

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: عائشة شاهدي

بعنوان:

أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى
الإعلامي للتقارير المالية
دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر- وحدة ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18 جوان 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ إلياس بدوي	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	رئيسا
د/ بدر الزمان خمقاني	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	مشرفا
د/ فؤاد صديقي	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	مناقشا

السنة الجامعية 2018 / 2019

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: عائشة شاهدي

بغنوان:

أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى
الإعلامي للتقارير المالية
دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر- وحدة ورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18 جوان 2019

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ إلياس بدوي	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	رئيسا
د/ بدر الزمان خمقاني	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	مشرفا
د/ فؤاد صديقي	(أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)	مناقشا

السنة الجامعية 2018 / 2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي و لم يبخل علي
بشيء إلى الذي رباني و أراد لي أن أبلغ المعالي إلى من علمني المثابرة

أبي العزيز أطل الله في عمره

الى من حازت الجمال في أبهى صورته...الى أمي البطلة التي لازالت تقاوم تعب
الحياة لأجلنا وللمرة الألف أقول؛ " أمي هي الأم المثالية " حفظك الله لي

إلى سندي في الحياة أخي حسين

الى التي لا أملك غيرها أختي مروة

الى فيلسوف العائلة أخي وحببي سامي

وأهلي و أقاربي وكل عائلة شاهدي و بن يكن وبرهان

إلى زملاء العمل بمعهد "بي اس اس" والأصدقاء وإلى جميع الأساتذة و عمال

اتصالات الجزائر

شاهدي عائشة

شكر وتقدير

نحمد الله على جزيل نعمه ونشكره شكر المعترف بذنبه ونصلي ونسلم على صفوة أنبيائه، وعلى اله وصحبه وأوليائه.

أتقدم بالشكر لجميع الأساتذة على رأسهم مشرفي "خمقاني بدر الزمان " ولكل عمال مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية -ورقلة-

كما أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان والامتنان والاعتراف بالجميل إلى كل الأشخاص الذين ساعدونا في تخطي الصعوبات التي واجهتنا في انجاز هذه المذكرة وعلى الجهود المبذولة والتوجيهات .

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد و لو بكلمة طيبة

الطالبة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية (الميزانية المالية ، جدول الحسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية)، وذلك على القوائم المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية - ورقلة - لسنتي (2016_2017).

توصلت نتائج الدراسة التطبيقية وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لكل من جدول حسابات النتائج والميزانية المالية، في حين لم تثبت الدراسة عن وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لهذه الممارسات على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية، توصلت الدراسة ايضا الى أن من أهم دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية هو إعطاء صورة مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي للشركة، كما توجد عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة خلالها التأثير على قوائمها المالية الأمر الذي يؤدي إلى نقص المحتوى الإعلامي لهذه الأخيرة و ضعف مصداقيتها كما ان مرونة السياسات والبدائل المحاسبية جعل منها وسيلة امام المؤسسات لاستغلالها من أجل تحقيق أهدافهم، دون الأخذ بعين الاعتبار التأثير السلبي للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وبالتالي التأثير المضلل للقرارات مستخدمي المعلومات المالية.

الكلمات الدالة: محاسبة إبداعية، تقارير مالية، محتوى إعلامي.

Summary

The study aims to know the impact of the practice of creative accounting on the information content of financial reports (financial budget, Results table, cash flow Schedule) on the financial statements of the Algiers Telecommunication Corporation, Directorate of Operation-Ougla- For the years 2016-2017.

the results of the applied study found a statistically significant inverse relationship to the practice of creative accounting on the media content of both the results and financial budget calculations, while the study did not demonstrate a statistically significant impact of these practices on the media content Of the cash flow table, the study also found that one of the most important motivations of management for the practice of creative accounting is to give a misleading image that does not reflect the real reality of the company. There are also several methods of creative accounting in which the department can influence its financial statements, resulting in a lack of media content and weak credibility, and the flexibility of accounting policies and alternatives has made them a way for enterprises to exploit them to achieve their goals, without Consider the negative impact of the media content of financial statements and thus the misleading impact of the decisions of users of financial information.

Key words: Creative Accounting, Financial Reports, Media Content..

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VI	قائمة الأشكال البيانية.....
VI	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....

26-02 الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية

02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الطرح النظري للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي.....
03	المطلب الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية.....
11	المطلب الثاني: المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
14	المطلب الثالث: الآثار المترتبة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.....
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
17	المطلب الأول: الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية.....
21	المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
24	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....
26	الخلاصة.....

50-27 الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

28	تمهيد.....
29	المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة الميدانية.....
29	المطلب الأول: تقديم عام عن المؤسسة محل الدراسة.....
33	المطلب الثاني: منهج الدراسة.....
33	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة.....
34	المبحث الثاني: أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
34	المطلب الأول: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة.....

42	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة.
49	المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج.
50	الخلاصة.
51	الخاتمة.
53	المراجع.
55	الملاحق.
67	الفهرس.

