وإجراءات صارمة	2011	Use or Abuse of Creative Accounting Techniques	Syed Zulfiqar Ali Shah, and Yasir Bin Tariq
أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالأصول والمصاريف وحقوق الملكية	إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	2011	أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان	حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي
إن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، مع وجود تأثير لإستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية	التعرف على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي في الشركات الصناعية	2012	مدى إدراك المحاسبين والمدققين والخللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي	ميساء محمد سعد ابوتام
إن الأخلاق هي الحل المستخدم للحد من السلوك الإنتهازي في مجال المحاسبة	مناقشة طبيعة المحاسبة الإبداعية من خلال التطورات الأخلاقية، مع التركيز على القياس والسلوك	2013	Creative Accounting, Measurement and Behavior	Dan Dacian Cuzdriorean Alina and Beatrice Vladu
حتى لو كان هناك وجود معايير محاسبية قوية (IAS و GAAP) لتوجيه أنشطة المحاسبة المالية، فإنه يصحح من المستحيل أحيانا منع السلوك المراوغ من معدي القوائم المالية	إجراء تحليل مفصل للأدب حول المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، وتقديم الإطار المفاهيمي والتاريخي	2013	Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework	Dilek and RHAN Türker SUSMUS
أن السبب الرئيسي لممارسات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية النيجيرية هو زيادة القيمة السوقية للأسهم، كما	إستقصاء آراء الموظفين من ذوي الخبرة في البنوك التجارية بخصوص دوافع إستخدام ممارسات المحاسبة	2014	Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting	Beshiru Sanusi, Prince Famous

أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتأثرون سلبا نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية	الإبداعية في البنوك التجارية التجريبية		Practices	Izedonmi
--	--	--	-----------	----------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات التي تناولت طبيعة المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الدراسات التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف الشركات من إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تحسين المركز المالي والربحية من وجهة نظر مستخدمي التقارير المالية بهدف التأثير على قراراتهم، المرتبطة بالشركات، وعلى هذا فإن البحث في الدراسات التي تناولت الآثار المترتبة عن إستخدام المحاسبة الإبداعية مهم جدا وهذا للتحسيس بهذه الآثار والنتائج المترتبة عنها، وفي هذا المبحث سنتناول الدراسات التي حصلنا عليها في هذا المجال، وذلك كما يلي:

1-2دراسة (Shabou & Taktak) بعنوان:¹

Les déterminants de la comptabilité créative: étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes

أ- عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار فرضيات نظرية الوكالة إتجاه إختيار أربعة أساليب من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إثنان لها تأثير على النتيجة طريقة تقييم المخزون وطريقة الرسملة، واثنان اخران لهم تأثير على الميزانية إعادة تقييم الأصول وخصم الأوراق التجارية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة إحصائية على عينة من الشركات التونسية من خلال تجميع الميزانيات وجدول حسابات النتائج المتعلقة بالفترة 1998-1992 وكذا بعض المعلومات التي تخص طبيعة المساهمين، المديونية وتركز المؤسسات المالية في العاصمة، تم إستخدام أسلوب الإنحدار اللوجستي، وقد أظهرت النتائج أن نسبة 70% يلجؤون إلى خصم الاوراق التجارية بينما 40% يستخدمون إعادة تقييم الأصول ولو مرة واحدة خلال فترة الدراسة كما أن هذه الاساليب تتوافق مع تنبؤات نظرية الوكالة حول فرضية طبيعة المساهمين، وتتعارض مع النظرية بشأن المديونية وأثر وجود المؤسسات المالية في العاصمة هذا الإختلاف يسلط الضوء على خصوصيات هيكل مساهمة الشركات التونسية وطبيعة العلاقة كالة بين الشركاء.

ب- تقييم الدراسة

تعتبر هذه الدراسة مهمة في المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة وتحليل اثر بعض الاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية على فروض نظرية الوكالة، واهتمت هذه الدراسة بطرق التقييم وإعادة التقييم وكذا خصم الاوراق التجارية، بخصوص العينة المستهدفة تعتبر مناسبة نوعا ما كما تعتبر فترة الدراسة كافية لذلك.

¹ Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak, « **Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes** », Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/1 (Tome 8), pp. 5-24

2-2 دراسة (المومني) بعنوان:¹ تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح على كافة قطاعات العمل الإقتصادية، وكذا هدفت إلى إختبار مدى الوعي لدى فئتي المستثمرين، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال توزيع إستبانة على 64 من المستثمرين، توصلت الدراسة إلى أن غالبية شركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان تمارس إدارة الأرباح من خلال إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية، وكذا و وجود علاقة طردية بين ربحية الشركة وإدارة الأرباح في قطاع العمل الإقتصادية بإستثناء قطاع البنوك، كما يتميز المستثمرين بدرجة وعي متوسطة لدوافع إدارة الأرباح، في ظل هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة إيلاء الجهات المهنية المهمة بجودة المعلومات المحاسبية الإهتمام بالأبعاد السلوكية للإدارة للحد من تدخلها بعمليات القياس المحاسبي.

ب-تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة جدا لدراستنا من خلال تناولها المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرة الشركات على وإستغلالها حيث تتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في الإشكالية الأولى والتي تخص مدى وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ومدى وإستغلالها من الشركات المدروسة وعليه سنحاول الإستفادة قدر الإمكان من هذه الدراسة.

2-3 دراسة (الجنائدة) بعنوان:² أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى إبراز كيفية إستخدام تقنيات وأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل البنوك التجارية في عمليات التضليل المالي وبيان البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم إستمارة إستبيان وتوزيعها على عينة من شركات التدقيق التي تدقق البنوك التجارية الأردنية والبالغة عددها 6 شركات تدقيق، حيث بلغت الإستمارات الصالحة 38 إستمارة من أصل 40 موزعة، توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين التوثيق المستندي لأغلب مراحل العمليات التجارية في التجارة الإلكترونية وزيادة إستخدام

¹ محمد عبد الله المومني، تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان أطروحة دكتوراه فلسفة في الحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا جامعة عمان العربية، الأردن 2006

² عصام علي الجنائدة أثر التجارة الإلكترونية في زيادة إستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي، رسالة ماجستير جامعة آل البيت الأردن 2008

تقنيات المحاسبة الإبداعية، إذ أن معظم المعاملات الإلكترونية تستغني عن التوثيق المستندي بالتوثيق الإلكتروني، في ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة قيام البنوك التجارية الأردنية لأنظمة مصرفية تعتمد التقنية الإلكترونية في النشاط المصرفي والمالي وتقوم بتطويرها وتحديثها بشكل مستمر.

ب-تقييم الدراسة:

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

4-2دراسة (المبعضين وعبد المنعم) بعنوان:¹ دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية

في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمات المالية من خلال التلاعب بمختلف البيانات المالية وتقديم بيانات غير موثوقة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بتصميم إستمارة إستبيان وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين في الأردن، حيث بلغ عدد الإستمارات 43 تم إسترجاعها كليا، توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة منها إن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في المدينين بهدف إخفاء الديون المتعثرة، كما توصلت إلى أن التلاعب بقائمة الدخل وخاصة نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من بين أهم الأسباب في فقدان موثوقية البيانات المالية ونشؤ الأزمات المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة حرص المحاسبين على إظهار المعلومات المالية بالمصادقية دون التحيز إلى فئة، كما أوصت بضرورة التعريف بممارسات المحاسبة الإبداعية والآثار التي تتركها على البيانات المالية ومن ثم على قرارات مستخدميها.

ب-تقييم الدراسة:

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

¹ طارق حماد المبعضين أسامة عبد المنعم دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي

الحسابات والأساتذة الجامعيين، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية جامعة بسكرة العدد الثامن ديسمبر 2010 ص ص 73-107

5-2دراسة (إبراهيم حسين) بعنوان:¹ أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق دراسة حالة عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية

أعرض الدراسة:هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، حيث بلغ عدد المستهدفين 32 مستثمر، توصلت الدراسة إلى أنه يمكن للمحاسبة الإبداعية إحتراق السوق المالي الضعيف نظرا لتمييزه بضعف إجراءات الرقابة التي تحد منها، كما يكون أثر كبير للمحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمرين وتوجيه قراراتهم نحو رغبة الإدارة، في ظل هذا أوصت الدراسة بضرورة وضع إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة مع توعية ممارسي مهنة المحاسبة و المستثمرين بالأخطار التي تتركها المحاسبة الخلاقة، كما أوصت بضرورة قيم القائمين على سوق العراق للأوراق المالية بوضع مجموعة من القواعد والإجراءات التي تساعد على رفع كفاءة السوق المالي.

ب-تقييم الدراسة:

حاولت هذه الدراسة إبراز تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على قرارات المستثمرين، وهذا من خلال قدرة المعلومات المالية المضللة بالوصول الى المستثمرين عن طريق اختراق الأسواق المالية الضعيفة وعليه وجدت هذه الدراسة حلا لهذه المشكلة عن طريق وضع إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع توعية ممارسي مهنة المحاسبة والمستثمرين بالأخطار التي تتركها المحاسبة الإبداعية.

6-2دراسة (OSAZEVBARU & OSAHON) بعنوان:²

Creative Accounting and Firm's Market Value in Nigeria

أ- عرض الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا وهل تعزز هذه الممارسات فعلا القيمة السوقية للشركات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بتوزيع استمارة استبيان على عينة من موظفي شركات المحاسبة القانونيين وشركات الأسهم في بنن-سيبي حيث بلغت 10 شركات بمجموع 140 استمارة، تم استرجاع 110 استمارة قابلة للتحليل، تم استخدام اختبار مربع كاي لتحليل النتائج، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا و تؤثر بشكل ايجابي على القيمة السوقية للشركات المدروسة، في ظل هذه النتائج اوصت الدراسة بضرورة إعطاء أهمية كبيرة للجانب الأخلاقي في المحاسبة، مع العمل

¹ على إبراهيم حسين، أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق دراسة حالة عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد (32-33) 2010، ص ص: 121-159

² OSAZEVBARU & HENRY OSAHON «Creative Accounting and Firm's Market Value in Nigeria». Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 2, No.3; Nov. 2012 pp: 38- 50

على تضيق الثغرات المختلفة في المعايير المحاسبية القائمة، بالإضافة إلى اتخاذ تدابير صارمة ضد المتسببين في ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الهيئات المحاسبية والحكومة النيجيريا

ب- تقييم الدراسة

إستهدفت هذه الدراسة الآثار التي تتركها ممارسات المحاسبة الإبداعية من منظور الشركات وهذا من خلال تأثيرها على القيمة السوقية للشركات النيجرية، توصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة تبين أن تعظيم القيمة السوقية لشركات هي سبب لجوء هذه الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، ما يأخذ على هذه الدراسة العينة المستهدفة والتي من المفروض تكون المعلومات المالية المفصح عنها من قبل هذه الشركات وكذا المستثمرين الماليين.

7-2دراسة (Brijesh Yadav) بعنوان:¹

Creative Accounting: A Literature Review

أ-عرض الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى إظهار تأثير المحاسبة الإبداعية على أداء الشركة التي تستخدم هذه التقنيات للتلاعب في تقاريرها المالية لإظهار النتائج المرجوة، كما تناول أساليب مختلفة من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف المشاركة في ذلك وما هي العوامل الدافعية للأشخاص تنفيذ تقنيات المحاسبة الإبداعية، وتم إستعراض المحاسبة الإبداعية الأنجلوسكسونية والأوروبية والتي تتيح عدة طرق بديلة للمحاسبة الإبداعية، كما ناقشت الدراسة تحليل إشراك مختلف المهنيين في مجال المحاسبة الإبداعية مثل المحاسبين والحامين والمصرفيين فهم يساعدون الشركات على إتخاذ قرار حول مختلف الأدوات التي تساعد الشركة في تنفيذ تقنيات المحاسبة الإبداعية، يمكن أن تلعب حوكمة الشركات دورا هاما في إعداد التقارير المالية للشركة وذلك لأن التقرير المالي يظهر حالة شؤون الشركة والمستثمرين في إتخاذ قراراتهم على أساس التقرير المالي للشركة، فمن الضروري أن يظهر التقرير المالي الصورة الحقيقية والعادلة للشركة، كما تمت مناقشة المسؤولية الأخلاقية للموظفين والمدراء أيضا في هذه الدراسة والتي يتم تحليلها من أجل تحديد المسؤول عن فشل الشركة، توصلت الدراسة إلى وجود مساهمة هذه الأطراف في مساعدة القائمين على إعداد التقارير المالية في الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يتماشى مع مصالحهم.

ب-تقييم الدراسة:

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

¹ - Brijesh Yadav 'op cit pp: 181-193

8-2دراسة: (باخجة)بعنوان:¹ تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية

أ- عرض الدراسة: هدفت الدراسة إلى إبراز تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ومن ثم بيان الفجوات الموجودة في المعايير المحاسبية لإستخدام المحاسبة، لتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بدراسة ميدانية من خلال تصميم إستمارة إستبيان وتوزيعها على عينة من المحاسبين و المدققين في محافظة السليمانية، توصلت الدراسة إلى وجود أهمية لإستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، في ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، كما أوصت بسرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها، مع ضرورة قيام جمعيات المدققين و المحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة و التدقيق، و بيان كيف ستؤثر تلك الأساليب في حدوث الإهيارات المالية للشركات العالمية، كما أوصت بضرورة إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب و التحريف في البيانات المالية وما يحد من إستخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة.

ب-تقييم الدراسة:

اهتمت هذه الدراسة بمستخدمي المعلومات المالية وهذا من خلال مدى جودة المعلومات المقدمة لهم في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كما بين الدراسة أهمية الإلتزام بالقواعد والمبادئ المنصوص عليها في المعايير المحاسبية ومدى وجود فجوات في نصوصها وهذا لتجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية وبخصوص العينة المستهدفة تعتبر عينة مناسبة من خلال إستهداف المحاسبين والمدققين في منطقة السليمانية.

¹باخجة عبد الله محمد طالب تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة استطلاعية لآراء عينة

من المحاسبين والمدققين في محافظة السليمانية، رسالة ماجستير جامعة السليمانية 2013

2-9دراسة (Al Momani & Obeidat) بعنوان:¹**The Effect of Auditors Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study**

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في تأثير أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى وجه الخصوص، فإنها تبحث في تأثير إستقلالية مدقق الحسابات، والتزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة وإسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم إختيار عينة مكونة من 150 من مدققي الحسابات على أساس أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة من بين مجموع مجتمع مدققي الحسابات في الأردن، تم إستخدام طريقة الإنحدار الخطي البسيط في إختبار الفرضيات الثلاثة الأولى على أساس **t-value** ومعامل الدلالة، في حين تم إستخدام طريقة الإنحدار الخطي المتعدد في اختبار الفرضية الأخيرة، إستنادا إلى قيمة **f-value**، ومعامل الدلالة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير لإستقلالية مدقق الحسابات، والتزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة وإسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن.

ب-تقييم الدراسة:

تناولت الدراسة المدخل الأخلاقي للمدققين كآلية لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تعرضهم إلى ضغوط من طرف الأطراف ذوي المصلحة في الشركات، بالإستناد إلى عدة عوامل على غرار حقوق الإعلان وسمعة الشركة، وعليه تعتبر هذه الدراسة مهمة لتأكيد على ضرورة وجود إستقلالية تامة لمدقق الحسابات في سبيل إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

10-2دراسة: (شعلان جبار) بعنوان:¹أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية
أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال تصميم إستمارة إستبيان وزعت على مدققي الحسابات في هذه الشركات وكذا الأكاديميين حيث بلغ عدد الإستمارات 60 إستمارة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من الإستنتاجات من أهمها وجود العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها إختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها أو إستغلال الثغرات القانونية، والتلاعب في البيانات أو المعلومات أو إستخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، كما توصلت إلى تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالإستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلا عن تأمين استقلاليتهم النسبية وبما يحقق أداء فاعلا وكفؤ وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ويحميهم من المساءلة القانونية.

ب-تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة لدراستنا من خلال توصلها إلى أن المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية تعتبر من أهم الدوافع والوسائل التي تدفع بالمحاسبين إلى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية كما تناولت مدى تأثير هذه الممارسات على خاصية الموثوقية في المعلومات المالية في العراق، وإستهدفت الدراسة عينة أكاديميين ومدققي الحسابات لتوصل إلى النتائج المطلوبة.

الجدول رقم:02-02 ملخص الدراسات التي تناولت آثار المحاسبة الإبداعية

إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	هدف الدراسة	النتيجة المفيدة لدراسنا
& Taktak Shabou	Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes	2002	إختبار فرضيات نظرية الوكالة إتجاه إختيار أربعة أساليب من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إثنان لها	هذه الاساليب تتوافق مع تنبؤات نظرية الوكالة حول فرضية طبيعة المساهمين، وتعارض مع النظرية بشأن المديونية

¹ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015، ص ص: 238-263

	تأثير على النتيجة طريقة تقييم المخزون وطريقة الرسملة، واثان اخران لهم تأثير على الميزانية إعادة تقييم الأصول وخصم الأوراق التجارية			
محمد عبد الله المومني	تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها	2006	هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح على كافة قطاعات العمل الاقتصادية، وكذا هدفت إلى إختبار مدى الوعي لدى فئتي المستثمرين	إن غالبية شركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان تمارس إدارة الأرباح من خلال إستغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية، وكذا وجود علاقة طردية بين ربحية الشركة وإدارة الأرباح في قطاع العمل الاقتصادية باستثناء قطاع البنوك
عصام علي الجنايدة	أثر التجارة الالكترونية في زيادة إستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي	2008	إبراز كيفية إستخدام تقنيات وأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل البنوك التجارية في عمليات التضليل المالي وبيان البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	عدم وجود علاقة بين التوثيق المستندي لأغلب مراحل العمليات التجارية في التجارة الالكترونية وزيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، إذ أن معظم المعاملات الإلكترونية نستغني عن التوثيق المستندي بالتوثيق الإلكتروني
طارق حماد المبيضين أسامة عبد النعم	دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية	2010	إبراز دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمات المالية من خلال التلاعب بمختلف البيانات المالية وتقديم بيانات غير موثوقة	إن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في المدينين بهدف إخفاء الديون المتعثرة، كما أن التلاعب بقائمة الدخل وخاصة نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من بين أهم الأسباب في فقدان موثوقية البيانات المالية ونشؤ الأزمات المالية
على إبراهيم حسين	أثر المحاسبة الاخلاقية على قرارات المستثمر في ظل	2010	إبراز أثر المحاسبة الاخلاقية	يمكن للمحاسبة الإبداعية إحتراق السوق

المالي الضعيف نظرا لتمييزه بضعف إجراءات الرقابة التي تحد منها، كما يكون أثر كبير للمحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمرين وتوجيه قراراتهم نحو رغبة الإدارة	على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق		تفاوت كفاءة السوق دراسة حالة عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية	
وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا و تؤثر بشكل إيجابي على القيمة السوقية للشركات المدروسة	معرفة مدى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا وهل تعزز هذه الممارسات فعلا القيمة السوقية للشركات	2012	Accounting Creative and Firm's Market Value in Nigeria	OSAZEVBARU & OSAHON
وجود مساهمة هذه الأطراف في مساعدة القائمين على إعداد التقارير المالية في الشركات لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يتماشى مع مصالحهم	إظهار تأثير المحاسبة الإبداعية على أداء الشركة التي تستخدم هذه التقنيات للتلاعب في تقاريرها المالية لإظهار النتائج المرجوة	2013	Creative Accounting: A Literature Review	Brijesh Yadav
الى وجود أهمية لإستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية	إبراز تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	2013	تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية	باحجة عبد الله محمد طالب
هناك تأثير كبير لإستقلالية مدقق الحسابات، والزاهة والموضوعية، وحقوق الإعلان، وتقرير اللجنة، وشكل المؤسسة وإسمها على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن	التحقيق في تأثير أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	2013	The Effect of , Auditors' Ethics on Their Detection of Accounting Creative Practices	Mohammed Abdullah Al Momani and Ibrahim Obeidat
وجود العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها	معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في	2015	أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات	ناظم شعلان جبار

إختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها، مع تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات	الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها		المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية
--	--	--	---

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراسات التي تناولت آثار المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تناولت العديد من الدراسات الآليات التي تساهم وتحاول من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وإستبعادها من التقارير المالية وبهدف البحث والتعمق في هذه الآليات نحاول من خلال هذا المبحث إستعراض هذه الدراسات وتحليل النتائج المتوصل اليها وذلك فيما يلي:

1-3دراسة: (دحدوح) بعنوان: ¹مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات

الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية، وتحديد العوامل المؤثرة في إكتشافه من قبل مراجع الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير إستبانته وزعت على عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، وعينة أخرى من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وقد تضمنت الإستبانة العوامل المؤثرة في إكتشاف التضليل في التقارير المالية، وهي عوامل مرتبطة بمراجع الحسابات، وبالمؤسسة وإدارتها، وبالإصدارات المهنية وبالعوامل أخرى، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية إكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمؤسسة وإدارتها، فضلا عن أن إكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية إكتشاف التضليل في التقارير المالية في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات وتطوير أدائهم وإستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في بيئة الأعمال.