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	10
(2.1)	التخفيضات الناتجة عن إعادة هيكلة القوائم المالية	15
(3.1)	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة	25
(1.2)	إجابة أسئلة المقابلة	35
(2.2)	مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة خلال سنتي (2016 – 2017)	36
(3.2)	مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج خلال سنتي (2016 – 2017)	38
(4.2)	مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية لسنتي (2016 – 2017)	40
(5.2)	تطور مؤشرات المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للمؤسسة سنة (2016- 2017)	41
(6.2)	نتائج اختبار ذو الحدين الخاص بمدى شيوع ممارسة المحاسبة الإبداعية	42
(7.2)	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية	43
(8.2)	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية	43
(9.2)	نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية	44
(10.2)	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج	45
(11.2)	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج	45
(12.2)	نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج	46
(13.2)	نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية	47
(14.2)	نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية	47
(15.4)	نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية	48

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل البياني	الصفحة
(1.2)	الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر المديرية العملية - ورقة	30
(2.2)	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية	32
(3.2)	نموذج الدراسة التصوري	33
(4.2)	تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة جانب الأصول اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقة - خلال الفترة (2016-2017)	36
(5.2)	تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة جانب الخصوم اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقة - خلال الفترة (2016-2017)	37
(6.2)	تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقة - خلال الفترة (2016-2017)	39
(7.2)	تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات الخزينة اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقة - خلال الفترة (2016-2017)	40

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
(01)	الميزانية - جانب الأصول	58
(02)	الميزانية - جانب الخصوم	59
(03)	جدول حساب النتيجة (حسب الطبيعة)	60
(04)	جدول تدفقات الخزينة	61
(05)	نتائج اختبار ذو الحدين	62
(06)	نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية	63
(07)	نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج	64
(08)	نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية	65

المقدمة

توطئة:

نظرا للتغيرات التي عرفتتها المؤسسات من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والإجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن اختيار القرارات ، ولكي تتحكم المؤسسة في تسيير وترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل وتقنيات تساعدها على ذلك، و وجب عليها الفصل بين الملكية والتسيير، ومن هنا جاءت "نظرية الوكالة".

ظهرت نظرية سميث "نظرية الوكالة" في سبعينات القرن الماضي وهي تتلخص في أن أصحاب المال اعتمدوا في إدارة شركاتهم على مديرين نظرا لعدم تفرغهم أو اختيار أشخاص مناسبين لإدارة شركاتهم، مقابل أن يحصل المديرين على نسبة من أرباح الشركة وبالتالي كان الهم الأكبر لهؤلاء المديرين هو تعظيم الأرباح حتى يحصلوا في النهاية على عائد أكبر ودخل عال.

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية دفع الإدارة أو المديرين إلى التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية وكذا كيفية التلاعب بالمعايير المحاسبية وطرق تحديد الأرباح والاهتلاكات وإثبات الإيرادات، لأجل إظهار الشركة بوضع على غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب "المحاسبة الإبداعية".

إشكالية الدراسة:

يتمثل جوهر علم المحاسبة في توفير معلومات ملائمة تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، واعتماد القرار على معلومات مضللة نتيجة لإخفاء بعض الحقائق يعتبر قرارا خاطئا، وبالتالي جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لتقارير المالية ، من خلال طرح الإشكالية الرئيسة التالية:

ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لتقارير المالية ؟

بغرض دراسة هذه الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى إشكاليات فرعية على النحو التالي:

- هل هناك مؤشرات جوهرية بوجود ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسات الاقتصادية اتصالات الجزائر الوحدة العملية ورقلة؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج؟
- هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول تدفقات الخزينة؟

فرضيات الدراسة:

- بغرض الإجابة عن الأسئلة المطروحة تم وضع الإجابات الاحتمالية بالصيغة العدمية على النحو التالي:
- لا توجد مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسات الاقتصادية اتصالات الجزائر الوحدة العملية-ورقلة.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول تدفقات الخزينة.

منهجية الدراسة:

في سبيل إتمام الدراسة والوصول الى النتائج ستستخدم الباحثة المدخل الوصفي لمعالجة الإطار النظري للمحاسبة الابداعية والمحتوى الاعلامي بالاعتماد على الكتب والمجلات والمقالات وكذا المذكرات والمداخلات العربية منها و الأجنبية أما في الجانب التطبيقي فستقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية معتمدة على المقابلة الشخصية والملاحظة ، أما فيما يتعلق بتحليل البيانات سيتم الاستعانة بالاختبارات الاحصائية المناسبة.

مبررات اختيار الموضوع:

- توافق مجال الدراسة مع محور الميول البحثية للطالبة؛
- الرغبة في إثراء المعارف والمكتسبات الخاصة بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية للمؤسسات الاقتصادية؛
- قلة الدراسات التي تناولت المتغيرين معا (المحاسبة الابداعية و أثرها على المحتوى الاعلامي)؛
- محاولة إثراء القاعدة البحثية بدراسة اثار ممارسات المحاسبة الابداعية على المحتوى الاعلامي لتقارير المالية نظرا لما يكتسبه الموضوع من أهمية في بيئة الأعمال؛

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الابداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام اساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة و طويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، ومنه فإن هذه الدراسة تخدم مختلف مستخدمي المعلومات المالية كالمستثمرين، والمحللين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى إختبار أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسات الإقتصادية إتصالات الجزائر الوحدة العملية ورقلة، كهدف أساسي تدرج تحته الأهداف الفرعية التالية:
- التطرق إلى الإطار النظري المفاهيمي لممارسات المحاسبة الإبداعية، بطرح الدوافع الإقتصادية والسلوكية التي تكمن من ورائها، العوامل المؤثرة فيها، النتائج والآثار المترتبة، وفقا لما جاءت به نتائج الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع؛
 - تحليل ومناقشة الدراسات السابقة التجريبية، ذات العلاقة بالمتغيرات المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية؛
 - التعرف على مدى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسات الإقتصادية؛
 - الخروج بنتائج من شأنها المساهمة في تحليل أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إبراز أهم الإجراءات والأساليب الواجب اتخاذها للحد أو التقليل من هذه الممارسات؛
 - محاولة فتح آفاق جديدة أمام الباحثين لدراسة تأثير عوامل أخرى على ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال الجزائرية.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية : تمت الدراسة على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية للمؤسسة الاقتصادية اتصالات الجزائر - الوحدة العملية ورقلة .

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الخاصة بدراسة حالة وإجراء المقابلات والتي كانت خلال شهر أفريل 2019 أما بالنسبة للقوائم المعتمد عليها في دراستنا فهي خاصة بسنتي (2016-2017)

هيكل الدراسة:

وصولا إلى هدف هذه الدراسة تم تقسيمها إلى فصلين رئيسيين بعد عرض مقدمة البحث، حيث تناول الفصل الأول الجانب النظري الإطار النظري المفاهيمي لممارسات المحاسبة الإبداعية، بطرح الدوافع الإقتصادية والسلوكية التي تكمن من ورائها، أهم أساليبها، النتائج والآثار المترتبة، وكذا الأدبيات النظرية المتعلقة بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية، كما تم أيضا التطرق في هذا الفصل إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية ومناقشتها وما يميزها عن هذه الدراسة.

أما الفصل الثاني فخصص للدراسة الميدانية وذلك من خلال دراسة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية اتصالات الجزائر - الوحدة العملية ورقلة، وصولا إلى الخاتمة التي تناولت النتائج والتوصيات التي خرجت بها بناء على النتائج.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للمحاسبة
الإبداعية، والمحتوي الإعلامي
للقوائم المالية

تمهيد:

توالت العديد من الأزمات المالية مؤخرًا بسبب إفلاس الشركات ويعود هذا للمرونة التي تتيحها قواعد القياس والإفصاح الشيء الذي يمكن المحاسبين من ابتكار طرق إبداعية وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية، وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية بشكل كبير بعد التلاعبات التي قامت بها 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، ومن ثم تناول الأدبيات النظرية للمحتوى الاعلامي لتقارير المالية، بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

➤ **المبحث الأول: الطرح النظري للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي لتقارير المالية.**

➤ **المبحث الثاني: أهم الدراسات السابقة وما يميزها عن الدراسة الحالية.**

المبحث الأول: الطرح النظري للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي لتقارير المالية

تقدم الإدارة قوائم مالية تحتوي على معلومات تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم اتجاه هذه المؤسسة وهذا ما يعرف بالمحتوى الاعلامي لتقارير المالية، وقد يلجأ في بعض الأحيان معدو هذه القوائم إلى إتباع ممارسات وأساليب معينة من أجل تحسين صورة المؤسسة في أعين المستخدمين، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، وقد تزايد الاهتمام بهذه الظاهرة خاصة في الفترة الأخيرة وازداد البحث في أساليبها وأسباب انتشارها، ودوافع المؤسسات إليها.

المطلب الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في اساليب المراجعة بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والافصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر على نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على موثوقية البيانات المالية¹.

- حسب مطر والحلي " المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو البيانات"².
- ويقدم كامل ناصر تعريفا للمحاسبة الإبداعية وفق منظوره الأكاديمي على أنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون خلال استغلال والاستفادة من القواعد والقوانين الموجودة أو تجاهل وإهمال بعضها أو كلها"³.
- أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري (Smith) فتمثل المحاسبة الإبداعية في أنها "النمو الظاهر في الأرباح الذي يحدث ما هو الا نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"⁴.

¹ معاذ بوعروج ، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي - الجزائر، 2015-2016، ص 45.

² مهند العبيني وعلي الزغبى، "أثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة العجلون، العدد 5، 2017، ص 156.

³ حسن فليح القطيش و فارس 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، جامعة الإسرائ، العدد 27، 2011، ص362.

⁴ 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، الأردن ، 2009، ص 18.

- تعريف (Mason, 2002): عرف المحاسبة الإبداعية على أنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات شركات الأعمال¹.
- ويقدم (فيليس Phillips): مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"².
- من خلال ما سبق نستنتج ان "المحاسبة الإبداعية" مجموعه من الأساليب التي يعتمد عليها المحاسبون للتلاعب بالبيانات المالية من خلال استغلال ثغرات المعايير المحاسبية بطريقة قانونية لغرض غير قانوني و لإظهار نتائج المركز المالي بما يفضل ان تظهر عليه وليس بما يجب أن تظهر عليه.

الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية :

ظهور المحاسبة الإبداعية كان نتيجة لعدة عوامل نذكر منها³:

■ حرية اختيار المبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد و السياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع اهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية، مثلا في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية ان تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها و إطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.

■ حرية التقديرات المحاسبية:

يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول الى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاندثار عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن من الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغباتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

¹ جمانة التميمي والبطاط، "تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة" مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، العدد 2007، 14، ص 171.

² Breton ,G.and Tuffler ,R.J" Creative Accounting and Investment Analyst Response" P 98

³ عيسى علي و هابيل الدريدي جلاية، " أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية "، قسم المحاسبة كلية الشرق الأهلية، كسلا، 2016، ص ص 10- 11.

■ توقيت تنفيذ العملية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجب تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة مثل الو أن الشركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار ، وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام الوحدات الاقتصادية الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

■ القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن ان توظف لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات .

الفرع الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

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

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية 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 الشركة¹.

2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية

تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه الذي تصفه المعلومات المحاسبية المنشورة من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار².

¹ 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، ص 83.

² ميسون بنت محمد بن علي القري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص: 33.

3. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية¹.

4. تحسين الاداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية

قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعكس صورة إيجابية عن ادائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورتها أمام مجلس الإدارة².

5. لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها شركات الأعمال لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم³.

6. زيادة الاقتراض في البنوك الأمر الذي يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض⁴.

7. لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات لتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها⁵.

¹ 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، 2013، ص: 24

² ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سابق، ص: 30

³ مرجع نفسه.

⁴ عيسى علي و هابيل الدريدي جلاية، مرجع سابق، ص : 12

⁵ مرجع نفسه.