¹ حسين أحمد دحدوح مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه، مجلة

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مراجع الحسابات الخارجي كآلية لإكتشاف التضليل الذي قد يحدث في القوائم المالية، وهذا من خلال توجيه كامل المسؤولية له عن أي تحريف قد يحدث، وهذا بالإستناد إلى عدة عوامل تؤثر عليه، وبخصوص العينة المستهدفة فقد لجأت الدراسة إلى عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، وعينة أخرى من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية وتعتبر النتيجة المتوصل إليها والتي مفادها أن عملية إكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمؤسسة وإدارتها، و بالإصدارات المهنية، مهمة لدراستنا.

3-2دراسة: (جرار) بعنوان:¹ تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري أقسام المحاسبة وموظفي هذه الأقسام الشركات أنفسهم، ومدققي الحسابات القانونيين، وتطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام هذه الأساليب في هذه الشركات، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإعداد استمارة تتضمن فقرات تشمل مجمل أساليب المحاسبة الإبداعية المتوقع ممارستها، وتوزيعها على عينة مكونة من 164 مدقق قانوني و 73 شركة أردنية مساهمة عامة، توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، فبعض هذه الأساليب يتم ممارستها بشكل متوسط، والبعض الأخر بشكل منخفض كذلك فإن الشركات الأردنية تتلاعب بالإيرادات والدخل و المصاريف والإلتزامات والأصول، إضافة إلى ممارستها لعمليات تضليل قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية، بعد هذه النتائج تم تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات، شملت هذه الإستراتيجية مجموعة من الإجراءات المقترح تطبيقها من قبل المحاسبين والمدققين للحد من الآثار السلبية، وأوصت الدراسة على تطبيق هذه الإستراتيجية بشكل جيد.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال عرض هذه الدراسة نلاحظ أهميتها في دراستنا حيث أنها توصلت إلى إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات، شملت هذه الإستراتيجية مجموعة من الإجراءات المقترح تطبيقها من قبل

¹ عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة عمان العربية للدراسات العليا 2006

المحاسبين والمدققين للحد من الآثار السلبية، وعليه سنحاول الاستفادة من هذه الإستراتيجية قدر الإمكان في دراستنا، وإستهدفت الدراسة عينة من المحاسبين والمدققين والتي نرى أنها العينة المناسبة لذلك.

3-3 دراسة (صيام) بعنوان: ¹مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية

أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة لقياس مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على مواجهتها وإدارتها وإعطاء هذه الإجراءات العناية اللازمة بما يضمن الكشف عن آثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وإنعكاساتها على مصداقية هذه المؤشرات وإمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ قرار منح التسهيلات الائتمانية ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية على مجتمع الدراسة المكون من مسؤولي ومحلي الائتمان في إدارات التسهيلات الائتمانية في البنوك التجارية الأردنية، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود العديد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي يمكن القيام بها من قبل بعض العملاء عند التقدم بطلب إئتمان مصرفي، تؤثر على جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضوعة والمصدقية، ومن هذه الإجراءات التأثير على بنود المبيعات، تكلفة البضاعة المباعة، المصروفات التشغيلية، البنود الاستثنائية والبنود غير العادية، النقدية، الإستثمارات قصيرة الأجل، الذمم المدينة، المخزون السلعي، الإستثمارات طويلة الأجل، الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، الإلتزامات المتداولة، الإلتزامات طويلة الأجل، الموجودات والإلتزامات الطارئة أو المشروطة، حقوق المساهمين وغيرها من بنود قائمتي الدخل والمركز المالي، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بوجود إيلاء إجراءات المحاسبة الخلاقة ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، إضافة إلى تحليل المعلومات الوصفية غير الظاهرة في القوائم المالية للإطمئنان إلى سلامة الوضع المالي للعملاء عند إتخاذ قرار منح الإئتمان المصرفي، وذلك بغية المحافظة على سلامة السياسة الائتمانية لدى البنوك التجارية الأردنية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الإقتصاد نحو النمو والازدهار.

¹وليد زكريا صيام، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي

الدولي السنوي السابع (إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة) جامعة الزيتونة الأردنية 16-18 نيسان (ابريل) 2007 م، ص ص: 1-28

ب-تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة لدراستنا من حيث إبراز لمخاطر وإجراءات المحاسبة الإبداعية وبخصوص العينة المستهدفة تعتبر مناسبة نوعاً ما من خلال إستهداف مسئولي ومحلي الإئتمان في إدارات التسهيلات الإئتمانية في البنوك التجارية الأردنية، وتختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كون البنوك التجارية تخضع لنظام المحاسبة الخاصة.

3-4دراسة: (الحلي) بعنوان:¹ دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية**البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية****أ-عرض الدراسة:**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية لشركات المساهمة العامة، وهذا من خلال القيام بمختلف الإجراءات التدقيقية اللازمة لذلك، وبالتالي تحقيق الموثوقية في المعلومات المالية التي تقدمها هذه الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم إستمارة إستبيان موجهة ومدقي الحسابات والمحللين الماليين وموظفي الشركات، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن إكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب، وتوصلت إلى أن إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة، مع تقييد مدقي الحسابات الخارجيين الأردنيين بإجراء الإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية وبصورة متوسطة، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الإهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، كما أوصت بإيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالإستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلاً عن تأمين إستقلاليتهم.

ب-تقييم الدراسة:

بتحليل هذه الدراسة نلاحظ اعتمادها على المدقق الخارجي كآلية لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، حيث إستهدفت الدراسة عينة من مدقي الحسابات والمحللين الماليين وموظفي الشركات

¹ ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009

المساهمة العامة الأردنية، ما يأخذ على الدراسة تناولها فئتي المحللين الماليين وموظفي الشركات، وبخصوص نتيجة الدراسة بينت أهمية تقييد مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين بإجراء الإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

3-5دراسة (التزلي) بعنوان: ¹ ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية

أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية مجالس الإدارة، ومدققي الحسابات الخارجيين عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك تحديد مسؤوليتها عن توفير الوسائل الكفيلة لمنع هذا التحريف والتلاعب، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتصميم إستمارة إستبيان موجهة إلى الفئات ذات العلاقة بالبيانات المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية وهي مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومدققي الحسابات، وجهات الرقابة والإشراف، حيث بلغ عددهم 180 (فرداً)، تم إختيارها من بين هذه الفئات حيث وزعت عليهم إستبانة تم إسترداد 136 منها ونسبة % 77 وقد تم التأكد من صدقها وثباتها، وقد أسفرت الدراسة عن عدة نتائج من بينها إتفقت آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة وبدرجة مرتفعة نسبياً بأن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ومدققي حسابات تلك الشركات بأنهم مسؤولون عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات، كما اتفقت آراء تلك الفئات أيضاً بأن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ملتزمون في الواقع العملي بتطبيق السياسات و الإجراءات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات لكن من جانب آخر كشفت الدراسة عن وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء تلك الفئات بشأن مدى الالتزام الفعلي لمدققي حسابات تلك الشركات بتطبيق الإجراءات والإختبارات اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

ب- تقييم الدراسة:

إعتبرت هذه الدراسة ان مجالس إدارة الشركات ومدققي الحسابات الخارجيين هم المسؤولين بالدرجة الأولى عن منع التلاعب في القوائم المالية، وهذا من خلال توفيرها للوسائل الكفيلة لمنع هذا التحريف والتلاعب، حيث إستهدفت الدراسة عينة من مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية، ومدققي الحسابات، وجهات الرقابة والإشراف، وبخصوص نتيجة الدراسة نلاحظ وجود فرق بين إلتزام كل من مجالس الإدارة والمدققين الخارجيين بركائز منع الغش والتلاعب بالتقارير المالية.

¹ محمد جمال عبد القادر التزلي، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة

ماجستير جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن 2009

6-3 دراسة:(العدوان) بعنوان:¹ العلاقة بين المستحقات الإختيارية، كمؤشر على إدارة الأرباح، وبين نوع تقرير مدقق الحسابات، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار العلاقة بين المستحقات الإختيارية كمؤشر على إدارة الأرباح للشركة ونوع تقرير مدقق الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بحساب المستحقات الإختيارية بإستخدام نموذج جونز المعدل ل 75 شركة من الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة ببورصة عمان للأوراق المالية، للفترة 2001 الى 2006، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الإختيارية و حصول الشركة على تقرير معدل من مدقق حساباتها بسبب الشك في الإستمرارية، حالات عدم التأكد الجوهرية و التغييرات المحاسبية، في ظل هذه النتائج أوصى الباحث بضرورة توسيع عملية التدقيق الخارجي لتشمل الرقابة على إدارة الأرباح وذلك من خلال بذل المدققين المزيد من الجهد للتحقق من معقولية المستحقات الإختيارية والعمل على رفع التقرير المناسب إلى لجنة التدقيق إن تجاوزت المستحقات الحدود المعقولة.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة نلاحظ إعتبارها المستحقات الإختيارية هي المؤشر المناسب للتعبير عن قيام الشركات بممارسات إدارة الأرباح كما بينت علاقة هذه المستحقات بنوعية التقرير الذي يصدره مدقق الحسابات من حيث وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الإختيارية المثلة لإدارة الأرباح وحصول الشركة على تقرير معدل من مدقق حساباتها بسبب الشك في الإستمرارية.

7-3 دراسة (رشا حماد) بعنوان:² دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تعريف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد إستبانه و توزيعها على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سوريا، وقد تضمنت الإستبانه النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النتائج من بينها أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على

¹ بكر أحمد محمد العدوان، العلاقة بين المستحقات الإختيارية، كمؤشر على إدارة الأرباح، وبين نوع تقرير مدقق الحسابات، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة كلية العلوم المالية والمصرفية عمان الأردن 2009

² رشا حمادة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد- 26 العدد الثاني 2010 ص ص: 87-118

التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات كما أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة مجالس إدارة الشركات المساهمة في سوريا أن تأخذ بالحسبان عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة، مع فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سوريا مثل وزارة الاقتصاد-سوق الأوراق المالية - غرف الصناعة والتجارة... الخ، على الشركات التي تتورط في ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

ب-تقييم الدراسة:

إعتبرت هذه الدراسة لجان المراجعة الآلية المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية وهذا من خلال أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، وبخصوص العينة المستهدفة نلاحظ تركيزها على عينة من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سوريا، وبالنسبة لنتائج الدراسة نلاحظ توصلها إلى وجود تأثير إيجابي وكبير للجان المراجعة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-8دراسة: (سليم الأغا) بعنوان: ¹ دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على

موثوقية البيانات المالية

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية على مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين و الخارجيين للبنوك الفلسطينية وكذلك مفتشي النقد على تلك البنوك المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين، توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هناك تأثير لمبادئ حوكمة الشركات بشكل كبير للحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية كما يختلف التأثير على ممارسات المحاسبة الإبداعية من مبدأ إلى مبدأ آخر، حيث جاء الترتيب كالتالي: مبدأ حماية حقوق المساهمين، مبدأ دور أصحاب المصالح، مبدأ الإفصاح والشفافية، مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، مبدأ

¹ عماد سليم الأغا، مرجع سابق.

المساواة بين المساهمين، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة إصدار تصنيف من قبل سلطة النقد الفلسطينية حول مدى إلتزام البنوك الفلسطينية بمستوى حوكمة الشركات ونشره لكافة الجمهور والعمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ضوابط كافية لإستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجالات القياس و الإفصاح كما أوصت بضرورة إصدار تشريعات تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب و الغش التي قد تحدث في البيانات المالية.

ب-تقييم الدراسة:

إعتبرت هذه الدراسة حوكمة الشركات هي الآلية المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال التأثير الذي تتركه مبادئ حوكمة الشركات بشكل كبير على الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وإستهدفت الدراسة عينة من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للبنوك الفلسطينية وكذلك مفتشي النقد على تلك البنوك المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين.

3-9دراسة: (مصطفى الحلو) بعنوان:¹ المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم

المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى إلتزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى إلتزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في إكتشاف مخاطر غش الإدارة، ومن تم الوصول إلى المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بدراسة ميدانية على عينة الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، وهذه النتيجة تنسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض تدقيق الشركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على إكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، كما تتوفر لدى مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على إكتشاف الغش والخطأ، في ظل هذه النتائج أوصت

¹ شيرين مصطفى الحلو المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في

قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة 2012

الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية، وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يثقوا بأرائهم وبعادلة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للمؤسسات.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة نلاحظ إسنادها المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، حيث رأت الدراسة أن هذه العينة هي المناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كما تعتبر نتيجة الدراسة مهمة والتي تبرز أن الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية من قبل مدقق الحسابات لها دور كبير في إكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية.

10-3دراسة: (جعارة) بعنوان: ¹أساليب المدقق الخارجي في إكتشاف عمليات الإحتيال /الغش في البيانات

المالية للشركات المساهمة العامة دراسة إستطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن

أ-عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لإكتشاف أفعال الإحتيال والغش عند إصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن، والعاملة في المدن الصناعية(عمان، إربد والزرقاء) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم عند إكتشاف فعل الإحتيال والغش وركزت الدراسة على كل من عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية وسوء إستخدام أصول الشركة، وهي عوامل تؤدي إلى فشل مدققي الحسابات الخارجيين في الكشف عنها، وقد إختار الباحث عينة عشوائية من المدققين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات الخارجيين المسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، واللذين قاموا بالتدقيق على البيانات المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها قدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في إكتشاف طرق وأساليب الغش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الإحتيالية، وجود تدخلات في حسابات الإدارة العليا في الشركات الأردنية تؤدي إلى توفر احتمالي الخطأ أو الإحتيال في إعداد البيانات والتقارير المالية، في ظل هذه النتائج يوصي الباحث بضرورة تحديث نظام الرقابة المالية والتدقيق الداخلي في الشركات الأردنية لتمكينها من أداء عملها بكفاءة في الكشف عن عمليات الإحتيال والغش

¹ أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في إكتشاف عمليات الإحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة إستطلاعية

في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مجلة، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد39، العدد2-2012

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على المدقق الخارجي كآلية لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، وهذا من خلال تحليل أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لإكتشاف أفعال الإحتيال و الغش عند إصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن، وبخصوص عينة الدراسة فقد إستهدفت الدراسة عينة من المدققين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات الخارجيين المسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، بحيث تعتبر فئة مناسبة للإجابة على إشكالية الدراسة، وتعتبر نتيجة هذه الدراسة مهمة من حيث توصلها لقدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في إكتشاف طرق وأساليب الغش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الإحتيالية.

11-3دراسة: (Demerensa, Paréb, & Redisc) بعنوان: ¹

Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext

أ-عرض الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحسين الكشف عن الغش والتحايل في البيانات المالية وتوضيح تنفيذ التخطيط المسبق للكشف عن العمليات المختلفة لإدارة البيانات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثون بقراءة وتحليل دقيقين للتقارير المالية المفصح عنها من قبل الشركات الصغيرة والمتوسطة المدرجة حديثا في سوق الأوراق المالية الفرنسية توصلت الدراسة إلى أن تحقق الإيرادات الخاطيء، نقل النفقات الجارية لفترات مستقبلية، والمغالاة في تقييم الأصول والخصوم هي العمليات الرئيسية التي يتم التلاعب بها، وتوصلت أيضا إلى أن كثرة المعايير والقواعد وحدها ليست كافية لوضع حد لمثل هذه الممارسات، وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الكشف المسبق من قبل المستثمرين لأن لجان الرقابة المعتادة ليست فعالة دائما.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليل الدراسة نلاحظ توصلها إلى نتيجة مهمة أن المعايير والقواعد المحاسبية ليست كافية وحدها لوضع حد للممارسات المحاسبة الإبداعية وهو ما يدعم دراستنا من خلال تفعيل الية المراجع الخارجي في الحد من هذه الممارسات، وبخصوص العينة المستهدفة تعتبر مناسبة نوعا ما من خلال قراءة وتحليل التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سوق الأوراق المالية الفرنسية.

¹: Demerensa, Paréb, & Redisc, op cit 2013,pp:59-80

12-3دراسة: (غوالي) بعنوان: دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة

عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري

أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور المراجعة الخارجية في تلبية رغبات الأطراف المستفيدة من خدماتها، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال إستمارة إستبيان موزعة وزعت على المراجعين المسجلين في جدول المصف الوطني للجنوب الشرقي وبعض مستخدمي القوائم المالية ممثلة في المدراء الماليين لبعض الشركات ومسيري البنوك ومفتشي الضرائب، حيث بلغ عدد الاستمارات 285 إستمارة قابلة لتحليل، توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي والمراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى، الإعتقاد بأن إكتشاف الغش والأخطاء هي من مهام المراجع الخارجي، وجود تحفظات من العينة المدروسة في الرأي حول فتح السوق للمكاتب الأجنبية مستقبلا، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور الغرفة الوطنية في الحياة المهنية وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالميا للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني في الجزائر، كما يجب أن يدرك مستعملي القوائم المالية أن الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي فقط وأن مسؤولية المراجع هي مسؤولية وسائل وليست مسؤولية أهداف، كما أوصت الدراسة مراجع الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الأحوال بأن يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى نتائج محددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات وإنما عليه الإلتزام بإثبات الكفاءة وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أي أن يلتزم ببدل عناية و ليس بتحقيق نتيجة.

ب-تقييم الدراسة:

اعتبرت هذه الدراسة المراجعة الخارجية هي الأنسب لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، ومن تم خدمة الأطراف المستخدمة لهذه التقارير وبخصوص العينة المستهدفة تعتبر مناسبة من خلال إستهداف عينة من المراجعين المسجلين في جدول المصف الوطني للجنوب الشرقي وبعض مستخدمي القوائم المالية ممثلة في المدراء الماليين لبعض الشركات ومسيري البنوك ومفتشي الضرائب، كما تعتبر نتائج هذه الدراسة مهمة لدراستنا.

¹ غوالي محمد بشير دور مراجع الحسابات في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب

الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12-2013، ص ص 129-138

3-13دراسة: (نوري مجيد) بعنوان: ¹تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية

أ-عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور مراقب الحسابات والأنشطة التي يمارسها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في سبيل الوصول إلى تقارير مالية ذات بيانات مالية خالية من الاحتيال وتعبر بعدالة عن الموقف المالي للشركة ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة نظرية تحليلية للمهام المسندة للمراجع لتدقيق القوائم المالية، توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يمارسها المحاسبون مستغلين معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية أو إستغلال المرونة والثغرات في القواعد والأعراف المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في القوائم المالية أو التلاعب بها أو التلاعب بها بقصد تحسين صورة الشركة وعرض قوائمها بصورة أفضل، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة نشر الوعي الكافي حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، مع تدريب وتطوير المدققين ومراقبي الحسابات بشكل مستمر والعمل على إطلاعهم على أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وأن يكون التدريب والتطوير بما يتلاءم مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال تحليل هذه الدراسة نلاحظ إسنادها لمراقب الحسابات مسؤولية اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش وبالأخص إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب أي في حالة عدم بذل العناية المهنية الكاملة عند ممارسة عمله، وعليه أبرزت تحدي مراقب الحسابات في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعد حديثة ومعقدة ومبتكرة يمارسها المحاسبون مستغلين معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية أو إستغلال المرونة والثغرات في القواعد والأعراف المحاسبية.

3-14دراسة (الغضنفرى) بعنوان: ²إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية، دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

أ-عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة الى معرفة مدى تأثير إستخدام قواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي والمفاهيمي ووسائله على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بإعتماد القيم الأخلاقية المناسبة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة ميدانية على عينة من أعضاء هيئة التدريس والموظفين بكلية الإدارة و الاقتصاد حيث بلغ عدد المستجوبين 30

¹بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية مجلة الإدارة والاقتصاد السنة السادسة والثلاثون -عدد ستة وتسعون 2013 ص: 189-202

² محمد ظافر عبد الخالق الغضنفرى إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 114 المجلد 53 لسنة 2013، ص ص: 50-70

مستجوب، توصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة تشير إلى التأثير الإيجابي الذي يلعبه السلوك الأخلاقي المحاسبي على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفي ظل هذه النتيجة أوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي للحد من وقوع المحاسبين في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب-تقييم الدراسة:

من خلال عرض الدراسة نلاحظ تركيزها على المدخل الأخلاقي للمحاسبين كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال الاعتماد على القيم الأخلاقية المناسبة شريطة توفر المحاسبين على إستقلالية وعدم تعرضهم لضغوط من إدارات الشركات، ما يأخذ على هذه الدراسة هو إهمالها لفئة المحاسبين، حيث إقتصرت على عينة من أعضاء هيئة التدريس والموظفين بكلية الإدارة والإقتصاد.

15-3دراسة (Zita Drábková) بعنوان:¹

Possibilities to reduce audit risk using the CFEBT model to identify creative accounting and fraud in term of Czech accounting standards

أ- عرض الدراسة

إن القوة التفسيرية للمعلومات المالية هي وجهة النظر العادلة والحقيقية للمحاسبة، وبما أنها المصدر الرئيسي للمعلومات عن الشركة بالنسبة لمعظم مستخدمي المعلومات المالية، وتهدف هذه الدراسة إلى إمكانيات تطبيق نموذج CFEBT للتدقيق المحاسبي من أجل الحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية، وهذا نتيجة لتشويه الصورة الحقيقية والعدالة للمحاسبة بعد الفضائح وعمليات الإحتيال، وكثرة أنشطة تضليل المعلومات المالية في جزء كبير من الشركات الصغيرة نسبياً، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث دراسة حالة تم تحليلها لمدة 5 فترات محاسبية بواسطة نموذج CFEBT في ظل معايير المحاسبة التشيكية، توصلت الدراسة إلى تصميم نموذج CFEBT بشكل رئيسي للحد من مخاطر التدقيق ومخاطر التلاعب بالمعلومات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية التشيكية من خلال دمج الأساليب الأساسية للمحاسبة الإبداعية والإحتيال في نموذج تحديد CFEBT، وهذا المساهمة لتحليل وتقييم جوانب معينة من تحديد المعلومات المالية المتلاعب بها.

ب-تقييم الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إيجاد نموذج للتدقيق المحاسبي في ظل قواعد ونصوص المعايير المحاسبية التشيكية معتمداً على منهج التدفقات النقدية ونموذج CFEBT، كما إعتبرت هذه الدراسة أن المحاسبة هي المسؤولة عن المخاطر التي تلحق بمستخدمي المعلومات المالية، كما إعتبرت التدقيق المحاسبي هو الآلية الأنسب للحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية.

¹ Zita Drábková «**Possibilities to reduce audit risk using the CFEBT model to identify creative accounting and fraud in term of Czech accounting standards**». The International Scientific Conference INPROFORUM 2013pp 59-63

16-3 دراسة (Odia & Ogiedu) بعنوان:¹**Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria**

أ- عرض الدراسة

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

ب- تقييم الدراسة

اعتبرت هذه الدراسة حوكمت الشركات كآلية مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبخصوص العينة المستهدفة تمثلت في العديد من الهيئات التشريعية النيجيرية في مجال المحاسبة و المالية، وتوصلت الى وجود دور ضعيف لحوكمت الشركات في الوقوف امام هذه الممارسات المتفشية بكثرة في الشركات النيجيرية المستهدفة.

17-3 دراسة (احمد نفاع) بعنوان:² أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية

أ عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إلتزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم إستمارة إستبيان وزعت على 80 مدقق خارجي في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن خلال سنة 2015، توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يعتبرون ان التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 75.6% عند تطبيقها على قائمة الميزانية، ونسبة 77.6% عند قائمة الدخل و 77.8 عند قائمة التدفقات

¹ Odia, J.O. & Ogiedu, K.O. Op. cit, pp: 55-66

² علاء مصطفى أحمد نفاع أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير جامعة جرش الأردن 2015

النقدية، وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف الجهود لتثقيف المجتمع المالي والإستثماري بأهمية الإجراءات التحليلية وكذلك لفت الأنظار لخطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- تقييم الدراسة:

اعتبرت هذه الدراسة المدقق الخارجي الآلية الأنسب في القيام بإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية وهذا بالإستناد إلى الإجراءات التحليلية للمراجعة، وإستهدفت الدراسة عينة من المدققين الخارجيين والتي نرى أنها العينة المناسبة لذلك، وتتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في تدقيق الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج و جدول تدفقات الخزينة والتي يعتبر تدقيقها المتغيرات المستقلة لدراستنا.

18-3 دراسة (Tassadaq & Ali Malik) بعنوان:¹

Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing

أ- عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم إبراز مدى تأثير كل من مدققي الحسابات، اللوائح الحكومية، المعايير الدولية، السلوكيات والقيم الأخلاقية، على هذه الممارسات، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة ميدانية من خلال إستبيان حيث إستهدفت الدراسة 100 فرد من المهنيين تم إسترجاع 80 إستمارة قابلة للتحليل، تم إستخدام أسلوب الإنحدار المتعدد والإرتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها 38.8% من عينة الدراسة يرون أن سبب لجؤ الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب المنافسة الشديدة التي تتعرض لها، في حين أن 11.3% يرجعون السبب إلى الفائدة المترتبة عن إستخدامها، بالإضافة إلى أن الشركات تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب العديد من العوامل مثل السلوكيات غير الأخلاقية، كما ترتبط ممارسات المحاسبة الإبداعية ارتباطاً سلبياً بقيمة المعلومات المالية كما توصلت إلى وجود دور إيجابي لكل من التنظيم الحكومي، المعايير الدولية ومدقق الحسابات على إعداد التقارير المالية، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بتفعيل العوامل التي تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- تقييم الدراسة

من خلال عرض هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مجموعة من العوامل والتي يرى الباحثين أنها تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتشابه هذه الدراسة مع دراستنا في المعالجة الاحصائية من خلال تناولها لنموذج انحدار متعدد يتضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية و مجموعة من المتغيرات المستقلة كما تتشابه مع دراستنا في اعتبار مدقق الحسابات من الاليات المهمة للحد من تلك الممارسات.

¹ Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik Op. cit, pp: 544-551

الجدول رقم 02-03: ملخص الدراسات السابقة التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إسم الباحث	عنوان الدراسة	سنة الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
حسين أحمد دحدوح	مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه	2006	تحليل مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية، وتحديد العوامل المؤثرة في إكتشافه من قبل مراجع الحسابات	أن عملية إكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمؤسسة وإدارتها، فضلا عن أن إكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية إكتشاف التضليل في التقارير المالية
عدي منذر لطفي جزار	تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية	2006	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري أقسام المحاسبة وموظفي هذه الأقسام الشركات أنفسهم، ومدققي الحسابات القانونيين، وتطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام هذه الأساليب في هذه الشركات	إن الشركات الأردنية تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، فبعض هذه الأساليب يتم ممارستها بشكل متوسط، والبعض الأخر بشكل منخفض كذلك فإن الشركات الأردنية تتلاعب بالإيرادات والدخل والمصاريف والإلتزامات والأصول، إضافة إلى ممارستها لعمليات تضليل قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية
وليد زكريا صيام	مدى إدراك محلي الانتماء لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية	2007	قياس مدى إدراك محلي الانتماء في البنوك التجارية الأردنية لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على مواجهتها وإدارتها وإعطاء هذه الإجراءات العناية اللازمة بما يضمن الكشف عن آثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وإنعكاساتها على مصداقية هذه المؤشرات وإمكانية الإعتماد عليها في إتخاذ قرار منح التسهيلات الإئتمانية	وجود العديد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي يمكن القيام بها من قبل بعض العملاء عند التقدم بطلب ائتمان مصرفي، تؤثر على جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضوعية والمصدقية
ليندا حسن نمر الحلبي	دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية	2009	إبراز دور المراجعين الخارجيين في الحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية لشركات المساهمة العامة، وهذا من	إن إكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب

	خلال القيام بمختلف الإجراءات التدقيقية اللازمة لذلك		الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية	
محمد جمال عبد القادر التري	رکائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية	2009	هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية مجالس الإدارة، ومدققي الحسابات الخارجيين عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية	بأن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ومدققي حسابات تلك الشركات بأهم مسؤولون عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات
بكر أحمد محمد العدوان	العلاقة بين المستحقات الاختيارية، كمؤشر على إدارة الأرباح، وبين نوع تقرير مدقق الحسابات	2009	إختبار العلاقة بين المستحقات الإختيارية كمؤشر على إدارة الأرباح للشركة ونوع تقرير مدقق الحسابات	وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستحقات الاختيارية وحصول الشركة على تقرير معدل من مدقق حساباتها بسبب الشك في الإستمرارية، حالات عدم التأكيد الجوهرية والتغيرات الخاسية
رشا حمادة	دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية	2010	تعريف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	إن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات
عماد سليم الأغا	دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية	2011	إبراز الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية	هناك تأثير لمبادئ حوكمة الشركات بشكل كبير للحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية
شيرين مصطفى الحلو	المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة	2012	الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو إكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية،
عمر جعارة	أساليب المدقق الخارجي في إكتشاف عمليات الإحتيال /	2012	التعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لاكتشاف أفعال	قدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في اكتشاف طرق وأساليب

العش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الإحتيالية، وجود تدخلات في حسابات الإدارة العليا في الشركات الأردنية تؤدي إلى توفر إحتمالي الخطأ أو الإحتيال في إعداد البيانات والتقارير المالية	الإحتيال والعش عند إصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن، والعاملة في المدن الصناعية (عمان، إربد، الزرقاء) من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين		العش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن	
تحقق الإيرادات الخاطي، نقل النفقات الجارية لفترات مستقبلية، والمغلاة في تقييم الموجودات والمطلوبات هي العمليات الرئيسية التي يتم التلاعب بها	تحسين الكشف عن العش والتحايل في البيانات المالية وتوضيح تنفيذ التخطيط المسبق للكشف عن العمليات مختلفة لإدارة البيانات الخاسبية	2013	Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext	Frédéric Demerensa, -Louis Jean Paréb, Jean Redisc
وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع الخاسبي والمراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى،	إبراز دور المراجعة الخارجية في تلبية رغبات الأطراف المستفيدة من خدماتها	2013	دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة الخاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري	غوالي محمد بشير
أهمها إن ممارسات الخاسبة الإبداعية هي ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يمارسها الخاسبون مستغلين معرفتهم بالقواعد والقوانين الخاسبية أو إستغلال المرونة والثغرات في القواعد والأعراف الخاسبية	تسليط الضوء على دور مراقب الحسابات والأنشطة التي يمارسها للحد من ممارسات الخاسبة الإبداعية	2013	تحدي مراقب الحسابات لممارسات الخاسبة الإبداعية	بتول محمد نوري مجيد
وجود تأثير الإيجابي للسلوك الأخلاقي الخاسبي على الحد من ممارسات الخاسبة الإبداعية	معرفة مدى تأثير استخدام قواعد السلوك الأخلاقي الخاسبي والمفاهيمي ووسائله على الحد من ممارسات الخاسبة الإبداعية باعتماد القيم الأخلاقية المناسبة	2013	إسهامات السلوك الأخلاقي الخاسبي في الحد من ممارسات الخاسبة الإبداعية دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل	محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر
تصميم نموذج CFEFT بشكل رئيسي للحد من مخاطر التدقيق ومخاطر التلاعب بالمعلومات المالية وفقا للمعايير الخاسبية التشيكية	إمكانات تطبيق نموذج CFEFT للتدقيق الخاسبي من أجل الحد من مخاطر الخاسبة الإبداعية	2013	Possibilities to reduce audit risk using the CFEFT model to identify creative accounting and fraud in term of Czech accounting standards	Zita Drábková

وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات النيجيرية بسبب تواطؤ مدققي الحسابات	أثر حوكمت الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا	2013	Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria	Odia & Ogiedu
إن إلتزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	التعرف على اثر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن	2015	أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية	علاء مصطفى احمد نفاع
وجود دور إيجابي لكل من التنظيم الحكومي، المعايير الدولية ومدقق الحسابات على إعداد التقارير المالية	معرفة سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم إبراز مدى تأثير كل من مدققي الحسابات، اللوائح الحكومية، المعايير الدولية، السلوكيات والقيم الأخلاقية، على هذه الممارسات	2015	Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing	Tassadaq & Ali Malik

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات التي تناولت أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

خلاصة واستنتاجات:

- حاولنا من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى الأدبيات التطبيقية للموضوع، وهذا بالتطرق إلى أهم الدراسات التي لها صلة بموضوع بحثنا، وهذا للخروج بأهم النتائج المتوصل إليها، لذلك قمنا بتقسيمها حسب أهداف الدراسة، وفيما يلي ملخص من خلاله نقدم أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسات:
- هناك العديد من الآليات الفعالة لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، والمتمثل في: المراجع الخارجي، لجان المراجعة، حوكمة الشركات، السلوك الأخلاقي للمحاسبين... الخ؛
 - أن الممارسات المحاسبية الإبداعية لن تختفي إلا إذا إختفت الأسباب التي أدت إلى ذلك؛
 - أن الطبيعة المعقدة والمتنوعة من المعاملات التجارية المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل من الصعب التعامل مع ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - تؤثر ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على موثوقية وملائمة المعلومات المالية؛
 - توصلت العديد من الدراسات إلى أن الأخلاق هي الحل الأمثل للحد من السلوك الإنتهازي في مجال المحاسبة؛
 - إن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في المدينين بهدف إخفاء الديون المتعثرة، كما ان التلاعب بقائمة الدخل وخاصة نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبة سابقة أو لاحقة من بين أهم الأسباب في فقدان موثوقية البيانات المالية ونشو الأزمات المالية؛
 - توصلت العديد من الدراسات إلى أن وجود أهمية لإستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تظهر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية؛
 - تساهم العوامل التالية: إستقلالية مدقق الحسابات، النزاهة والموضوعية، حقوق الإعلان، تقرير اللجنة، شكل الشركة وإسمها في تعزيز قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث :

دراسة حالة عينة من الشركات البترولية

1. المبحث الأول: المتغيرات المنهجية للدراسة
2. المبحث الثاني عرض النموذج ومتغيرات الدراسة
3. المبحث الثالث: الدراسة الاحصائية

تمهيد:

بعد إستيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الأدبيات النظرية والتطبيقية، نحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من الشركات البترولية العاملة بالجزائر، وهذا للوقوف على كفاءة مراجعي الحسابات في تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية من خلال المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعين وإجابات الدراسة. بهدف تحقيق هذا قمنا بإختيار عينة من الشركات البترولية، ثم إقتراح نموذج يمكننا من تقييم مدى قدرة مراجع الحسابات الخارجي لهذه الشركات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، من خلال تشخيص واقع الإجراءات وفق منهجية متسلسلة ومحكمة، تخللتها زيارة ميدانية لهذه الشركات. تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه منهجية الدراسة وكذا عينة الدراسة والفرضيات الموضوعية، أما المبحث الثاني، فخصصناه لعرض نموذج الدراسة أما المبحث الثالث فخصصناه لإختبار صلاحية النموذج من خلال بعض الإختبارات الإحصائية ثم إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: المتغيرات المنهجية للدراسة

من أجل القيام بأي دراسة ميدانية لابد من تحديد وضبط متغيرات الدراسة وهذا من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة بدقة، وتمثل هذه المتغيرات في منهجية الدراسة التطبيقية، عينة الدراسة وهدف الدراسة التطبيقية، وفي هذا المبحث سنتناول كل منها بالتفصيل وذلك فيما يلي:

1-1 منهجية الدراسة التطبيقية

بعد إعتقادنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال مراجعة ما جاء في الأدب المحاسبي من كتب وأبحاث ومقالات للوقوف على مفاهيم المحاسبة الإبداعية وكذا الأساليب المستخدمة و مختلف الأطراف التي تعمل على الحد من هذه الأساليب وتحديد موقع هذا البحث من الدراسات السابقة سنعمد في هذه الدراسة التطبيقية على المنهج الإستقرائي - الوصفي الذي يدرس الجزء ليعمم النتائج المتوصل إليها على الكل من خلال دراسة إحصائية على التقارير المالية لعينة من الشركات البترولية باستخدام المقابلة الشخصية وتحرير الوثائق (تقارير المراجع الخارجي) وتتم هذه الدراسة وفق الخطوات التالية:

- تحديد عينة الدراسة والمتمثلة في 5 شركات بترولية (أغلبها كيانات مشاركة)؛
- حساب المستحقات الكلية المستحقات غير إختيارية والمستحقات الإختيارية لعينة الدراسة؛
- تكميم الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المتغيرات المستقلة الثلاثة، وهذا من خلال إعطاء 1 إلى الإجراء المحقق و0 إلى الإجراء الغير محقق؛
- بناء النموذج من خلال إدخال الإجراءات المتبعة لتدقيق المتغيرات المستقلة الثلاثة وممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تطبيق الإختبارات الإحصائية المبينة لمدى صلاحية نموذج الدراسة لتحقيق أهدافها؛
- دراسة مدى تأثير المراجع الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الإختبارات الإحصائية المناسبة لذلك.