الفرع الرابع: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تتعدد أساليب التلاعب بالقوائم المالية وفقاً للمعلومات المراد التلاعب بها وهي لا تخرج عن أربع مواطن للتلاعب فهي إما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت، أو التقدير أو التصنيف ويمكن إبراز أهمها فيما يلي:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الاجراءات الآتية¹:

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها .
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية .
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول النافذة وتخفيض خدمات الأصول .
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة .
- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية .

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية المالية

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها الميزانية المالية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كما يلي²:

- **الأصول الغير ملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتريات إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

¹ ليندا حسن نمر الحلي، مرجع سابق، ص 26.

² خولة ثليب، "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص 46-47.

- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها .
- **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة.
- **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في تقييم المخزون.
- **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب بإعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

ت- أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية واحدة من أكثر القوائم المالية نظافة وأكثر موثوقية وليتم التلاعب في بياناتها المالية تحتاج الكثير من الجهد، وباعتبار هذه القائمة لها أهمية كبيرة لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم مثل المحللين فقد لجأت المؤسسة للبحث عن فرص التلاعب بقائمة التدفقات النقدية في محاولة لتعزيز صورتها و التنبؤ بمستقبل واعد لها، إن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر ملائمة لأغراض التنبؤ بمستقبل المؤسسة مما توفره الميزانية وجدول حسابات النتائج، وهناك مرونة في قائمة التدفقات النقدية وتظهر هذه المرونة كما يلي¹:

✓ التلاعب بتصنيف التدفقات:

يمكن التلاعب في تصنيف التدفقات ما بين التدفقات النقدية التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية، ولكن التلاعب يكمن في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة لاختلافها في بعض الدول عنها في البعض الآخر، إذ انه هناك اتفاقا في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية ولكن هناك اختلافا في العناصر التي تحت كل نشاط، مع أن تلك الممارسة لن تؤثر على اجمالي التدفقات النقدية للمؤسسة، لكنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياس للقدرة الكسبية للمؤسسة.

✓ التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة :

تعامل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المستمرة على انها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المستمرة، ويعتبر التدفق النقدي التشغيلي هو النجم والذي يعكس الجزء المستمر والثابت من رصيد النقدية، تقوم المؤسسة بتصنيف التدفقات النقدية الداخلة على أنها تدفقات تشغيلية مستمرة أما التدفقات النقدية الخارجة والتي لها تأثير سلبي تصنف كتدفقات نقدية من أنشطة غير مستمرة، من الأمثلة على هذه الأنشطة الدفعات المدفوعة مقدما لتملك الأسهم، الدفعات المالية المقيدة والملمزة للموردين التدفقات المالية من الدعاوى القضائية .

✓ الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة :

الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لا يؤثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثرا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة، حيث يعارض المسؤولون في المنشآت الاقتصادية استخدام الطريقة المباشرة و يحثون على استخدام الطريقة الغير مباشرة في حالة كانت التكاليف التي تتحملها المؤسسة تزيد منفعة المعلومات التي توفرها الطريقة المباشرة، في حين أن مديري الائتمان في البنوك والشركات يحدون استخدام الطريقة المباشرة لما توفره من معلومات من الممكن أن تكون مفيدة في تقرير التدفقات النقدية المستقبلية وكذلك الإفصاح عن المبالغ النقدية المحصلة والمدفوعة لكل عنصر من عناصر الأنشطة التشغيلية.

¹ ميساء محمد سعد ابو تمام، مرجع سابق، ص 60.

الجدول رقم (1.1): يوضح أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

رقم	جدول حسابات النتائج	الميزانية المالية	جدول التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لاتزال موضع شك.	المبالغة في تقييم الأصول الغير ملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و ابعادها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية .
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة .	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.
4	نقل المصاريف الجارية الى فترات مالية سابقة أو لاحقة .	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: عمر إقبال المشهدي، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية -

من وجهة نظر مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين"، ورقة بحثية، ص ص 14- 15

المطلب الثاني: المحتوى الإعلامي لتقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي لا يمكن الاستغناء عنها في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية

للتقارير المالية مفاهيم مختلفة ذات مدلول واحد، و أنواع متعددة ذات هدف مشترك، تسعى لتلبية احتياجات الفئات المستخدمة للمعلومات التي تتضمنها ، وذلك بالرغم من اختلاف هذه الفئات في طبيعة ونوع وحجم المعلومات التي تحتاجها، ومن بين أهم تعريفات التقارير المالية ما يلي¹:

● **التعريف الأول:** هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها وتسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وعن تغير الوضعية المالية للمؤسسات عند إقفال الحسابات

● **التعريف الثاني:** تعتبر التقارير المالية بمثابة وثائق اعلامية حاملة لبيانات يتم استعمالها أو الاطلاع عليها من طرف عدة مستعملين

● **التعريف الثالث:** تعتبر التقارير المالية بمثابة رسالة تتدفق خلالها المعلومات المحاسبية المتبادلة بين منتج المعلومة (المؤسسة) ومستخدمها (متخذ القرار)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التقارير المالية هي المنتج النهائي للعمليات المحاسبية في أي مؤسسة وتقدم لكافة الأطراف التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بالمؤسسة، والتي يمكن ان تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة لها، كما يمكن الإشارة الى ان مصطلح التقارير المالية أشمل و أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، غير أن هذه الأخيرة تشكل عصب تلك التقارير كما أشار بذلك مجلس معايير المحاسبة الأمريكية .

الفرع الثاني: مفهوم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

■ **يعريف مطر (2008):** المحتوى الاعلامي للتقرير المحاسبي "هو قيمة ما يحتويه التقرير من معلومات اقتصادية من وجهة نظر مستخدم هذا التقرير، في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمؤسسة ، مثل القرارات التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم فيها ،أو قرارات المقرضين بشأن منحها التسهيلات المصرفية والائتمانية " ² .

■ **المحتوى الاعلامي** يعتبر وظيفة يتمثل مفهومها في التعريف الواضح بأداء الشركة لكافة الأطراف المهتمة وبما يحقق الاتصال بينها وبين البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها ،وتستهدف خدمة الادارة والغير في مجال ترشيد القرارات بكل أبعادها، ووسيلتها في تحقيق ذلك التقارير والقوائم المالية بكافة أنواعها ، كما تتمثل ضمانات فعاليتها في جودة المحتوى الاعلامي لهذه التقارير والقوائم وملائمة مضمونها وأسلوب العرض ومستوى الافصاح فيها والقدرة على التوصل للموقف القراري و احتياجات

¹ ابراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، "المحتوى الإعلامي لتقارير المالية ومدى أهميته لمستخدميها في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة يحي فارس، المدينة، العدد 19، جانفي 2018، ص 71

² مطر والسويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008، ص 317

المستخدم في هذا الموقف ، اذن يمكن القول ان البعد الاعلامي المحاسبي يرتبط بمفهوم الافصاح في المحاسبة الذي يتمثل في عرض وتوصيل المعلومات بشكل يجعل التقارير والقوائم المالية غير مضللة ومفهومة لدى مستخدميها باعتبارها أهم أدوات الاتصال المحاسبي¹.

■ تعريف وليد الحيايلى (2007) "يقصد بالمحتوى الاعلامي للتقارير المالية، قيمة ما تحتويه هذه التقارير من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمى هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع، ومن القرارات الاقتصادية التي تقع في هذا الاطار، تلك التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم في المشروع، وقرارات المقرضين بشأن منح التسهيلات الائتمانية للمشروع"².

■ تعريف آخر "تمثل قيمة المعلومات بدورها في التقليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها وبالتالي يفترض أنها تشعرهم بالقدرة على اتخاذ قرارات أقل ضررا و أكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار"³.

■ في "المحتوى الإعلامي الذي تقدمه التقارير المالية للمستخدمين هو ذلك المضمون من المعلومات المالية الملائمة التي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في الظروف التي تتواجد فيها المنشأة محل المحاسبة، وبعد تعظيم المحتوى الاعلامي بمثابة الحد الأقصى من احتياجات أغلب أو جل الفئات المستخدمة للتقارير المالية"⁴.

من التعاريف السابقة تستخلص الباحثة التعريف الآتي: نستنتج ان المحتوى الإعلامي للتقارير هو قيمة المعلومة التي تحتويها هذه التقارير ونقصد بقيمة المعلومة في هذا المجال "المنفعة التي ستتحقق عند استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرار" ويمكن تحديد قيمتها بمقارنة السلوك الناتج من متخذها قبل وبعد الحصول عليها.

¹ جبرائيل جوزيف كحاله، "تحسين جودة القرارات الاستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية"، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، 2005 ص 5.

² وليد ناجي الحيايلى ، "النظرية المحاسبية"، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك ، 2007 ، ص 117.

³ هوارى السويسي وبدر الزمان خمقاني، "مدى قدرة المؤسسة الوطنية للأشغال على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، "كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة،

⁴ المرجع السابق.

الفرع الثالث: أهمية المحتوى الاعلامي

يؤدي المحتوى الاعلامي المحاسبي الى رفع كفاءة قرارات الاستثمار من خلال إعلام المستثمرين بالمعلومات اللازمة والملائمة التي تساهم مساهمة فعالة في تمكين هؤلاء المستثمرين من إستقراء الايرادات المستقبلية ومدى التغير فيها، بالإضافة إلى إتجاه التوزيعات و احتمالات الفشل قبل وقوعه، وهكذا يكون الاعلام المحاسبي بمثابة الانذار المبكر الذي يقي المستثمرين من الوقوع في التضليل والغش¹.

الفرع الرابع: قياس المحتوى الاعلامي

يعتبر المحتوى الاعلامي لتقارير المالية ذو أهمية خاصة في مجالات تطوير القياس المحاسبي، ذلك لأن وظيفة الاتصال في المحاسبة وأدائها التقارير المالية تقف جنباً الى جنب مع وظيفة القياس، لتشكلاان معا الأساس الذي يقوم عليه نظام المعلومات المحاسبي، وبذلك تلتي أغراض الوظيفتين عند هدف واحد مشترك، هو الحرص على توفير أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية، وعليه فان تحسنا في اي أداء من الوظيفتين سيؤثر على أداء الوظيفة الأخرى والقاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الاعلامي للتقارير المالية تقوم على مبدئين هما²:

✓ أن الفائدة المحققة لمستخدم التقارير المالية بما تحويه من معلومات، تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواة فيها، أو بمعنى آخر كلما زادت قيمة محتواها الاعلامي .

✓ أن المحتوى الاعلامي للتقارير المالية ممثلاً بقيمة ما تحويه من معلومات اقتصادية ، تزيد كلما زاد معدل التغير في قيمة البنود المكونة لهذه التقارير ، وذلك على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها هذه التقارير .

الفرع الخامس: الدالة اللوغاريتمية لحساب المحتوى الاعلامي

لقد جرت محاولات عدة من قبل الباحثين لتحسين أداء المحاسبة كنظام للمعلومات ،و من المحاولات الرائدة في هذا المجال دراسات قام بها "Theil"، حاول من خلالها ربط المحاسبة بنظرية المعلومات ونجح بواسطتها في اشتقاق بعض النماذج الرياضية المبنية على الدالة اللوغاريتمية ، و استخدامها في قياس المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ،بالإضافة الى خسارة المعلومات التي تترتب على دمج او تجميع بنود هذا التقرير ، وكانت الدالة كالآتي³:

$$H (Xi) = \sum xi \text{ Log } Xi..... (1)$$

حيث أن:

- (H) : ترمز الى قيمة معلومات التقرير أو المحتوى الاعلامي.