1-2 عينة الدراسة:

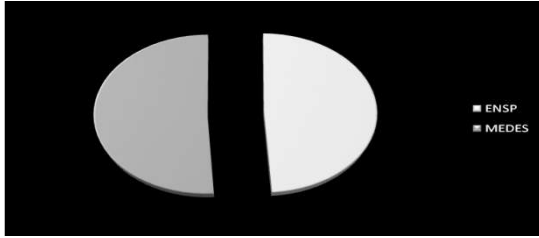
تشمل عينة الدراسة 5 شركات تعمل في الحقل البترولي بالجزائر وهي عبارة عن كيانات مشاركة بين ENSP وشركات أجنبية، وسنحاول إبراز أهم خصائص كل شركة فيما يلي:

أ-نسب الملكية: تبين نسبة الملكية نسب إستحواذ كل شركة من رأس مال شركة أخرى وتعتمد هذه النسب في تحديد السيطرة من قبل الشركة التي تستحوذ على أكثر من 50%، وفيما يلي نبين نسبة إمتلاك كل شركة من شركات الدراسة:

MESP-1: وهي شركة أنشئت في عام 1998 مشكلة من الشركة الوطنية لخدمات الآبار و**Medess (Italie)** وهي شركة إيطالية مدعمة بنظام الإيزو وهي متخصصة في معالجة النفايات النفطية ومشاكل وحل الحفر، حيث بلغت نسب المشاركة 49% لشركة **ENSP** و51% لشركة **MEDES**

الشكل رقم 01-03: نسب تملك MESP

الجدول رقم 01-03: نسب تملك MESP



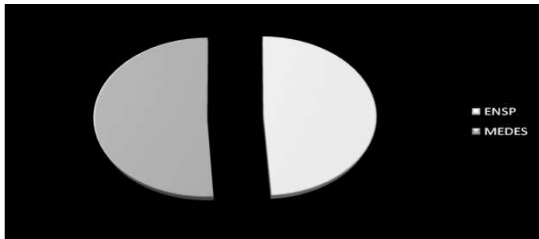
MEDES	ENSP	MESP
51%	49%	نسبة التملك

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالية لشركة **MESP** المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج **Excel 2007**

BJSP-2: هي مشروع مشترك تم إنشاؤه في عام 1986 بين الشركة الوطنية لخدمات الآبار و **BJ Services**، وهي شركة جزائرية مسجلة تحت رقم **0011551B00**، حيث ان **BJ Services** هي المساهم الأكبر ب 51% بالنسبة والشركة الوطنية لخدمات الآبار تملك 49 % بالنسبة للخدمات التي تقدمها **BJSP** هي: وضع الإسمنت على حدود آبار البترول؛ تنشيط آبار البترول، والجدول التالي يوضح نسب تملك شركة **BJSP**

الشكل رقم 02-03: نسب تملك BJSP

الجدول رقم 02-03: نسب تملك BJSP

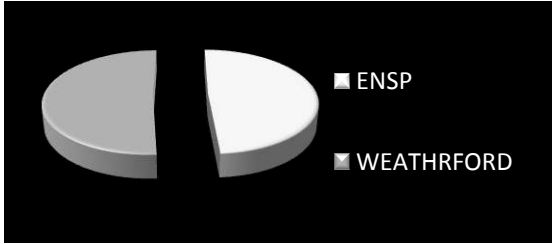


BJ Services	ENSP	BJSP
51%	49 %	نسبة التملك

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالي لشركة **BJSP** المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج **Excel 2007**

WESP-3 أنشئت سنة 1994 بين الشركة الوطنية لخدمات الآبار وشركة **Weatherford** حيث تستحوذ شركة **Weatherford** على 51% من خلال 76500 سهم من أسهم الكيان، فيما تمثل نسبة مساهمة الشركة الوطنية لخدمات الآبار 49% من خلال 73500 سهم، يتمثل نشاطها الرئيسي في غلق وفتح الأنابيب وقطع الأنابيب عند وضعها على البئر.

الشكل رقم 03-03: نسب تملك WESP



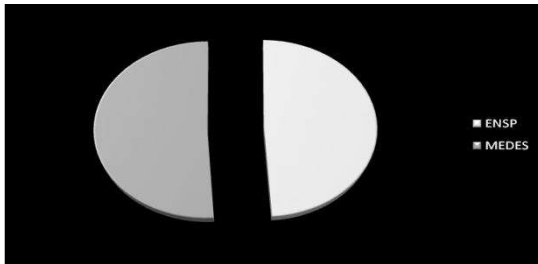
الجدول رقم 03-03: نسب تملك WESP

WEATHRFORD	ENSP	WESP
RD		
51%	49%	نسبة التملك

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالي لشركة **WESP** المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel 2007

BASP-4 أنشئت عام 2003 بين الشركة الوطنية لخدمات الآبار وشركة **HALLIBURTON-BAROID** ، وهي شركة مشتركة المسجلة في الجزائر تعمل في قطع الأشجار وتصميم وتصنيع وتحديد مستمر لسوائل الحفر البترولية.

الشكل رقم 04-03: نسب تملك BASP



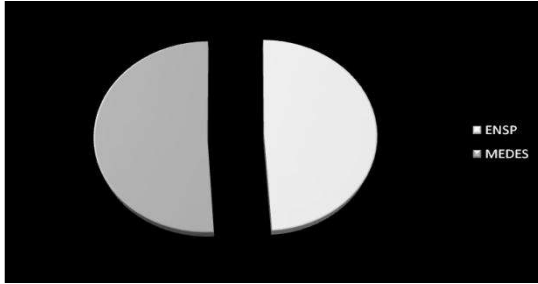
الجدول رقم 04-03: نسب تملك BASP

HALLIBURTON	ENSP	BASP
N-BAROID		
60%	40%	نسبة التملك

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالي لشركة **BASP** المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel 2007

HESP-5: تأسست هذه الشركة عام 1999 بين **Halliburton** والشركة الوطنية لخدمات الآبار ويتمثل نشاطها الرئيسي في تسجيل جميع المعطيات المتعلقة بخصائص البئر في الزمن الفعلي، وتستحوذ الشركة الوطنية لخدمات الآبار على حصة 51% والجدول التالي يوضح نسب تملك شركة **HESP**

الشكل رقم 03-05: نسب تملك HESP



الجدول رقم 03-05: نسب تملك HESP

HALLIBURTON	ENSP	HESP
49 %	%51	نسبة التملك

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقرير المالي لشركة HESP المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel 2007

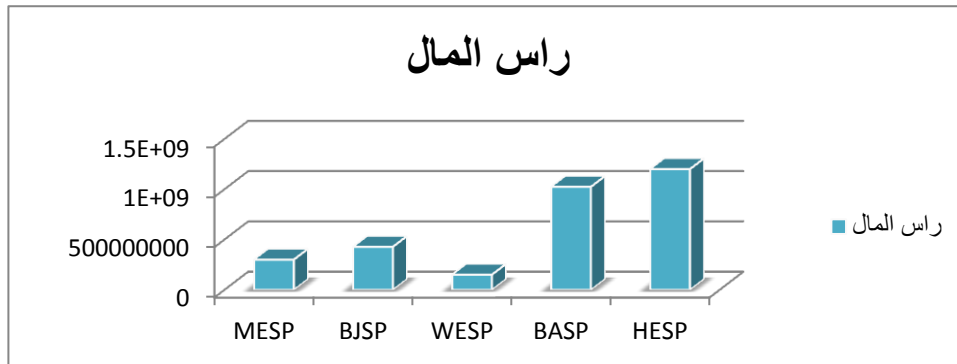
ب- رأس مال شركات عينة الدراسة: يبين الجدول رقم 03-06 رأس مال شركات عينة الدراسة حيث نلاحظ أن شركة HESP لها أعلى رأس مال من شركات العينة المدروسة، حيث بلغ 1200.000.000 DA، ثم تأتي شركة BASP رأس مال قدره 1024000.000 DA، وجاءت شركة BJSP ثالثة برأس مال قدره 427.240.000 DA، لتأتي شركة MESP 300.000.000 DA وأخيرا شركة WESP برأس مال قدره 150.000.000DA

الجدول رقم 03-06: رأس مال شركات عينة الدراسة

الشكل القانوني	رأس المال	الشركات
Spa	300.000.000 DA	MESP
Spa	427.240.000 DA	BJSP
Spa	150.000.000DA	WESP
Spa	1024000.000 DA	BASP
Spa	1200.000.000DA	HESP

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

الشكل رقم 03-06: رأس مال شركات عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج Excel 2007

1-3 هدف الدراسة التطبيقية

تهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى إبراز دور المراجع الخارجي للشركات المدروسة في إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال تجسيد نموذج يربط العلاقة بين الإجراءات المتخذة من المراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية ويمكن تفصيل أهداف هذه الدراسة التطبيقية كالتالي:

- المتغير المستقل: يهدف إلى تحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قياس المستحقات الإختيارية من القوائم المالية لعينة الدراسة؛
- المتغير المستقل الأول: يهدف إلى تحديد الإجراءات الواجب إتباعها لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها من عينة الدراسة؛
- المتغير المستقل الثاني: يهدف إلى تحديد الإجراءات الواجب إتباعها لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية المفصح عنها من عينة الدراسة؛
- المتغير المستقل الثالث: يهدف إلى تحديد الإجراءات الواجب إتباعها لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة المفصح عنها من عينة الدراسة؛
- قياس درجة تأثير المراجع الخارجي على محتوى المتغيرات المستقلة الثلاثة.

المبحث الثاني: عرض النموذج ومتغيرات الدراسة

يجسد نموذج الدراسة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المتبعة لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية للشركات المدروسة، ويمكن توضيح النموذج كالتالي:

$$DAC_{i,t} = B_0 + B_1x_1 + B_2x_2 + B_3x_3 + E_i$$

حيث:

$DAC_{i,t}$ ممارسات المحاسبة الإبداعية

B_0 يمثل ثابت الإنحدار

X_1 يمثل المتغير المستقل الأول (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها)

B_1 يمثل معامل الإنحدار للمتغير المستقل الأول (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها)

X2 يمثل المتغير المستقل الثاني (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية المفصح عنها)

B2 يمثل معامل الإنحدار للمتغير المستقل الثاني (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية المفصح عنها)

X3 يمثل المتغير المستقل الثالث (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة المفصح عنها)

B3 يمثل معامل الإنحدار للمتغير المستقل الثالث (إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة المفصح عنها)

E يمثل الخطاء العشوائي

I يمثل عدد مؤسسات العينة.

1-2 قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية:

توجد العديد من النماذج المستخدمة في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية من أهمها، **Healy Model**، **De Angela Model**، **Jones Model**، **Madified Jones Model**، ومن أجل تكميم ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات البترولية محل الدراسة قمنا بتطبيق **Madified Jones Model** لتقدير قيمة المستحقات الإختيارية، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

1-1-2 تقدير المستحقات الكلية

تم تقدير المستحقات الكلية بالإعتماد على منهج التدفقات النقدية خلال سنة 2013 وذلك من خلال المعادلة الآتية:

$$TAC_{i, t} = NI_{i, t} - CFO_{i, t}$$

بحيث تمثل كلا من:

TAC_{i, t}: المستحقات الكلية للشركة **i** في السنة **t**.

NI_{i, t}: الدخل صافي للشركة **i** في السنة **t**.

CFO_{i, t}: التدفق النقدي التشغيلي للشركة **i** في السنة **t**.

الجدول رقم 07-03 تقدير المستحقات الكلية

المستحقات الكلية	التدفقات التشغيلية	صافي الربح	السنة	الشركات
-317467662,5	453708594,29	136240931,77	2012	MESP
-161709666,7	184492626,93	22782960,25	2013	
-294944213,89	-333 763 033	-628 707 246,89	2012	BJSP
-501 513 191,23	187 297 952	-314 215239,23	2013	
-268342631,2	1220420962,77	952078331,60	2012	HESP
-1592536637	1702306052,67	109769415,86	2013	
-31 810 207,21	94 606 974,31	62 796 767,10	2012	WESP
43 383 008,52	30 877 201,97	74 260 210,49	2013	
-1 001 500 800,79	519 098 376,35	-482 402 424,44	2012	BASP
-582 679 274,93	11 982 800,56	-570 696 474,37	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

يبين الجدول رقم 07-03 المستحقات الكلية لعينة الدراسة، حيث نلاحظ أن جل الشركات تتميز بمستحقات كلية سالبة، ماعدا شركة WESP التي تميزت بمستحقات كلية موجبة، وتفسر هذه النتائج بالرجوع الى مراحل الوصول إلى التدفقات النقدية التشغيلية انطلاقاً من صافي الدخل في جدول تدفقات الخزينة بالطريقة غير المباشرة.

2-1-2 تقدير المستحقات غير الإختيارية

لتقدير المستحقات غير الإختيارية قمنا بتقدير معالم نموذج جونز المعدل من خلال معادلة الإنحدار لمجموع شركات العينة في سنة 2013، وذلك وفقاً لنموذج يلي:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_0 + \alpha_1 (I / A_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REVi,t - \Delta RECi,t) / A_{i,t-1}] + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + e_{i,t}$$

$$DAC_{i,t} / A_{i,t-1} = TAC_{i,t} / A_{i,t-1} - NDAC_{i,t} / A_{i,t-1}$$

حيث تمثل كلا من:

$TAC_{i,t} / A_{i,t}$: المستحقات الكلية إلى إجمالي أصول الشركة i في السنة t .

$A_{i,t-1}$: مجموع الأصول للشركة i في السنة $t-1$.

$\Delta REVi,t$: التغير في إيرادات الشركة i بين السنتين t و $t-1$.

$\Delta RECi,t$: التغير في الحسابات تحت التحصيل للشركة i بين السنتين t و $t-1$.

$PPE_{i,t}$: إجمالي العقارات والممتلكات للشركة i السنة t .

$e_{i,t}$: الخطأ العشوائي

الجدول رقم: 03-08 (I / Aij t-1)

(I / Aij t-1)		الشركات
0,0000000011898631442	2012	MESP
0,000000002055003655	2013	
0,000000000148491763	2012	BJSP
0,00000000015500302	2013	
0,00000000013121284	2012	HESP
0,00000000014865422	2013	
0,000000000155930787	2012	WESP
0,000000000162525601	2013	
0,00000000023467363	2012	BASP
0,00000000022891085	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

الجدول رقم: 03-09 ($\Delta REVi_{ijt} - \Delta RECij_{t}$) / Aij t-1)

($\Delta REVi_{ijt} - \Delta RECij_{t}$) / Aij t-1)	($\Delta REVi_{ijt} - \Delta RECij_{t}$)	$\Delta RECij_{t}$	$\Delta REVi_{ijt}$	السنة	الشركات
0,5467124	459475023,57	407071457,45	866546481,02	2012	MESP
0,4904498	-238661281,05	-219695556,05	-458356837,1	2013	
0,25611281	1724761083,93	2054998447,10	3779759531,03	2012	BJSP
0,06420075	414190326,92	257221615,88-	156968711,04	2013	
0,35721375	2402984171,24	2535625435,70	4938609606,94	2012	HESP
-0,43031222	-2894719098,51	1407638527,02	-1487080571,49	2013	
0,3089949	198161570,83	244556735,27	442718306,10	2012	WESP
67,5760672	41578721487,76	-16041072,86	41562680414,9	2013	
0,5725448	2439749205,83	667809314,56	3107558520,39	2012	BASP
0,18475726	807114489,20	216844391,8	1023958881	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

الجدول رقم: 03-10 (PPEij_t / Aij t-1)

(PPEij _t / Aij t-1)	(PPEij _t)	السنة	الشركات
0,0029304	2462800,09	2012	MESP
0,08632642	42007913,26	2013	
0,21228531	1429610004,73	2012	BJSP
0,22855294	1474506376,36	2013	
0,46391661	3535603704,33	2012	HESP
0,59063894	3973240156	2013	
0,40000949	256530151,93	2012	WESP
0,39217997	241 303 501,26	2013	
0,13130256	559511347,27	2012	BASP
0,16808663	734 288 616,14	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

الجدول رقم: 11-03 متغيرات نموذج حساب المستحقات غير الإختيارية

(PPEijt / Aij t-1)	$\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt} / Aij t-1$	(1/ Aij t-1)	TACi, t / Aij t-1	السنة	الشركات
0,0029304	0,5467124	0,0000000011898631442	-0,377743071	2012	MESP
0,08632642	0,4904498	0,000000002055003655	-0,332313956	2013	
0,21228531	0,25611281	0,000000000148491763	-0,043796786	2012	BJSP
0,22855294	0,06420075	0,00000000015500302	-0,077736059	2013	
0,46391661	0,35721375	0,00000000013121284	-0,035209999	2012	HESP
0,59063894	-0,43031222	0,00000000014865422	-0,2367373	2013	
0,40000949	0,3089949	0,00000000155930787	-0,049601907	2012	WESP
0,39217997	67,5760672	0,00000000162525601	0,070508496	2013	
0,13130256	0,5725448	0,00000000023467363	-0,235025825	2012	BASP
0,16808663	0,18475726	0,00000000022891085	-0,133381607	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

فحصلنا على معادلات إنحدار متعدد لسني 2012 و 2013 قمنا بتقدير قيمة، $\alpha_1 \cdot \alpha_2 \cdot \alpha_3$ وباستخدام معالم نموذج الإنحدار السنوي المقدرة حصلنا على المستحقات غير الإختيارية لشركات العينة، وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$NDAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (1 / A_{i,t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}] + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}).$$

بحيث:

NDAC i,t / Ai, t-1: المستحقات غير الإختيارية إلى إجمالي أصول الشركة في السنة t-1 .