- (Xi) = قيمة حدث معين في تاريخ معين ، وترمز الى القيمة المالية لبنود التقرير .

¹ محمد محمود عبد ربه، "إطار مقترح لزيادة فعالية الافصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الاستثمار في سوق الاوراق المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة,

جامعة عين الشمس، العدد الثاني، ابريل 2009 ص 125.

² ابراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، مرجع سابق، ص 73.

³ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 116.

ويجدر الإشارة الى أن (Theil) بنى دراساته و أبحاثه في هذا المجال على دراسات كان قد قام بها (Shannon) عام 1948 حول نظم الاتصال.

المطلب الثالث: الآثار المترتبة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فالمعلومات المحاسبية تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها ، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتويات في القوائم المالية المعلنة وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة ، فإن الإفصاح في معناه الواسع يعني نشر وإعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبند الواردة في صلب القوائم بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش والتضليل¹.

الفرع الأول: أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية :

فيما يلي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية و أثر كل منها في القوائم المالية²:

- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقيق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي الى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
- تضمين جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي الى التأثير في النتائج و الأرباح؛
- تضمين المبيعات عقود غير مؤكدة مما يؤدي الى تضخيم المبيعات و الأرباح؛
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة الى الشركة الأم ، مما يؤدي الى تضخيم أرباح الاستثمارات؛
- تسجيل بعض الإيرادات و / أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل يؤدي الى التأثير ايجابا أو سلبا على الأرباح؛
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة ، مما يؤدي الى تحسين معدلات دوران المخزون؛
- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي الى تحسين معدلات دوران للمدينين و الدائنين؛

¹ العمراوي سمية، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي ، ام البواقي ، 2016-2017 ، ص 50.

² خلايفية رجحانة، "دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014-2015، ص ص 56-57.

الفرع الثاني: آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية

من نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية ما اكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أدى بها إلى الإفلاس، وما ترتب على ذلك من خسائر لأصحاب المصالح ومن هذه الشركات (Enron et Arthur Andersen)¹.

فقد أشارت جميع التحقيقات إلى وجود خلل في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، وسنحاول تقديم أهم النتائج المتوصل لها من خلال تقارير الخبرة حول هذه القضية كدلالة على دور المحاسبة الإبداعية فيما حدث.

معظم التقارير ركزت وبشكل كبير على الجانب المحاسبي و الإفصاح ففي 2001/10/16 أعلنت الشركة عن تخفيض أرباحها بمبلغ 544 مليون دولار والناجمة عن التعاملات مع شركات استثمارية (LjM1 et LjM2)، علما بأنها شركات شراكة مع Enron، وقد تم انشائها وإدارتها من قبل Fastow (موظف في Enron) كما أعلن عن تخفيض حقوق ملكية المساهمين بمبلغ 1.2 بليون دولار والمرتبطة بنفس العمليات السابقة.

وقد بدأت المشكلة الحقيقية بعد بضعة أشهر من الإعلان الأول، حيث أعلن عن إعادة هيكلة القوائم المالية للفترة 2001-1997 بسبب أخطاء محاسبية متعلقة بشركات LjM1 et LjM2 , Chew co، والمدارة من قبل fastow et kopper، وقد بينت إعادة هيكلة القوائم المالية تخفيضات تجاوزت تخفيضات الإعلان الأول، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (2.1): يوضح التخفيضات الناتجة عن إعادة هيكلة القوائم المالية

العام	الأرباح قبل التخفيض	مقدار تخفيض الأرباح	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
1997	105 مليون	28 مليون	258 مليون	711 مليون
1998	703 مليون	133 مليون	391 مليون	561 مليون
1999	893 مليون	248 مليون	710 مليون	685 مليون
2000	979 مليون	99 مليون	754 مليون	628 مليون
مجموع التخفيض		508 مليون	2.113 بليون	2.585 بليون

المصدر: العمراوي سمية، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016-2017، ص 50.

وتضيف اللجنة بأن إدارة (Enron) استخدمت تلك الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة، وقد أصبحت تلك العمليات بشكل متقن قصد التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد بحيث تخدم مصالح خاصة، وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية فبعض العمليات لم تتبع فيها القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وعليه لم يتم إظهار تلك الشركات الاستثمارية في القوائم المالية لشركة (Enron) كأصول والتزامات، كما أنه هنالك عمليات أخرى تم

¹ العمراوي سمية، مرجع سابق، ص ص 52 - 55.

تطبيقها بشكل غير لائق وغير صحيح و بموافقة المستشارين الماليين، حيث تم إطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات التحوط الوهمية.

مع العلم بأن تلك العمليات لو كانت صحيحة لنتج عنها أرباحا لشركة Enron باعتبارها المتحولة ، وبالتالي كان يجب على الشركات الاستثمارية تعويض الخسائر، وتعد هذه العملية أخطر عملية تمت وساهمت في انهيار الشركة، حيث أنها أظهرت في الأعوام السابقة أرباحا وهمية بلغت بليون دولار زيادة عن الربح الحقيقي.

لقد اتضح للجنة بعد الفحص بأن العمليات المحاسبية التي أدت الى الانهيار ، كانت عمليات ذات هيكلية مغلوبة ومخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، علما بأن تلك العمليات تمت بموافقة و إشراف مدققي ومستشاري الشركة الخارجيين العاملين بشركة التدقيق Arthur Andersen، والدليل على ذلك مبلغ 5.7 مليون دولار المدفوع لهم مقابل تلك الاستشارات.

ما تجدر الإشارة اليه هو أن نتائج مثل هذه الممارسات قد تكون كارثية على كل الأطراف، مسيرين، أعضاء، مجلس الإدارة ومراجعين، كما كان الوضع في المثال الاستدلالي وهنا تظهر الحاجة الملحة للبحث عن آليات لإيقاف مثل هذه الممارسات أو على الأقل التقليل من آثارها السلبية وبالتالي الوقاية منها .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

إن أهمية الدراسات السابقة في الأبحاث العلمية تأتي دائما في سياق البحث عن أجوبة للأسئلة التي تدور في خلد الباحث العلمي، لهذا فقد كان من الضروري للباحث أن يستعين بدراسات ومؤلفات ومراجع سابقة، حيث تبرز أهميتها في إعطاء الباحث إلماما كاملا وشاملا بالموضوع الذي يكون بصدد دراسته، وتزيد قدرة الباحث على تجنب الوقوع في الأخطاء التي وقع بها الباحثين السابقين، وكذلك يتعرف على الصعوبات التي تعرض لها السابقون، ومن ثم يجتهد في التفكير من أجل الابتعاد عن هذه الأخطاء.

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية

في هذا الجانب من الدراسة سيتم تناول الدراسات السابقة ذات العلاقة بممارسات المحاسبة الإبداعية

❖ دراسة جمانة حنظل التميمي وعدي صفاء الدين البطاط، 2007، بعنوان "تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الاخلاق المهنية المحاسبة"¹.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية وكيفية تعارضها مع الأخلاقيات المهنية لمهنة المحاسبة والتي أشارت إليها القوانين المشتركة للسلوك المهني (jcp) ولتحقيق هذا الهدف قدم الباحثان استبيان موجه إلى مجموعة من المحاسبين العاملين في القطاعين الخاص و الحكومي حيث بلغ عدد الاستمارات المقبولة (38) استمارة، 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 واستقلالهم عن الإدارة.

❖ دراسة رشا حمادة، 2010، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"².

هدفت هذه الدراسة إلى تعريف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد استبانة و توزيعها على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سوريا، وقد تضمنت الاستبانة 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 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

¹ جمانة التميمي والبطاط ، مرجع سابق، ص 167 - 185.

² رشا حمادة ، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، العدد 26.

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.

❖ دراسة فادي عبد الرحيم البطنجي 2011، بعنوان مدى ادراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية "حالة المصارف العامة فلسطين"¹.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال محاولة الكشف عن مدى ادراك محلي الائتمان في البنوك العاملة في فلسطين للإجراءات المحاسبة الابداعية وكذلك للتعرف على مدى ادراكهم ومعرفةهم بالإجراءات المضادة لها.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على كافة مسؤولي ومحلي الائتمان في ادارات التسهيلات الائتمانية في البنوك العاملة في فلسطين والبالغ عددهم (40) محلا، اعتمد منها لغايات التحليل والدراسة (34) استبانة، اي ما نسبته (85%) من الاستبانات الموزعة. وتوصلت الدراسة الى وجود ادراك بدرجة كبيرة من قبل محلي الائتمان في المصارف العاملة في فلسطين لمخاطر اجراءات المحاسبة الابداعية عند اتخاذهم القرارات الائتمانية، وكذلك لديهم ادراك بدرجة كبيرة لإجراءات المحاسبة المضادة لإجراءات المحاسبة الابداعية.

ولقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بموضوع المحاسبة الابداعية من قبل كل من البنوك والجهات المهنية والرقابية في فلسطين وذلك من خلال توعية عملاء البنوك بالمخاطر الكبيرة التي تترتب على استخدامهم لأساليب المحاسبة الابداعية، وكذلك بضرورة وضع الميثاق الأخلاقي الفلسطيني لضبط الممارسات المحاسبية الابداعية من قبل المحاسبين المهنيين، وكذا وضع قوانين وسياسات محاسبية تهدف لمكافحة الاحتيال المحاسبي الذي يلتف على القوانين لتحقيق مصالح الشخصية.

❖ دراسة: (Gherai & Balaciu)، 2011، بعنوان²:

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

هدفت هذه الدراسة إلى لفت الإنتباه إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال دراسة وتحليل الممارسات المحاسبية مقارنة بفضايا 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 واعتمد الباحثين على الأسلوب الاستنتاجي، وهو أسلوب أساسي يعطينا المتطلبات اللازمة للبحث في المستقبل وتوصلت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية الإبداعية لن تختفي إلا إذا اختفت الأسباب

¹ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، "مدى ادراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الابداعية"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

² 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) 201 ,P 34 -41

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.

❖ دراسة: (Vladu & Cuzdriorean)، 2013 بعنوان¹:

"Creative Accounting, Measurement and Behavior"

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 المحاسبة والتطورات النظرية من التصرفات السلوكية، كل ذلك مع خلق وإيجاد نطاق الوعي حول دور الأخلاق، كما هدفت أيضا إلى مناقشة التطوير الممكن للإطار النظري الذي يشكل البنية المعرفية و مناقشة آثار 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 الانتهازي في مجال المحاسبة والتي يمكن أن يكون لها إمكانيات غير محدودة كحل على المدى الطويل .

❖ دراسة: (Izedonmi & Sanusi)، 2014 بعنوان²:

"Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices"

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

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

❖ دراسة خمقاني و صديقي (2015)، بعنوان " واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية و إجراءات استبعادها من التقارير المالية " ¹

تناولت هذه الدراسة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر وفعالية المراجع الخارجي في الكشف عنها واستبعادها من التقارير المالية لعينة من المؤسسات البترولية لسنتي (2012-2013) من خلال طبيعة العلاقة بين عمل المراجع والمستحقات الاختيارية للمؤسسات، حيث هدف هذا البحث الى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل نظام المحاسبي المالي، ومن خلال هذه الدراسة تم ادراك أهمية و دور مراجع الحسابات الخارجي في الوقوف أمام الممارسات المضللة للقوائم المالية للشركات المدروسة وعليه تم استنتاج جملة من النتائج والتوصيات أهمها فيما يلي:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع اخلاقيات مهنة المحاسبين و المراجعين؛
- ان السبب الرئيسي وراء تمكين المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية المتروكة ، لاسيما في مجال القياس والتقدير الشخصي؛
- ان الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم ومن ثم التأثير على قراراتهم؛
- كما أوصت الدراسة بضرورة تضيق البدائل المتاحة في قواعد القياس و الإفصاح المحاسبي المنصوص عليها ، وكذا إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام و ضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

❖ دراسة عيسى علي و جلالة ، 2016، بعنوان "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية " ².