الجدول رقم: 12-03 معاملات الإنحدار لنموذج المستحقات غير الإختيارية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-,199	,092		-2,158	,074
(1/ Aij t-1)	-58278963,312	61029586,655	-,310	-,955	,376
$\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt} / Aij t-1$,004	,002	,572	1,757	,129
PPEijt / Aij t-1	,263	,238	,338	1,106	,311

a. Variable dépendante : TACi, t / Aij t-1

الجدول رقم: 13-03 NDAC i,t/ Aij t-1

NDAC i,t/ Aij t-1	$\alpha_1 (1/ Aij t-1)$	$\alpha_2 [(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / Aij t-1]$	$\alpha_3 (PPE_{i,t} / Aij t-1)$	السنة	الشركات
-0,066386441	-0,0693439905271328	0,00218685	0,0007707	2012	MESP
-0,095097833	-0,119763482615771	0,0019618	0,02270385	2013	
0,048201544	-0,008653946008011	0,00102445	0,05583104	2012	BJSP
0,051332805	-0,009033415315829	0,0002568	0,06010942	2013	
0,115791982	-0,007646948288423	0,00142886	0,12201007	2012	HESP
0,144953376	-0,008663413833554	-0,00172125	0,15533804	2013	
0,015563634	-0,090874846147843	0,00123598	0,1052025	2012	WESP
0,278729365	-0,094718235379398	0,27030427	0,10314333	2013	
0,023146214	-0,013676535873064	0,00229018	0,03453257	2012	BASP
0,031605123	-0,013340687028869	0,00073903	0,04420678	2013	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

الجدول رقم: 03-14 المستحقات غير الإختيارية

الشركات	السنة	NDAC i,t / Ai,t	NDAC i,t
MESP	2012	-0,066386441	-55793341,72
	2013	-0,095097833	-46276235,45
BJSP	2012	0,048201544	324607527,41
	2013	0,051332805	331172934,18
HESP	2012	0,115791982	882474469,46
	2013	0,144953376	975104313,46
WESP	2012	0,015563634	9981116,80
	2013	0,278729365	171498743,91
BASP	2012	0,023146214	98631509,17
	2013	0,031605123	138067388,81

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

2-1-3 تقدير المستحقات الإختيارية

"تشير المستحقات الإختيارية إلى حسابات الإستحقاق التي تنشأ من خيارات الإدارة، كالإجتهد في وضع التقديرات المحاسبية، وحرية الإختيار من بين السياسات المحاسبية البديلة"¹ وعليه تمثل المستحقات الإختيارية الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الإختيارية خلال فترة معينة وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$DAC_{i,t} / A_{i,t-1} = TAC_{i,t} / A_{i,t-1} - NDAC_{i,t} / A_{i,t-1}$$

بحيث:

$DAC_{i,t} / A_{i,t-1}$: المستحقات الإختيارية إلى إجمالي أصول الشركة في السنة t.

الجدول رقم: 03-15 المستحقات الإختيارية

الشركات	السنة	TACi, t	NDAC i,t	DAC i,t	DAC i,t/ Ai,t-1
MESP	2012	-317467663,48	-55793341,72	-261674321,8	-0,31135663
	2013	-161709666,68	-46276235,45	-115433431,2	-0,23721612
BJSP	2012	-294944213,89	324607527,41	-619551741,3	-0,09199833
	2013	-501513191,23	331172934,18	-832686125,4	-0,12906886
HESP	2012	-268342631,17	882474469,46	-1150817101	-0,15100198
	2013	-1592536636,81	975104313,46	-2567640950	-0,38169068
WESP	2012	-31810207,79	9981116,80	-41791324,59	-0,06516554
	2013	43383008,52	171498743,91	-128115735,4	-0,20822087
BASP	2012	-1001500800,79	98631509,17	-1100132310	-0,25817204
	2013	582679274,9-	138067388,81	-720746663,71	-0,16498673

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لعينة الدراسة

¹ الزين عبدالله بابكر، بابكر إبراهيم الصديق، مرجع سابق، ص: 92-106

2-2- عرض المتغير المستقل الأول

يتمثل المتغير المستقل الأول في الإجراءات المتعلقة بتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية وقبل عرض هذه الإجراءات ومعاملاتها الإحصائية سنحاول إستعراض التحليل التطوري للأرباح كمؤشر هام من قائمة الميزانية المالية بين سنتي 2012 و2013 وذلك فيما يلي:

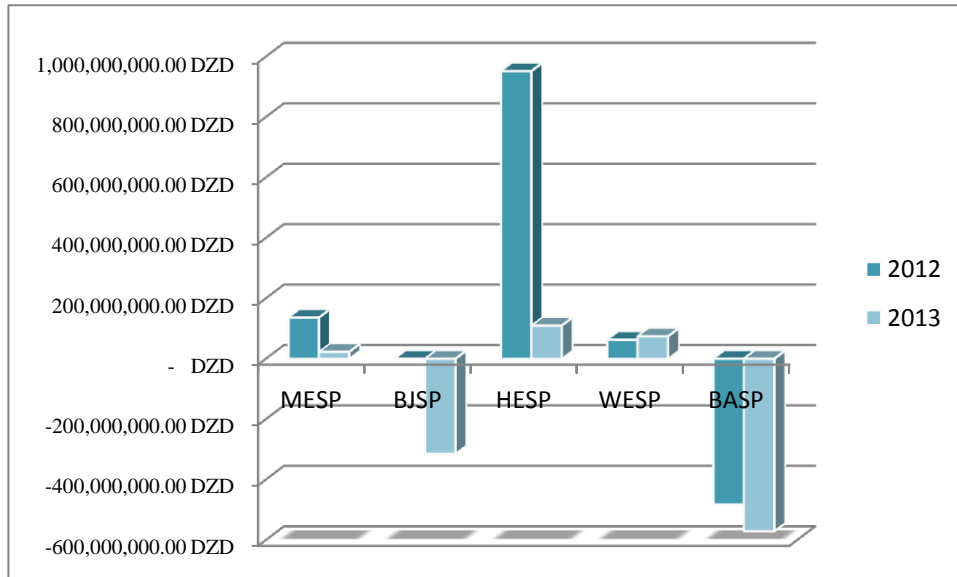
1-2-2 التحليل التطوري للأرباح خلال فترة الدراسة

الجدول رقم 03-16 الأرباح

الشركات	2012	2013
MESP	136240931,77	22782960,25
BJSP	-628 707 246,89	-314 215239,23
HESP	952078331,60	109769415,86
WESP	62 796 767,10	74 260 210,49
BASP	-482 402 424,44	-570 696 474,37

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-07 أرباح الشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

- بالنسبة لشركة MESP حققت نتيجة ربح لسنة 2012 قدرها 136240931,77 وإنخفضت النتيجة في سنة 2013 إلى 22782960,25 أي بفارق قدره 113457971.5

- بالنسبة لشركة BJSP حققت نتيجة خسارة لسنة 2012 قدرها -628 707 246.89 وإنخفضت النتيجة في سنة 2013 إلى -314 215239.23

- بالنسبة لشركة HESP حققت نتيجة ربح لسنة 2012 قدرها 952078331,60 وإنخفضت النتيجة في سنة 2013 إلى 109769415,86 أي بفارق قدره 842308915.8

- بالنسبة لشركة WESP حققت نتيجة ربح لسنة 2012 قدرها 796 767,1062 وإرتفعت النتيجة في سنة 2013 إلى 74 260 210,49 أي بفارق قدره 11463443.39

- بالنسبة لشركة BASP حققت نتيجة خسارة لسنة 2012 قدرها -482 402 424,44 وإنخفضت النتيجة في سنة 2013 إلى -570 696 474,37

2-2-2 إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها

الجدول رقم 03-17 إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية

الرقم	إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية المفصح عنها	المتوسط	الانحراف
1	التأكد من صحة المبالغ المقدرة للأصول المعنوية: مصاريف البحث والتطوير، برامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية	1,0000	,00000
2	التأكد من ثبات الشركة على طريقة احتساب الإهلاك الخاص بالأصل نفسه	1,0000	,00000
3	التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية	1,0000	,00000
4	تأكد مراجعو الحسابات من عدم تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لزيادة الأرباح والمخصصات	,6000	,54772
5	مراجعة مدى إحتواء الميزانية المالية إلا على معاملات الشركة دون معاملات مالكيها	1,0000	,00000
6	التحقق من مدى إحترام الشركة لإتفاقية الوحدة النقدية في حالة المعاملات الأجنبية	1,0000	,00000
7	التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول	,6000	,54772
8	التحقق من نسب الملكية المفصح عنها من الكيانات المشاركة	1,0000	,00000
9	التحقق من عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية	,2000	,44721
10	مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر	,6000	,54772
11	التأكد من عدم إدماج الترحيل من جديد مع ربح الدورة المالية الحالية	1,0000	,00000

12	التأكد من توفر كل إيجار تمويلي مسجل في الميزانية على كافة الشروط اللازمة لإعتبره عقد إيجار تمويلي	1,0000	,00000
13	مراجعة مدى إخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها	1,0000	,00000
14	التأكد من عدم المغالاة في معدلات الإهلاك بالنسبة للاستثمارات	1,0000	,00000
15	مراجعة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملات الأجنبية.	1,0000	,00000
16	التأكد من عدم التلاعب في نسب تقدم التثبيتات الجاري انجازها	1,0000	,00000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج spss20.0

- بالنسبة للسؤال الأول والمتعلق بتأكد مراجعو الحسابات من صحة المبالغ المقدرة للأصول المعنوية لاسيما مصاريف البحث والتطوير، برامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية... الخ، نلاحظ تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره ,00000
- بالنسبة للسؤال الثاني والمتعلق بتأكد مراجعو الحسابات من ثبات الشركة على طريقة احتساب الإهلاك الخاص بالأصل نفسه، تحقق هذا من خلال الثبات على طريقة الإهلاك الخطي بالنسبة لجميع التثبيتات وترجم هذا بمتوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره ,00000
- أما السؤال الثالث والذي ينص على تأكد مراجعو الحسابات من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية نلاحظ تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره ,00000
- وبخصوص السؤال الرابع والذي ينص على تأكد مراجعو الحسابات بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيله وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 6,000 وبتأخراف معياري قدره 54772
- أما السؤال الخامس والذي ينص على تأكد مراجعو الحسابات من مراجعة مدى احتواء الميزانية المالية إلا على معاملات الشركة دون معاملات مالكيها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره ,00000
- بالنسبة للسؤال السادس والمتعلق بتأكد مراجعو الحسابات التحقق من مدى إحترام الشركة لاتفاقية الوحدة النقدية في حالة المعاملات الأجنبية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره ,00000

- وبخصوص السؤال السابع والذي ينص على ضرورة التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 6,000, وبإنحراف معياري قدره 5,4772.
- السؤال الثامن والمتعلق بالتحقق من نسب الملكية المفصح عنها من الكيانات المشاركة تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,000, وبإنحراف معياري قدره 0,0000, وكانت النسب كالتالي:

الجدول رقم 03-18 نسبة تملك الشركات

الشركات	نسبة ENSP ملكية	نسبة تملك الشركة الأخرى
MESP	49%	MEDES 51 %
BJSP	49%	BJ 51%
WESP	49%	WEATHRFORD 51%
BASP	40%	HALLIBURTON-BAROI D % 60
HESP	51 %	HALLIBURTON 49%

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

- السؤال التاسع ينص على مدى التحقق من عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية لم يكون إجماع على القيام بهذا الإجراء وهذا من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 2,000, وبإنحراف معياري قدره 4,4721.
- أما السؤال العاشر يبين مدى مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر بحيث نلاحظ قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 6,000, وبإنحراف معياري قدره 5,4772.
- السؤال الحادي عشر يبين مدى التأكد من عدم إدماج الترحيل من جديد مع ربح الدورة المالية الحالية نلاحظ تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,000, وبإنحراف معياري قدره 0,0000.

- السؤال الثاني عشر يبين مدى التأكد من توفر كل إنجاز تمويلي مسجل في الميزانية على كافة الشروط اللازمة لإعتبره عقد إنجاز تمويلي نلاحظ تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **0,0000**,
- السؤال الثالث عشر يبين مدى مراجعة مدى إخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **0,0000**,
- وبخصوص السؤال الرابع عشر والذي ينص على تأكد مراجعو الحسابات من عدم المغالاة في معدلات الإهلاك بالنسبة للتثبيات وجدنا أن المعدلات التي تستخدمها الشركات تعكس العمر الإنتاجي للأصول والجدول التالي يبينها:

الجدول رقم 03-19: معدلات التثبيات في الشركات

المعدل	التثبيات
%20	logiciel
%10	aménagement divers
بين %15 و %20	matériel et outillage
بين %20 و %25	meublier, matériel de bureau et équipements

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات

- السؤال الخامس عشر يبين مدى مراجعة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملة الأجنبية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **0,0000**,
- السؤال السادس عشر يبين مدى التأكد من عدم التلاعب في نسب تقدم التثبيات الجاري إنجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **0,0000**,

3-2 عرض المتغير المستقل الثاني

1-3-2 التحليل التطوري للتدفقات النقدية خلال فترة الدراسة

يتمثل المتغير المستقل الثاني في الإجراءات المتعلقة بتدقيق المحتوى المعلوماتي للتدفقات النقدية وقبل عرض هذه الإجراءات ومعاملاتها الإحصائية سنحاول إستعراض التحليل التطوري لهذه التدفقات بين سنتي 2012 و2013 وذلك فيما يلي:

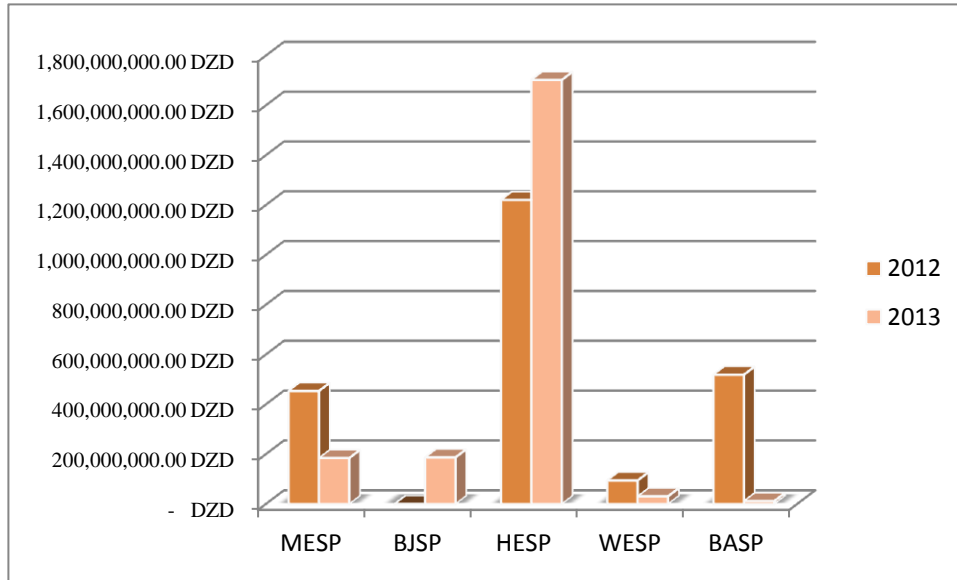
أ-التدفقات التشغيلية:

الجدول رقم 03-20 التدفقات التشغيلية

2013	2012	الشركات
184492626,93	453708594,29	MESP
187 297 952	-333763033	BJSP
1702306052,67	1220420962,77	HESP
30 877 201,97	94 606 974,31	WESP
11 982 800,56	519 098 376,35	BASP

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-08 التدفقات التشغيلية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

تعتبر التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هام يدل على قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية، ومن أهم الأمور التي يتوجب البحث عنها ضمن قائمة التدفقات النقدية أن تكون التدفقات

التشغيلية موجبة وكبيرة ومتزايدة مع الزمن، ولذلك لا بد من تتبع التدفقات النقدية ومعرفة مصادرها ومدى جودتها فالتدفقات النقدية تكون جيدة كلما ارتفعت صافي التدفقات النقدية التشغيلية الموجب، والجدول رقم يبين التدفقات النقدية للشركات المدروسة لسنتي 2012 و 2013 ويمكن تحليلها كما يلي:

- بالنسبة لشركة MESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 453708594,29 وإنخفضت في سنة 2013 إلى 184492626,93

- بالنسبة لشركة BJSP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية سالبة لسنة 2012 قدرها -333763033 وإرتفعت في سنة 2013 إلى 187 297 952

- بالنسبة لشركة HESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 1702306052,67 وإرتفعت في سنة 2013 إلى 1220420962,77

- بالنسبة لشركة WESP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 94 606 974,31 وإنخفضت في سنة 2013 إلى 30 877 201,97 ويفسر هذا الانخفاض بالرجوع لعناصر جدول تدفقات الخزينة للشركة للسنتين

- بالنسبة لشركة BASP حققت تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 519 098 376,35 وإنخفضت في سنة 2013 إلى 11 982 800,56 ويفسر هذا الانخفاض بالرجوع لعناصر جدول تدفقات الخزينة للشركة للسنتين

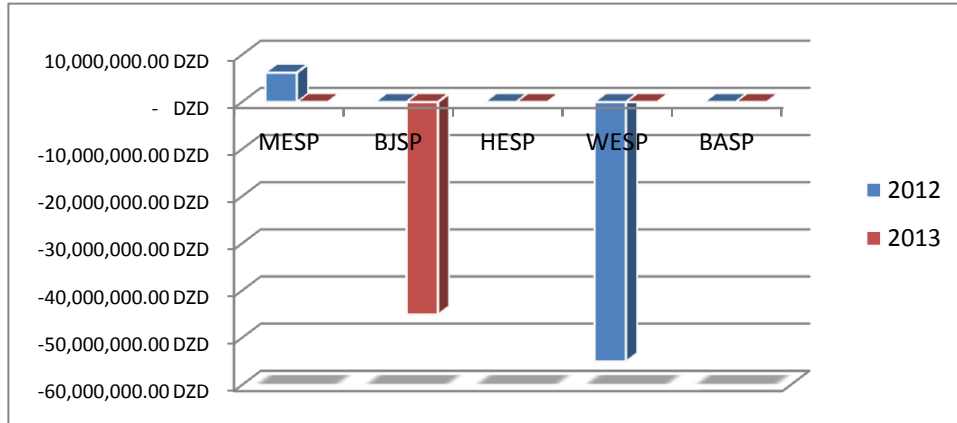
ب- التدفقات الإستثمارية:

الجدول رقم 03-21 التدفقات الإستثمارية

2013	2012	الشركات
-----	6222964,00	MESP
-45 058 613	-26 1 38 063	BJSP
-1509893007,41	-854782649,94	HESP
-38107251,33	-54 996 645,95	WESP
-373774421,23	-30765998,56	BASP

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-09 التدفقات الإستثمارية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

– بالنسبة لشركة MESP حققت تدفقات إستثمارية موجبة لسنة 2012 قدرها **6222964,00** في حين إنعدمت هذه التدفقات سنة 2013

– بالنسبة لشركة BJSP حققت تدفقات إستثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها **26138063** وإنخفضت في سنة 2013 إلى **-45 058 613**

– بالنسبة لشركة HESP حققت تدفقات إستثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها **854782649,94**، وإنخفضت في سنة 2013 إلى **-1509893007,41**

– بالنسبة لشركة WESP حققت تدفقات إستثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها **54 996 645,95**، وارتفعت في سنة 2013 إلى **-38107251,33**

– بالنسبة لشركة BASP حققت تدفقات إستثمارية سالبة لسنة 2012 قدرها **30765998,56**، وإنخفضت في سنة 2013 إلى **-373774421,23**

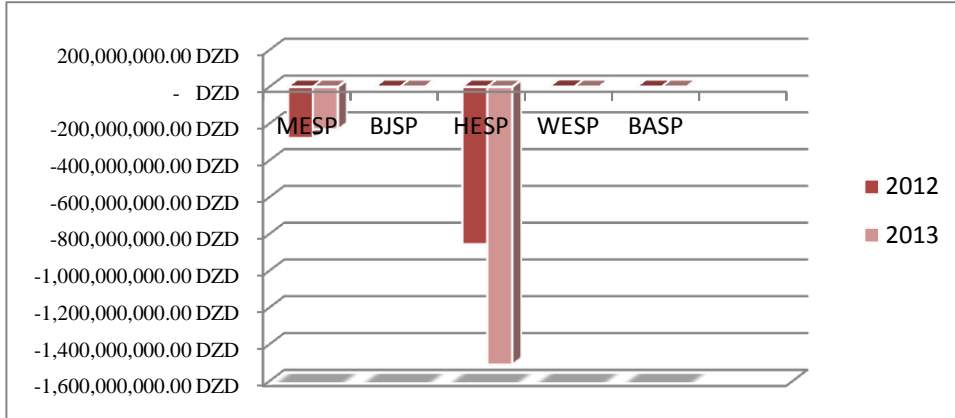
ج- التدفقات التمويلية:

الجدول رقم 03-22 التدفقات التمويلية

2013	2012	الشركات
-231319146,12	-277582905,54	MESP
-----	-----	BJSP
-1509893007,41	-854782649,94	HESP
65 154,73	967 760,87	WESP
-90 000,00	-----	BASP

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-10 التدفقات التمويلية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

- بالنسبة لشركة MESP حققت تدفقات تمويلية سالبة لسنة 2012 قدرها 277,582,905,54- وإرتفعت في سنة 2013 إلى -231,319,146,12

- بالنسبة لشركة HESP حققت تدفقات تمويلية سالبة لسنة 2012 قدرها 854,782,649,94- وإنخفضت في سنة 2013 إلى -150,989,300,7,41

- بالنسبة لشركة WESP حققت تدفقات تمويلية موجبة لسنة 2012 قدرها 967 760,87 وإنخفضت في سنة 2013 إلى 65 154,73

- بالنسبة لشركة BASP حققت تدفقات تمويلية معدومة لسنة 2012 وفي سنة 2013 بلغت 90 000,00

2-3-2 إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية المفصح عنها

الجدول رقم 03-23 إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية

الرقم	إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التدفقات النقدية المفصح عنها	المتوسط	الانحراف
1	التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات إستثمارية وتمويلية	1,000	,00000
2	التأكد من عدم تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي	,2000	,44721
3	التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير	,6000	,54772
4	التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية	,2000	,44721

5	التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين	6,000	54772
6	التأكد من الثبات الاختيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	1,000	00000
7	التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية	1,000	00000
8	التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية	2,000	44721
9	التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي.	6,000	54772
10	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود التدفقات المتوفرة من العملات الأجنبية	1,000	00000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج spss20.0

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 1,0000 وبتأخراف معياري قدره 00000
- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 2,000 وبتأخراف معياري قدره 44721
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات والمبالغ 6,000 وبتأخراف معياري قدره 54772
- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة 2,000 وبتأخراف معياري قدره 44721
- التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ 6,000 وبتأخراف معياري قدره 54772

- التأكد من الثبات الإختياري ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,
- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,
- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **2000**, وبإنحراف معياري قدره **44721**
- التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي. الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **6000**, وبإنحراف معياري قدره **54772**,
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,

4-2 عرض المتغير المستقل الثالث

1-4-2 التحليل التطوري للأرصدة الوسيطة للتسيير خلال فترة الدراسة

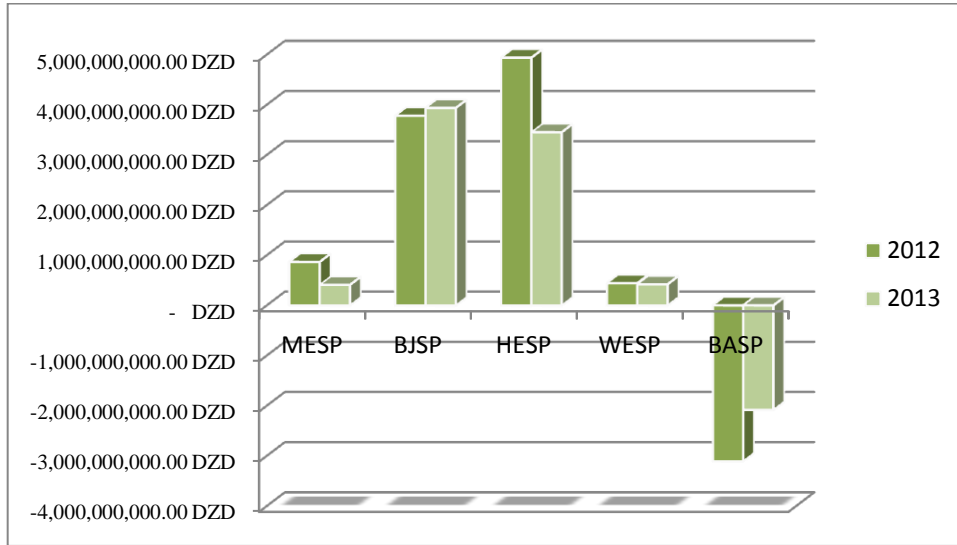
أ- إنتاج السنة المالية

الجدول رقم 03-24 إنتاج السنة المالية

الشركات	2012	2013
MESP	866546481,02	408189643 ,92
BJSP	3779 759 531, 03	3936728242,07
HESP	4938609606,94	3451529035,45
WESP	442 718 306,10	420 054 617,21
BASP	-3 107 558 520,39	-2 083 599 638,96

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-11 إنتاج السنة المالية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

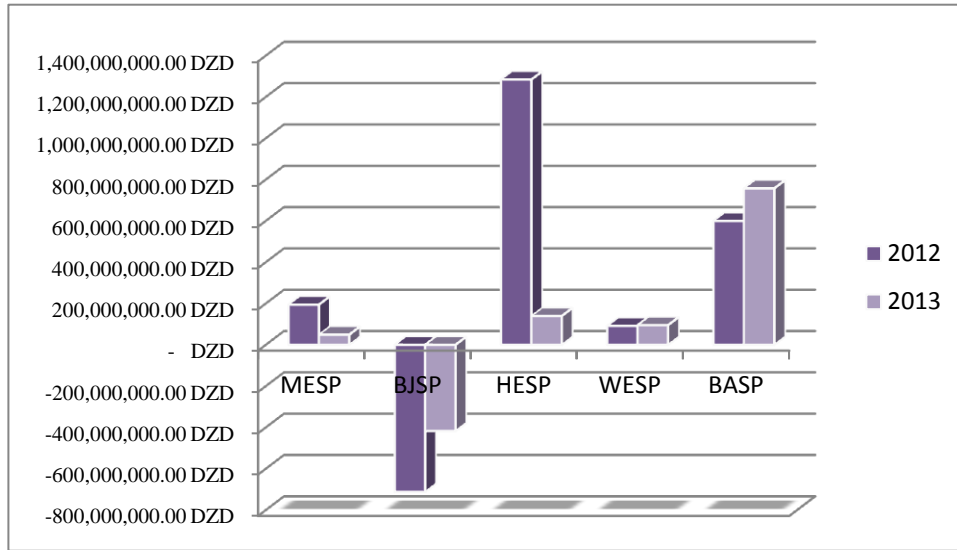
- بالنسبة لشركة MESP بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2012 866546481,02 وانخفضت في سنة 2013 إلى 408189643,92
- بالنسبة لشركة BJSP بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2012 779 759 5313 وارتفعت في سنة 2013 إلى 3936728242
- بالنسبة لشركة HESP بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2012 4938609606,94 وانخفضت في سنة 2013 إلى 3451529035,45
- بالنسبة لشركة WESP بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2012 442 718 306,10 وانخفضت في سنة 2013 إلى 420 054 617,21
- بالنسبة لشركة BASP بلغ إنتاج السنة المالية لسنة 2012 قيمة سالبة قدرها 3 107 558 520,39 وارتفعت في سنة 2013 إلى -2 083 599 638,96
- ب- النتيجة العملية:

الجدول رقم 03-25 النتيجة العملية

2013	2012	الشركات
49225545,60	194405527,67	MESP
-417076287,377	-711 838072,25	BJSP
139439773,94	1284194518,06	HESP
95 021 169,21	91 269 885,35	WESP
757 266 293,82	599 502 174,85	BASP

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-12 النتيجة التشغيلية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

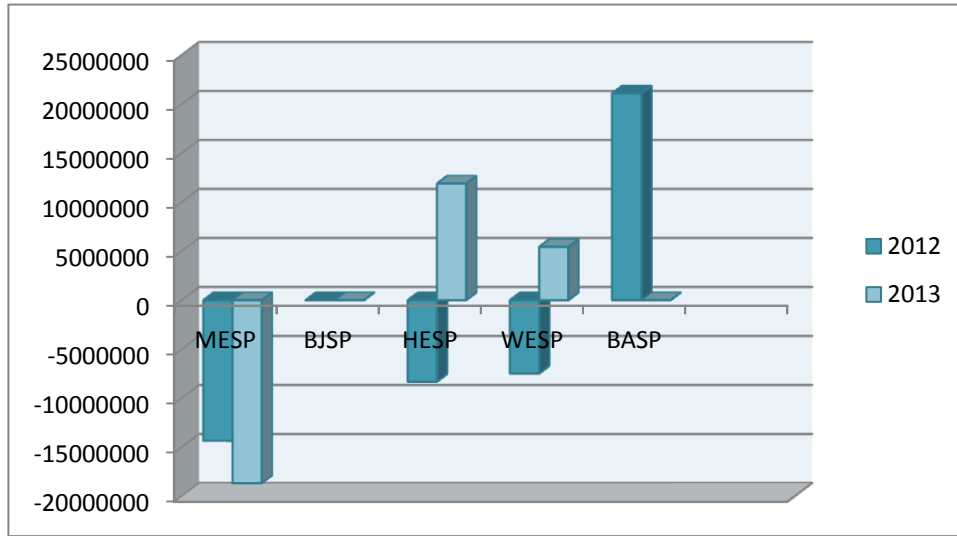
- بالنسبة لشركة MESp حققت نتيجة تشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 194405527,67 وانخفضت في سنة 2013 إلى 49225545,60
 - بالنسبة لشركة BJSP حققت نتيجة تشغيلية سالبة لسنة 2012 قدرها 711 838072,25 وارتفعت في سنة 2013 إلى -417076287,377
 - بالنسبة لشركة HESP حققت نتيجة تشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 1284194518,06 وانخفضت في سنة 2013 إلى 139439773,94
 - بالنسبة لشركة WESP حققت نتيجة تشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 91 269 885,35 وارتفعت في سنة 2013 إلى 95 021 169,21
 - بالنسبة لشركة BASP حققت نتيجة تشغيلية موجبة لسنة 2012 قدرها 599 502 174,85 وارتفعت في سنة 2013 إلى 757 266 293,82
- ج- النتيجة المالية:

الجدول رقم 03-26 النتيجة المالية

2013	2012	الشركات
-18654782,70	-14337424,50	MESP
12845003,41	-78 604 863 08	BJSP
11897353,89	-8316726,19	HESP
5 441 004,39	-7 485 459,21	WESP
-6 252 254,90	21 091 153,27	BASP

المصدر من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية لشركات الدراسة

الشكل رقم: 03-13 النتيجة المالية للشركات خلال فترة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الشركات وبرنامج Excel 2007

- بالنسبة لشركة MESP حققت نتيجة مالية سالبة لسنة 2012 قدرها 14337424,50- وإنخفضت في سنة 2013 إلى -18654782,70

- بالنسبة لشركة BJSP حققت نتيجة مالية سالبة لسنة 2012 قدرها 78 604 863 08- وارتفعت في سنة 2013 إلى قيمة موجبة قدرها 12845003,41

- بالنسبة لشركة HESP حققت نتيجة مالية سالبة لسنة 2012 قدرها 8316726,19- وارتفعت في سنة 2013 إلى قيمة موجبة قدرها 11897353,89

- بالنسبة لشركة WESP حققت نتيجة مالية سالبة لسنة 2012 قدرها 7 485 459,21- وارتفعت في سنة 2013 إلى قيمة موجبة قدرها 5 441 004,39

- بالنسبة لشركة BASP حققت نتيجة مالية موجبة لسنة 2012 قدرها 21 091 153,27 وإنخفضت في سنة 2013 إلى قيمة سالبة قدرها 757 266 293,82

4-2-3 إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة المفصح عنها

الجدول رقم 03-27: إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة

الرقم	إجراءات إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأرصدة الوسيطة المفصح	المتوسط	الانحراف
1	مراجعة مدى تأجيل الشركة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه	1,0000	,00000
2	التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.	,6000	,54772
3	التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة	,6000	,54772
4	مراجعة عقود الإنشاء طويلة الأجل، ومدى التلاعب في طريقة المحاسبة عنه	1,0000	,00000
5	التأكد من عدم التلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة	1,0000	,00000
6	التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية	,2000	,44721
7	التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد	,6000	,54772
8	التأكد من عدم الإحتساب البطيء لإهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات.	1,0000	,00000
9	مراجعة مدى بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة	1,0000	,00000
10	مراجعة مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي	,6000	,54772
11	مراجعة مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن	,6000	,54772

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج spss20.0

- السؤال الأول ينص على مدى مراجعة مدى تأجيل الشركة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه إنجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,
- السؤال الثاني ينص على مدى التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الذي من شأنه ان يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل نلاحظ وجود تباين بين الشركات من خلال متوسط هذه الإجراءات والمبالغ **6000**, وبإنحراف معياري قدره **54772**,
- السؤال الثالث ينص على مدى التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة بحيث نلاحظ قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **6000**, وبإنحراف معياري قدره **54772**,
- السؤال الرابع ينص على مدى مراجعة عقود الإنشاء طويلة الأجل ومدى التلاعب في طريقة المحاسبة عنه إنجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,
- السؤال الخامس ينص على مدى بالتلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة إنجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,
- السؤال السادس ينص على مدى التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية بحيث نلاحظ عدم قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **2000**, وبإنحراف معياري قدره **44721**
- السؤال السابع ينص على مدى التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد بحيث نلاحظ قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **6000**, وبإنحراف معياري قدره **54772**,
- السؤال الثامن ينص على مدى الاحتساب البطيء لإهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات إنجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإنحراف معياري قدره **00000**,

- السؤال التاسع ينص على مدى مراجعة مدى بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة انجازها تحقق هذا الإجراء في جميع شركات العينة المدروسة من خلال متوسط هذه الإجراءات و المبالغ **1,0000** وبإحرف معياري قدره **0,0000**.
- السؤال العاشر ينص على مدى مراجعة مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي بحيث نلاحظ قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **6000**، وبإحرف معياري قدره **54772**.
- السؤال الحادي عشر ينص على مدى مراجعة مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في ارض الوطن بحيث نلاحظ قيام أغلبية الشركات بهذا الإجراء من خلال متوسط حسابي قدرة **6000**، وبإحرف معياري قدره **54772**.

المبحث الثالث: الدراسة الإحصائية

بعد عرض لنا للمتغيرات المنهجية للدراسة وكذا نموذج الدراسة نحاول في هذا المبحث التطرق إلى الدراسة الإحصائية وذلك بإتباع الخطوات المناسبة فيما يلي:

1-3 دراسة صلاحية النموذج

بعدما ما قمنا بصياغة النموذج ووصف لمنهجية الدراسة، سنحاول إختبار مدى صلاحية النموذج وهذا بتطبيق عدد من الإختبارات الإحصائية المناسبة لذلك، ثم إختبار فرضيات الدراسة والحكم على مدى صحتها من خلال قوة الإرتباط الموجود بين المستحقات الإختيارية وكل متغير من المتغيرات المستقلة.

1-1-3 التوزيع الطبيعي

من خلال الجدول رقم **28-03** يتبين أن مستوى الدلالة لجميع المتغيرات أكبر من مستوى الدلالة وهذا ما يفسر توزع البيانات طبيعيا

الجدول رقم **28-03**: التوزيع الطبيعي

X3	X2	X1	DAC	المتغيرات
,500	,293	,793	1,027	Z de Kolmogorov-Smirnov
,964	1,000	,555	,242	Signification asymptotique (bilatérale)

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج **spss20,0**

3-1-2 اختبار حسن المطابقة

يستخدم اختبار حسن المطابقة لمعرفة مدى ملائمة نموذج الدراسة، ويظهر الجدول رقم 29-03 أن مستوى الدلالة لاختبار F المحسوبة وفق اختبار حسن المطابقة، أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه النموذج ملائم لدراسة مدى تأثير المراجع الخارجي على المستحقات الاختيارية من خلال المتغيرات المستقلة

الجدول رقم 29-03: اختبار حسن المطابقة

نتيجة الصلاحية	مستوى الدلالة لاختبار F
النموذج ملائم للدراسة	,859

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss20,0

3-1-3 اختبار الارتباط الذاتي

يقيس اختبار ديربن واتسن مدى وجود مشكلة الارتباط التسلسلي بين الأخطاء العشوائية ويوضح الجدول رقم 30-03 أن قيمة هذا الاختبار تساوي 2,390 وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين البواقي

الجدول رقم 30-03: اختبار ديربن واتسن

النتيجة	إختبار Durbin-Watson
عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين البواقي	2,390

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss20,0

3-1-4 اختبار الازدواج الخطي

من بين الإختبارات المستخدمة في تحليل الإنحدار نجد إختبار تضخم التباين VIF والذي يبين مدى إرتباط المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض، والجدول التالي يبين معاملات إختبار VIF للمتغيرات المستقلة

الجدول رقم 31-03: إختبار الإزدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة

معاملات VIF	المتغيرات المستقلة
1,392	المتغير المستقل الأول $X1$
1,009	المتغير المستقل الثاني $X2$
1,394	المتغير المستقل الثالث $X3$

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج spss20,0

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة VIF للمتغيرات المستقلة لم تتجاوز قيمة 5 المعتمدة في تفسيره وبالتالي لا يوجد تداخل بين هذه المتغيرات.

3-1-5 تحليل مصفوفة الارتباط:

من خلال مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة نستنتج مايلي:

- وجود علاقة عكسية بين المتغير التابع DAC والتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية لعينة الدراسة والمتغير المستقل الأول X1 والتمثل في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية، وهذا من خلال معامل ارتباط بيرسون الذي بلغ -0,433 .
- وجود علاقة عكسية بين المتغير التابع DAC والتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية لعينة الدراسة والمتغير المستقل الثاني X2 والتمثل في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق التدفقات النقدية، وهذا من خلال معامل ارتباط بيرسون الذي بلغ -0,298 .
- وجود علاقة عكسية بين المتغير التابع DAC والتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية لعينة الدراسة والمتغير المستقل الثالث X3 والتمثل في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير، وهذا من خلال معامل ارتباط بيرسون الذي بلغ -0,070 .

الجدول رقم 03-32: مصفوفة الارتباط لمتغيرات النموذج

	DAC	X1	X2	X3
Corrélation de Pearson	1	-,433	-,298	-,070
DAC Sig. (bilatérale)		,466	,626	,911
N	5	5	5	5
Corrélation de Pearson	-,433	1	,038	,526
X1 Sig. (bilatérale)	,466		,952	,362
N	5	5	5	5
Corrélation de Pearson	-,298	,038	1	,055
X2 Sig. (bilatérale)	,626	,952		,930
N	5	5	5	5
Corrélation de Pearson	-,070	,526	,055	1
X3 Sig. (bilatérale)	,911	,362	,930	
N	5	5	5	5

المصدر: مخرجات برنامج spss20,0

2-3 اختبار فرضيات الدراسة

1-2-3 اختبار الفرضية الاولى

ينص الجزء الثاني من الفرضية الأولى على: "تقوم الشركات المدروسة باستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي" بعدما أثبتنا وجود مرونة متاحة في قواعد القياس والإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي نحاول في هذا البند اختبار مدى قيام الشركات المدروسة باستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية.

الجدول رقم: 03-33 متوسط المستحقات الإختيارية

الشركات	السنة	للمستحقات الإختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية
MESP	2012	-261674321,8	261674321,8	188553877
	2013	-115433431,2	115433431,2	
BJSP	2012	-619551741,3	619551741,3	726118933
	2013	-832686125,4	832686125,4	
HESP	2012	-1150817101	1150817101	1859229026
	2013	-2567640950	2567640950	
WESP	2012	-41791324,59	41791324,59	84953530
	2013	-128115735,4	128115735,4	
BASP	2012	-1100132310	1100132310	910439487
	2013	-720746663,71	720746663,71	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على التقارير المالية ومخرجات برنامج spss20,0

يبين الجدول رقم 03-33 القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية وكذا متوسط هذه المستحقات خلال سنتي الدراسة حيث نلاحظ ما يلي:

-بالنسبة لشركة MESP نلاحظ ان متوسط المستحقات الإختيارية لفترة الدراسة بلغ 188553877، وهي أصغر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال سنة 2012 وعليه فالشركة قامت باستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، أما سنة 2013 فكان متوسط المستحقات الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية، وهذا يعني عدم قيام الشركة باستغلال المرونة المتاحة؛

-بالنسبة لشركة BJSP نلاحظ ان متوسط المستحقات الإختيارية لفترة الدراسة بلغ 726118933 ، وهي أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال سنة 2012 وعليه فالشركة لم تقم باستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، أما سنة 2013 فكان متوسط المستحقات الإختيارية أصغر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية، وهذا يعني قيام الشركة باستغلال المرونة المتاحة؛

-بالنسبة لشركة **HESP** نلاحظ ان متوسط المستحقات الإختيارية لفترة الدراسة بلغ **1859229026**، وهي أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال سنة **2012** وعليه فالشركة لم تقم بإستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، أما سنة **2013** فكان متوسط المستحقات الإختيارية أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية، وهذا يعني عدم قيام الشركة بإستغلال المرونة المتاحة؛

-بالنسبة لشركة **WESP** نلاحظ أن متوسط المستحقات الإختيارية لفترة الدراسة بلغ **84953530**، وهي أكبر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال سنة **2012** وعليه فالشركة لم تقم بإستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، أما سنة **2013** فكان متوسط المستحقات الإختيارية أصغر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية، وهذا يعني قيام الشركة بإستغلال المرونة المتاحة؛

-بالنسبة لشركة **BASP** نلاحظ ان متوسط المستحقات الإختيارية لفترة الدراسة بلغ **910439487**، وهي أصغر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية خلال سنة **2012** وعليه فالشركة لم تقم بإستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، أما سنة **2013** فكان متوسط المستحقات الإختيارية أصغر من القيمة المطلقة للمستحقات الإختيارية، وهذا يعني قيام الشركة بإستغلال المرونة المتاحة. من خلال ما سبق نلاحظ إستغلال الشركات المدروسة للمرونة المتاحة في السياسات المحاسبية في إحدى السنتين على الأقل ويمكن إرجاع هذا الى الإجراءات التي لم تتحقق والتمثلة في مايلي:

-عدم تحقق إجراء التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛

- عدم تحقق إجراء تأكد مراجعو الحسابات من عدم تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛
- عدم تحقق إجراء عدم أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية؛
- عدم تحقق إجراء مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر؛
- عدم تحقق إجراء مراجعة مدى تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- عدم تحقق إجراء التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير الدخل؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية ؛

- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الذي من شأنه ان يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية؛
- عدم تحقق إجراء التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد؛
- عدم تحقق إجراء مراجعة مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي؛
- عدم تحقق إجراء مراجعة مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في أرض الوطن. وعليه نقبل الفرضية الأولى والتي تنص على قيام الشركات المدروسة بإستغلال المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية خلال فترة الدراسة

3-2-2 إختبار الفرضية الثانية

توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ملائمة النموذج المقترح لدراسة مدى إكتشاف وإستبعاد ممارسات

المحاسبة الإبداعية

بالنسبة للفرضية الثانية والتي تتعلق بصلاحيه نموذج الدراسة نلاحظ من خلال حساب مجموعة من الإختبارات الإحصائية المناسبة لذلك، حيث قيمة معاملات Z بلغت بالنسبة للتوزيع الطبيعي 1,027 ، 793 ، 293 ، 500 على التوالي وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وبالتالي بيانات النموذج المقترح تتوزع طبيعيا، ثم قمنا بإختبار حسن المطابقة حيث بلغت مستوى المعنوية لإختبار $f = 0.859$ وهي أكبر من مستوى الدلالة وعليه النموذج ملائم لدراسة الهدف المنشود.

3-2-3 إختبار الفرضية الثالثة

يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة

الجدول رقم 03-34: إختبار الفرضية الثالثة

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-1,375	1,078		-1,275	,292
X1	-1,251	1,501	-,433	-,833	,466

المصدر: مخرجات برنامج spss20,0

يبين الجدول أعلاه العلاقة بين المتغير التابع المستحق الإختيارية و المتغير المستقل الأول الإجراءات المتبعة لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية، حيث نلاحظ ان قيمة **Bêta** تساوي **-,433**، وهي قيمة سالبة، أي العلاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يجسده الواقع، أي كلما زادت الإجراءات المتبعة لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية، كما يبين الجدول أعلاه قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **466**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الثالثة والتي تنص على وجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة.

3-2-4 الفرضية الرابعة

يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق التدفقات النقدية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة

الجدول رقم 03-35: إختبار الفرضية الرابعة

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-2,878	3,682		-,782	,491
X2	-2,797	5,173	-,298	-,541	,626

المصدر: مخرجات برنامج spss20,0

يبين الجدول أعلاه العلاقة بين المتغير التابع المستحق الإختيارية و المتغير المستقل الثاني الإجراءات المتبعة لتدقيق التدفقات النقدية، حيث نلاحظ ان قيمة **Bêta** تساوي **-,298**، وهي قيمة سالبة، أي العلاقة عكسية بين المتغيرين،

وهذا ما يجسده الواقع، أي كلما زادت الإجراءات المتبعة لتدقيق التدفقات النقدية ، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية، كما يبين الجدول أعلاه قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **626**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الرابعة والتي تنص على وجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق التدفقات النقدية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة.

3-2-5 إختبار الفرضية الخامسة

يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة

الجدول رقم **03-36**: إختبار الفرضية الخامسة

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-1,736	6,455		-,269	,805
X3	-1,040	8,587	-,070	-,121	,911

المصدر: مخرجات برنامج **spss20,0**

يبين الجدول أعلاه العلاقة بين المتغير التابع المستحقات الإختيارية و المتغير المستقل الثالث الإجراءات المتبعة لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير، حيث نلاحظ أن قيمة **Bêta** تساوي **-0,070**، وهي قيمة سالبة، أي العلاقة عكسية بين المتغيرين، وهذا ما يجسده الواقع، أي كلما زادت الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية، ويبين الجدول أعلاه قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **911**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الخامسة والتي تنص على وجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة.

3-3 عرض نتائج الدراسة التطبيقية

بعد قيامنا بالدراسة الإحصائية على الشركات المدروسة توصلنا إلى العديد من لنتائج يمكن سردها أهمها فيما يلي:

- تميزت معظم شركات العينة المدروسة بمستحقات كلية سالبة وتجسدت هذه النتيجة من خلال كون ان التدفقات النقدية التشغيلية أكبر من صافي دخل الشركات؛

- حققت معظم شركات العينة المدروسة أرباح خلال فترة الدراسة ما عدا شركتي **BJSP** و **BASP**؛
- حققت أغلب شركات الدراسة تدفقات نقدية تشغيلية موجبة ما عدا **BJSP** التي كانت تدفقاتها النقدية التشغيلية سالبة؛
- حققت أغلب شركات الدراسة تدفقات إستثمارية سالبة ما عدا **MESP** التي كانت تدفقاتها الإستثمارية موجبة سنة 2012؛
- حققت أغلب شركات الدراسة تدفقات إستثمارية سالبة ما عدا **WESP** التي كانت تدفقاتها التمويلية موجبة سنة 2012؛
- حققت أغلب شركات الدراسة إنتاج السنة المالية موجب ما عدا **BASP** التي كان إنتاج السنة المالية فيها سالب سنّي الدراسة؛
- حققت أغلب شركات الدراسة نتيجة عملياتية موجبة ما عدا **BJSP** التي كانت فيها سالبة سنّي الدراسة؛
- هناك تقدير محكم لمبالغ الأصول المعنوية لاسيما مصاريف البحث والتطوير برامج الإعلام الآلي العلامات التجارية... الخ؛
- وجود ثبات في طرق إهلاك التثبيتات المطبقة في جميع شركات العينة المدروسة؛
- لا تقوم شركات عينة الدراسة أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية المالية المفصّل عنها؛
- تدرج الشركات المدروسة إلا معاملات دون معاملات مالكيها في عناصر الميزانية المالية المفصّل عنها؛
- تحترم الشركات المدروسة اتفاقية الوحدة النقدية في المعاملات الأجنبية؛
- تفصّل شركات العينة المدروسة نسب الملكية الخاصة بالكيانات المشاركة؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر؛
- لا تدرج شركات العينة المدروسة أي أصل مقتني عن طريق الإيجار التمويلي في الميزانية إلا إذا استوفى الشروط اللازمة لإعتبره عقد إيجار تمويلي؛
- لا تقوم شركات العينة المدروسة بمغلاة في معدلات إهلاك التثبيتات وهي تعكس العمر الإنتاجي للأصول؛
- تراجع شركات العينة المدروسة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملة الأجنبية؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بتفعيل فرضية الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
- لا تقوم شركات العينة المدروسة بتسجيل الإيراد إلا بعد التأكد من تحققه؛

- لا تقوم شركات العينة المدروسة بإجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بتقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة.

3-4 عرض النموذج المقترح بعد الدراسة

نحاول في هذا العنصر تصور لنموذج الدراسة المقترح، شروط وكيفية تطبيقه وذلك فيما يلي:

3-4-1 قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية

يترك للباحث اختيار النموذج المناسب لتقدير قيمة المستحقات غير إختيارية والتي من أهمها، **De Healy Model**

Angela Model، **Jones Model**، **Madified Jones Model**. وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- تحديد عينة وفترة الدراسة؛
- حساب المستحقات الكلية؛
- حساب المستحقات غير إختيارية؛
- حساب المستحقات الإختيارية لعينة الدراسة.

3-4-2 المتغير المستقل الأول:

يتمثل المتغير المستقل الأول في مجموعة من الإجراءات التي نرى أنها كفيلة بإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من قائمة الميزانية المالية، وتتمثل فيما يلي:

- التأكد من صحة المبالغ المقدرة للأصول المعنوية: مصاريف البحث والتطوير، برامج الإعلام الآلي، العلامات التجارية؛
- التأكد من ثبات الشركة على طريقة احتساب الإهلاك الخاص بالأصل نفسه؛
- التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية؛
- تأكد مراجعو الحسابات بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيله وبالتالي زيادة الأرباح والمخصصات؛
- مراجعة مدى احتواء الميزانية المالية إلا على معاملات الشركة دون معاملات مالكيها؛
- التحقق من مدى إحترام الشركة لإتفاقية الوحدة النقدية في حالة المعاملات الأجنبية؛
- التأكد من عدم تكوين مخصصات المؤونات المختلفة مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول؛
- التحقق من نسب الملكية المفصح عنها من الكيانات المشاركة؛
- التحقق من عدم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية؛
- مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر؛
- التأكد من عدم إدماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية؛

- التأكد من توفر كل إيجار تمويلي مسجل في الميزانية على كافة الشروط اللازمة لإعتبره عقد إيجار تمويلي؛
- مراجعة مدى إخفاء الديون المتعثرة بهدف تخفيض الديون المشكوك فيها؛
- التأكد من عدم المغالاة في معدلات الإهلاك بالنسبة للإستثمارات؛
- مراجعة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملات الأجنبية؛
- التأكد من عدم التلاعب في نسب تقدم التثبيتات الجاري إنجازها.

3-4-2 المتغير المستقل الثاني:

يتمثل المتغير المستقل الثاني في مجموعة من الإجراءات التي نرى أنها كفيلة بإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من قائمة التدفقات النقدية، وتمثل فيما يلي:

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات إستثمارية وتمويلية؛
- التأكد من عدم تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير؛
- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية؛
- التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين؛
- التأكد من الثبات الاختيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية؛
- التأكد من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي؛
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود التدفقات المتوفرة من العملات الأجنبية.

3-4-3 المتغير المستقل الثالث:

يتمثل المتغير المستقل الثالث في مجموعة من الإجراءات التي نرى أنها كفيلة بإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من قائمة الأرصدة الوسيطة للتسيير، وتمثل فيما يلي:

- مراجعة مدى تأجيل الشركة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه؛
- التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل؛

- التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة؛
- مراجعة عقود الإنشاء طويلة الأجل، ومدى التلاعب في طريقة المحاسبة عنه؛
- التأكد من عدم التلاعب في مستحقات مصروفات الحملات الإعلانية المحملة على الفترة؛
- التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية؛
- التأكد من عدم تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد؛
- التأكد من عدم الإحتساب البطيء لإهلاك الأصول، أو التلاعب في تقدير المخصصات؛
- مراجعة مدى بالإمكان تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة؛
- مراجعة مدى الفصل بين مخزون آخر المدة والمخزون الحالي؛
- مراجعة مدى تمثل المبيعات للخارج خصوصيات ملحوظة قياسا إلى المبيعات في ارض الوطن.

خلاصة واستنتاجات:

تناولنا من خلال هذا الفصل دراسة تطبيقية على عينة من الشركات البترولية التي حصلنا على قوائمها المالية وتقارير المراجعة الخارجية الخاصة بها وبعدها قمنا بدراسة وتحليل القوائم المالية الأساسية ومن ثم تحديد ثلاثة متغيرات متمثلة في المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية والذي يترجم في الأرباح المفصح عنها، والمحتوى المعلوماتي لجدول سيولة الخزينة والذي يترجم في تدفقات الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية، وأخيرا المحتوى المعلوماتي لجدول حسابات النتائج والذي يترجم في الأرصدة الوسيطة للتسيير، وبعد تحديد المتغيرات المستقلة قمنا باقتراح مجموعة من الإجراءات والتي نرى أنها تعطي أرباح وتدفقات نقدية وأرصدة وسيطة خالية من أي تلاعب، ثم قمنا بحساب ممارسات المحاسبة الإبداعية لكل شركة من شركات العينة المدروسة من خلال تطبيق نموذج جونز المعدل، ومن تم تشكيل نموذج الإنحدار المتعدد وإختبار فرضيات الدراسة.

ولدراسة صلاحية نموذج الدراسة طبقنا مجموعة من الإختبارات الإحصائية المناسبة لذلك، حيث بلغت معاملات Z بالنسبة للتوزيع الطبيعي $7931,027$ ، 293 ، 500 ، على التوالي وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وبالتالي بيانات النموذج المقترح تتوزع طبيعيا، ثم قمنا بإختبار حسن المطابقة حيث بلغت مستوى المعنوية لإختبار f 0.859 وهي أكبر من مستوى الدلالة وعليه النموذج ملائم لدراسة الهدف المنشود، وأيضا من بين الإختبارات المناسبة لصلاحية النموذج إختبار ديرين واتسن والذي يقيس مدى وجود مشكلة الارتباط التسلسلي بين الأخطاء العشوائية حيث أن قيمة هذا الإختبار بلغت $2,390$ وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين البواقي، وكذلك استخدمنا إختبار تضخم التباين VIF والذي يبين مدى ارتباط المتغيرات المستقلة مع بعضها البعض حيث نلاحظ أن قيمة VIF للمتغيرات المستقلة لم تتجاوز قيمة 5 المعتمدة في تفسيره وبالتالي لا يوجد تداخل بين هذه المتغيرات.

بعد التأكد من صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة قمنا بإختبار كل فرضية على حدى من خلال تحديد مدى وجود مؤشرات إحصائية تدل على تأثير المراجع الخارجي على المتغيرات المستقلة الثلاثة، ومن تم توصلنا إلى الدور الهام الذي يقوم به من أجل إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، وعليه تم قبول جميع فرضيات الدراسة.

الختام

1. الخلاصة
2. نتائج اختبار الفروض
3. عرض نتائج الدراسة
4. التوصيات
5. آفاق البحث في الموضوع

الخاتمة:

1- الخلاصة

حاولت هذه الأطروحة التوصل لنموذج الإكتشاف وإستبعاد مختلف الممارسات المحاسبية المضللة للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، من خلال العمل على الحد من التلاعبات التي تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية، ولقد إقتضى الأمر بنا إلى معالجة هذه الإشكالية عبر ثلاثة فصول، وهذا بإستخدام المناهج والأدوات المناسبة والمشار إليها في المقدمة، إنطلاقاً من الفرضيات الخمسة المقترحة.

ولقد تناولنا في هذه الدراسة جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي، حاولنا من خلال الجانب النظري عرض الأدبيات التطبيقية و المتمثلة في الدراسات السابقة، والتي تمكنا من الحصول عليها وتم تبويبها من خلال ثلاثة زوايا تتمثل في الدراسات التي تناولت الجانب الفلسفي للمحاسبة الإبداعية و محاولة تحديد طبيعتها، الدراسات التي تناولت الآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية وأخيراً الدراسات التي تناولت الأساليب المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تناولنا الأدبيات النظرية والمتمثلة في المحاسبة الإبداعية، قواعد القياس والإفصاح في ظل النظام المحاسبي المالي، والمراجع الخارجي، أما في الجانب التطبيقي، فتناولنا دراسة حالة عينة من الشركات البترولية من خلال تطبيق النموذج المقترح.

وتمكنا من خلال هذه الدراسة الوصول إلى الهدف المنشود وهذا بصلاحيية النموذج المقترح للتطبيق والذي أكد أهمية ودور مراجع الحسابات الخارجي في الوقوف أمام الممارسات المحاسبية المضللة للقوائم المالية للشركات المدروسة، لاسيما إذا تصف بالخبرة وبذل العناية المهنية اللازمة لذلك.

2- نتائج إختبار الفروض:

- من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في دراستنا هاته توصلنا إلى نتائج الفرضيات التالية:
- بالنسبة للفرضية الأولى والمتعلقة بالمرونة التي تتركها الممارسة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي ومدى استغلال عينة الدراسة لها ، فتم التحقق من صحتها من خلال إبراز المرونة المتاحة أمام معدي القوائم المالية في السياسات والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما نلاحظ إستغلال الشركات المدروسة للمرونة المتاحة في السياسات المحاسبية في إحدى السنتين على الأقل وعليه يؤدي بنا هذا إلى قبول الفرضية الأولى، والتي مفادها: تتصف السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي بالمرونة؛ مما يؤدي بالشركات المدروسة إلى إستغلالها خلال فترة الدراسة
 - بالنسبة للفرضية الثانية والتي تتعلق بصلاحيّة نموذج الدراسة فقد تم تأكيد هذه الفرضية من خلال مجموعة من الإختبارات الإحصائية المناسبة لذلك، حيث بلغت معاملات z بالنسبة للتوزيع الطبيعي 1,027 ، 793 ، 293 ، 500، على التوالي وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وبالتالي بيانات النموذج المقترح تتوزع طبيعياً، ثم قمنا بإختبار حسن المطابقة حيث بلغت مستوى المعنوية لإختبار f 0.859 وهي أكبر من مستوى الدلالة وعليه النموذج ملائم لدراسة الهدف المنشود، بالإضافة إلى إختبارات أخرى تم التطرق إليها في الدراسة التطبيقي، وعليه نقبل الفرضية الثانية، والتي مفادها: " توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ملائمة النموذج المقترح لإكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية.
 - بالنسبة للفرضية الثالثة والمتعلقة بوجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية

المدروسة، قتم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **466**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الثالثة، والتي مفادها: "يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة.

- بالنسبة للفرضية الرابعة والمتعلقة بوجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق التدفقات النقدية على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة قتم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **626**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الرابعة، والتي مفادها: " يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق التدفقات النقدية على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة

- بالنسبة للفرضية الخامسة والمتعلقة بوجود تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة، قتم التأكد من صحة هذه الفرضية من خلال قيمة مستوى المعنوية لإختبار t حيث بلغ **911**، وهو أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة **0,05** وعليه نقبل الفرضية الخامسة، والتي مفادها: " يوجد تأثير هام ذو دلالة إحصائية لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير على إكتشاف وإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية المفصح عنها من الشركات البترولية المدروسة.

3- عرض نتائج الدراسة:

أفرزت المعالجة النظرية والتطبيقية للموضوع مجموعة من النتائج، يتمحور أهمها فيما يلي:

أ- النتائج النظرية

- تتنافى ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها العديد من الشركات مع أخلاقيات مهنة المحاسبين؛
- إن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو مرونة البدائل (الخيارات) المحاسبية المتروكة، لاسيما في مجال القياس والتقدير الشخصي؛
- يتوقف نجاح الشركات في تطبيق الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية المفصح عنها؛
- يتوقف نجاح المراجع الخارجي في إستبعاد الممارسات المحاسبية المضللة للقوائم المالية على الفهم العميق للإطار النظري والتطبيقي للمراجعة وعلى بذل العناية المهنية اللازمة،
- إن الهدف من التلاعب بالأرقام المحاسبية هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم، ومن تم التأثير على قراراتهم؛
- تتميز ممارسات القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي بالمرونة (تعدد الخيارات) في الإستخدام من قبل المحاسبين الشيء الذي يسهل عملية إستغلالها؛
- تتميز ممارسات الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي بالمرونة في الإستخدام من قبل المحاسبين لاسيما أثناء دمج عناصر القوائم المالية بالإستناد إلى مبدأ الأهمية النسبية.

ب- النتائج التطبيقية

- تميزت معظم شركات العينة المدروسة بمستحقات كلية سالبة؛
- هناك تقدير محكم لمبالغ الأصول المعنوية لاسيما مصاريف البحث والتطوير برامج الإعلام الآلي العلامات التجارية... الخ؛
- وجود ثبات في طرق اهتلاك التثبيات المطبقة في جميع شركات العينة المدروسة؛
- لا تقوم شركات عينة الدراسة أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية المالية المفصح عنها؛
- تدرج الشركات المدروسة إلا معاملاتهما دون معاملات مالكيها في عناصر الميزانية المالية المفصح عنها؛
- تحترم الشركات المدروسة إتفاقية الوحدة النقدية في المعاملات الأجنبية؛

- تفصح شركات العينة المدروسة نسب الملكية الخاصة بالكيانات المشاركة؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت في الربع الأخير من عمره الأساسي المقدر؛
- لا تدرج شركات العينة المدروسة أي أصل مقتنى عن طريق الإيجار التمويلي في الميزانية إلا إذا إستوفى الشروط اللازمة لإعتبره عقد إيجار تمويلي؛
- لاتقوم شركات العينة المدروسة بمغلاة في معدلات إهلاك التثبيتات وهي تعكس العمر الإنتاجي للأصول؛
- تراجع شركات العينة المدروسة أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود الميزانية المتوفرة بالعملة الأجنبية؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بتفعيل فرضية الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية؛
- لاتقوم شركات العينة المدروسة بتسجيل الإيراد إلا بعد التأكد من تحققه؛
- لاتقوم شركات العينة المدروسة بإجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة؛
- تقوم شركات العينة المدروسة بتقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة موثوقة ؛
- وجود علاقة عكسية بين الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما زادت الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية؛
- وجود علاقة عكسية بين الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق التدفقات النقدية وممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما زادت الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق التدفقات النقدية، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية؛
- وجود علاقة عكسية بين الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير وممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما زادت الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق الأرصدة الوسيطة للتسيير، كلما قلت ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

4-التوصيات:

يتصف موضوع دراستنا بضرورة الإقتراح والتعديل للجوانب النظرية والتطبيقية، وبعدها تحققنا من الآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية على قرارات مستخدمي التقارير المالية ودور مراجع الحسابات الخارجي في الكشف عنها وإستبعادها نوصي بمايلي:

- إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الإهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي المعلومات المالية؛

- حث المحاسبين على الإلتزام بأخلاقيات المهنة عند إعداد القوائم المالية وكذا المراجعين عند فحصها ومحاولة إعطاء رأي في محايد؛

- ضرورة تحسين الأطر القانونية التي تنظم عمل المحاسبين من أجل ممارسة نشاطهم بعيدا عن تأثيرات مديري المؤسسات؛

- ضرورة تحسين الأطر القانونية التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين في الجزائر من أجل ممارسة نشاطهم بإستقلالية تامة؛

- القيام بالدورات التكوينية للمحاسبين من أجل مواكبة المستجدات والتغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما التي تخص ممارسات القياس والافصاح؛

- تأطير المراجعة الخارجية في الجزائر ومحاولة ضبطها من خلال توظيف تجارب الدول المتقدمة وبالإستناد إلى معايير المراجعة الدولية (إنشاء معايير تدقيق وطنية) ؛

- ضرورة تضييق البدائل المتاحة في قواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي لاسيما طرق تقييم التثبيات ؛

- ضرورة تضييق البدائل المتاحة في قواعد الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي عن طريق الإلتزام بالأشكال القانونية المنصوص عليها؛

- ضرورة إستغلال الذكاء المتوفر لدى المحاسبين في الاجتهاد وتقريب نتائجه إلى الواقع.

5-أفاق البحث في الموضوع:

لقد تناولت هذه الأطروحة نموذج للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه كأفاق للبحث يمكن توسيع الموضوع ليشمل مداخل حديثة أخرى للحد من هذه الممارسات والتي تعتبر مداخل تعمل على خلو القوائم المالية من أي تلاعبات وعليه، يمكن أن تشكل هذه المداخل و التي لم تتناولها الأطروحة موضوعا لأبحاث أخرى لاحقة، ونقترح المواضيع التالية:

- أثر الالتزام بينود ساربتز او كسلي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية؛
- فعالية قانون بانفورد في اكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؛
- أسلوب العصف الذهني كمدخل لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؛
- واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وسبل استبعادها من التقارير المالية.

وبهذا نأمل أن نكون قد وفقنا في إختيار الموضوع وإنجازته والله نسأل التوفيق والأجر

قائمة المراجع

1. قائمة المراجع باللغة العربية
2. قائمة المراجع باللغة الاجنبية

قائمة المراجع:

1- قائمة المراجع باللغة العربية

• الكتب

- 1- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية الجزء الثاني دار الثقافة للنشر و التوزيع، 2009
- 2- حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2006
- 3- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير-دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006
- 4- شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بود واو، الجزائر 2008
- 5- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991
- 6- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008
- 7- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007

• المجالات العلمية والملتقيات:

- 8- أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مجلة، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 2-2012
- 9- بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية مجلة الإدارة والاقتصاد السنة السادسة والثلاثون -عدد ستة وتسعون 2013 ص ص: 189-202
- 10- جمانة حنظل التميمي و عدي صفاء الدين البطاط، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة مجلة الاقتصادي الخليجي العدد 14 سنة 2007، ص ص: 167-185
- 11- حسام الدين خدّاش وعبد المطلب السرطاوي، مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أو كسلي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات، دراسة ميدانية من

وجهة نظر كل من مدققي القوائم المالية والمستثمرين المؤسسين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 6 العدد 3، 2010، ص ص: 294-316

12-حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد السابع والعشرون 2011

13-حسين أحمد دحدوح مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد- 22 العدد الأول 2006

14-رشا حمادة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد- 26 العدد الثاني 2010

15-رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة و البحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2009

16-الزين عبدالله بابكر، بابكر إبراهيم الصديق، الاستحقاقات المحاسبية وعلاقتها بالأرباح المستقبلية" دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، 2015 (2) 16، ص ص: 92-106

17-سهيل الشيخ مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 33 العدد 5، 2011

18-شريقي عمر مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012

19-طارق حماد المبيضين أسامة عبد المنعم دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية جامعة بسكرة العدد الثامن ديسمبر 2010

20-عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح، بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19، العدد 73، ص ص: 511-484

21-على إبراهيم حسين، اثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق دراسة حالة عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد (32-33) 2010، ص ص: 159-121

22-علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون سارينيز-أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون 2011، ص ص: 34-1

23-غوالي محمد بشير دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، العدد 12-2013

24-محمد ظافر عبد الخالق الغضنفرى إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 114 المجلد 53 لسنة 2013، ص ص: 70-50

25-ناظم حسن رشيد، زياد هاشم السقا، أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة مراقبي الحسابات في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون 2015، ص ص: 28-1

26-ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015، ص ص: 263-238

27-نصيف جاسم الجبوري، صلاح هادي محمد الخالدي، استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 18، العدد 68، ص ص: 430-420.

28-وليد زكريا صيام، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع (إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة) جامعة الزيتونة الأردنية 16-18 نيسان (ابريل) 2007

رسائل وأطروحات:

- 29- باخجة عبد الله محمد طالب تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين في محافظة السلیمانية، رسالة ماجستير جامعة السلیمانية 2013
- 30- بكر احمد محمد العدوان، العلاقة بين المستحقات الاختيارية، كمؤشر على إدارة الأرباح، وبين نوع تقرير مدقق الحسابات، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة كلية العلوم المالية والمصرفية عمان الأردن 2009
- 31- شيرين مصطفى الحلو المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة 2012
- 32- عدي منذر لطفي جرار، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة عمان العربية للدراسات العليا 2006
- 33- عصام علي الجنيدة أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي، رسالة ماجستير جامعة ال البيت الأردن 2008
- 34- علاء مصطفى أحمد نفاع أثر التزام المدقق الخارجي الاردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير جامعة جرش الاردن 2015
- 35- عماد سليم الأغا دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة، الأزهر غزة 2011
- 36- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009

37-محمد جمال عبد القادر التزلي، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن

الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن 2009

38-محمد عبد الله المومني، تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة

الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرسة في بورصة عمان

أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا جامعة عمان العربية، الأردن 2006

39-ميساء محمد سعد ابوتمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية

لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط،

2012، 2013

40-ميسون بنت محمد بن علي القرني دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية

السعودية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010

41-هوارى سويسي تقييم المؤسسات ودوره في اتخاذ القرار في ظل التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة

دكتوراه جامعة الجزائر 2007/2008

• المراسيم والقوانين

42-القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها

وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19 مارس 2009 .

43-المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11،

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 27 ماي 2008

44-القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 يوليو 2010

45-القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام

المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 74 نوفمبر 2007

46-أبو مازن دار المسارات المعرفية للترجمة الرسمية مقابل البوابة الشمالية للجامعة الأردنية، الاردن خلال الفترة

2015 3/08-2/07

2- قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

47-Beshiru Sanusi, Prince Famous Izedonmi, «**Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices**», Journal of Mathematical Finance, 2014, pp: 75-83

48-Brijesh Yadav , **Creative Accounting: A Literature Review**, The Standard International Journals Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013 P:181

49-Dan Dacian Cuzdriorean and Alina Beatrice Vladu, «**Creative Accounting, Measurement and Behavior**», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(1), 2013., pp: 107-115

50-Dana Simona GHerai and Diana Elisabeta Balaciu, «**From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis** », Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 13(1), 2011,p38

51-Dilek DEMRHAN and Türker SUSMUS, «**Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework**», Akadem_K BAKIS DERG_S_ Sayı: 38 Eylül – Ekim Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi2013, pp : 10-11-12

52-Frédéric Demerensa, Jean Louis Paréb, Jean Redisc, **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**, INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013. P:61

53-Guillaume Plantin, Haresh Sapra et Hyun Song Shin: **Comptabilisation en juste valeur et stabilité fi nancière**. Banque de France Revue de la stabilité fi nancière N° 12 – Valorisation et stabilité fi nancière Octobre 2008,pp103-93

54-Leyira Christian Micah1 and Okeoma Eunice Chinwe. **The Impact of Creative Accounting on Organizational Effectiveness**: A Study of Manufacturing Firms in Nigeria. British Journal of Economics, Management & Trade412, 2014. P: 2107-2122

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

56-Odia, J.O. & Ogiedu, K.O. «**Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria**», Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy Vol 4 No 3 September 2013, p58

57-OSAZEVBARU & HENRY OSAHON «Creative Accounting and Firm's Market Value in Nigeria», Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 2, No.3; Nov. 2012 pp: 38- 50

58-Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak, « Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes », Comptabilité - Contrôle - Audit 2002/1 (Tome 8), pp. 5-24

59-Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, and Yasir Bin Tariq, Use or Abuse of Creative Accounting Techniques, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011. P:351

60-Zita Drábková «Possibilities to reduce audit risk using the CFEBT model to identify creative accounting and fraud in term of Czech accounting standards», The International Scientific Conference INPROFORUM 2013pp 59-63

الملاحق

1. الملحق رقم (1): اختبار **Durbin-Watson**
2. الملحق رقم (2): اختبار الازدواج الخطي **VIF**
3. الملحق رقم (3): اختبار التوزيع الطبيعي
4. الملحق رقم (4): مصفوفة الارتباط
5. الملحق رقم (5): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الاول
6. الملحق رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثاني
7. الملحق رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثالث
8. الملحق رقم (8): نتائج اختبار فرضيات الدراسة
9. الملحق رقم (9): القوائم المالية لشركة **WESP**
10. الملحق رقم (10): القوائم المالية لشركة **BJSP**
11. الملحق رقم (11): القوائم المالية لشركة **MESP**
12. الملحق رقم (12): القوائم المالية لشركة **HESP**
13. الملحق رقم (13): القوائم المالية لشركة **BASP**

الملحق رقم (1): اختبار Durbin-Watson

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques					Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,656 ^a	,431	-1,276	3,112026546	,431	,252	3	1	,859	2,390

الملحق رقم (2): اختبار الازدواج الخطي VIF

Coefficients

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations			Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard				Bêta	Corrélation simple	Partielle	Partie	Tolérance
(Constante)	-8,803	11,882		-,741	,594					
1 X1	-1,970	2,569	-,683	-,767	,584	-,433	-,609	-,579	,718	1,392
X2	-3,271	7,114	-,348	-,460	,726	-,298	-,418	-,347	,991	1,009
X3	-6,683	13,281	-,448	-,503	,703	-,070	-,450	-,380	,717	1,394

الملحق رقم (3): اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		X1	X2	X3
N		5	5	5
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	,3273	,6840	,7415
	Ecart-type	,71475	,21973	,13834
Différences les plus extrêmes	Absolue	,355	,131	,224
	Positive	,355	,129	,224
	Négative	,224	,131	,146
Z de Kolmogorov-Smirnov		,793	,293	,500
Signification asymptotique (bilatérale)		,555	1,000	,964

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		DAC
N		5
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	,96522520
	Ecart-type	2,062580943
Différences les plus extrêmes	Absolue	,459
	Positive	,321
	Négative	,459
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,027
Signification asymptotique (bilatérale)		,242

الملحق رقم (4): مصفوفة الارتباط

		DAC	X1	X2	X3
DAC	Corrélation de Pearson	1	-,433	-,298	-,070
	Sig. (bilatérale)		,466	,626	,911
	N	5	5	5	5
X1	Corrélation de Pearson	-,433	1	,038	,526
	Sig. (bilatérale)	,466		,952	,362
	N	5	5	5	5
X2	Corrélation de Pearson	-,298	,038	1	,055
	Sig. (bilatérale)	,626	,952		,930
	N	5	5	5	5
X3	Corrélation de Pearson	-,070	,526	,055	1
	Sig. (bilatérale)	,911	,362	,930	
	N	5	5	5	5

الملحق رقم (5): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الاول

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a1	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a2	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a3	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a4	5	,00	1,00	,6000	,54772
a5	5	,00	1,00	1,0000	,00000
a6	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a7	5	1,00	1,00	,6000	,54772
a8	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a9	5	,00	1,00	,2000	,44721
a10	5	,00	1,00	,6000	,54772
a11	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a12	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a13	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
a14	5	,00	1,00	1,0000	,00000
a15	5	,00	1,00	1,0000	,00000
a16	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
N valide (listwise)	5				

الملحق رقم (6): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثاني

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
b1	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
b2	5	,00	1,00	,2000	,44721
b3	5	,00	1,00	,6000	,54772
b4	5	,00	1,00	,2000	,44721
b5	5	,00	1,00	,6000	,54772
b6	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
b7	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
b8	5	,00	1,00	,2000	,44721
b9	5	,00	1,00	,6000	,54772
b10	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
N valide (listwise)	5				

الملحق رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف للمتغير المستقل الثالث

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
c1	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
c2	5	,00	1,00	,6000	,54772
c3	5	,00	1,00	,6000	,54772
c4	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
c5	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
c6	5	,00	1,00	,2000	,44721
c7	5	,00	1,00	,6000	,54772
c8	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
c9	5	1,00	1,00	1,0000	,00000
c10	5	,00	1,00	,6000	,54772
c11	5	,00	1,00	,6000	,54772
N valide (listwise)	5				

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-1,375	1,078		-1,275	,292
X1	-1,251	1,501	-,433	-,833	,466

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-2,878	3,682		-,782	,491
X2	-2,797	5,173	-,298	-,541	,626

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-1,736	6,455		-,269	,805
X3	-1,040	8,587	-,070	-,121	,911