تحاول هذه الدراسة التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المستخدمة في المصارف، بحيث هدفت الى معرفة مدى مساهمة السلوك الأخلاقي للمحاسب في ظهور المحاسبة الإبداعية ، كما أثبتت هذه الدراسة بأن مهنة المحاسبة تحتاج الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب الى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية. وأخيرا أوصت الدراسة بتطبيق خاصية الثبات النسبي في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية حتى تساعد في امكانية المقارنة في القوائم المالية.

¹ بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي ، " واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية و إجراءات استبعادها من التقارير المالية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، العدد 8، الجزائر، 2015 ، ص ص 61-78.

² عيسى علي و هابيل الدريدي جلالة ، مرجع سابق .

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت المحتوى الاعلامي لتقارير المالية

في هذا الجانب من الدراسة سيتم تناول الدراسات السابقة ذات العلاقة بممارسات المحاسبة الإبداعية

❖ دراسة حيدر يوسف خلخال، 2008 بعنوان: المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين¹.

هذه الدراسة عبارة عن دراسة تحليلية لتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي خرجت بأهم النقاط التالية:

- ان المحتوى الاعلامي المعروض في التقارير المالية قد شمل جميع الأمور المادية وذلك ناتج من التزام الشركات بعرض هذه الامور بشكل جيد.
 - ان الشركات المدرجة في السوق قد التزمت بعرض بياناتها المالية بفرض ان الشركة مستمرة ، مع الاستمرار بنفس السياسات المحاسبية من فترة مالية الى اخرى وهذا ما يتوافق مع مبدأ الثبات والاستمرارية .
 - شمول التقارير المالية للشركات لأغلب القوائم المالية الرئيسية مع قصور واضح وكبير في تعزيز هذه القوائم بكشوفات تحليلية تساعد في زيادة المحتوى الاعلامي لهذه التقارير.
- كما ختم الباحث دراسته بوضع مجموعة من التوصيات التي يعتقد أنها سوف تساهم في تطوير وزيادة المحتوى الاعلامي لتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ويأمل ان تحظى باهتمام المعنيين تحقيقاً للأهداف المطلوبة تتجلى في : ضرورة إلزام الشركات بإعداد ونشر تقاريرها المالية بشكل متكامل دون استبعاد ي جزء من هذه التقارير وكذا وضع إطار عام للتقارير المالية الواجبة العرض للشركات يؤدي الى اشباع اكبر قدر ممكن حاجات المستخدمين للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات؛ أيضا تطوير وزيادة جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من خلال وضع بنود في قانون الشركات تلزم هذه الشركات بالإفصاح الكامل عن جميع المعاملات الضرورية للمستخدمين.

❖ دراسة عبد الرحمن جعفر، 2011 بعنوان: "دور القياس المحاسبي في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة في ظل التضخم دراسة تطبيقية تحليلية"².

تناولت هذه الدراسة دور القياس المحاسبي في زيادة المحتوى الاعلامي للقوائم المالية اثناء فترات التضخم من خلال دراسة عنصر القياس المحاسبي وموقفه من الفروض والمبادئ المحاسبية وأهميته في الفكر المحاسبي ثم دراسة ظاهرة التضخم ومدى ارتباطها بالقياس المحاسبي والمرور على اسس محاسبة التضخم التي وفقا لها يمكن تعديل القوائم المالية التاريخية وفي صلب هذه

¹ حيدر يوسف خلخال، "المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين"، دراسة تحليلية لتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق 2008، ص ص: 1-20.

² عبد الرحمن جعفر، "دور القياس المحاسبي في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة في ظل التضخم دراسة تطبيقية تحليلية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2011.

الدراسة تعرضنا للمحتوى الاعلامي للتقارير المالية اثناء فترات التضخم وكذلك تعرضنا لعنصر الافصاح المحاسبي وختمنا هذه الدراسة بالقوائم المالية لإحدى الشركات الكبرى المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية لعرض اثر تغيرات الاسعار على قوائمها المالية وهي الشركة الوطنية للبترول المحدودة – السودان.

توصلت الدراسة النتائج عديدة تتلخص في ان محاسبة التضخم وفقا للشكل التقليدي وهو نموذج التكلفة التاريخية اصبحت غير مرغوب فيها وغير مفيدة حيث انها لا تلي احتياجات المستخدمين للقوائم المالية.

❖ دراسة صالح الدين الإمام و ازدهار زامل، 2014، بعنوان: أثر المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرحلية في أسعار الأسهم¹.

تهدف الدراسة الى التعرف على الأثر المعلوماتي التي تحتويها التقارير المالية المرحلية في أسعار الأسهم لما لهذه المعلومات من أهمية على قرارات المستثمرين . وقد اعتمدت الدراسة على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للوقوف على مدى مساهمة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرحلية في أسعار الأسهم، وباختبار فرضيات البحث وتحليل البيانات تم التوصل الى عدد من الاستنتاجات أهمها ان الهدف من اعداد التقارير المالية المرحلية هو أنها تقدم معلومات مالية في وقت اقل من سنة والتي تقوم بزيادة المعلومات لدى المستثمرين والمستخدمين من أصحاب المصلحة كذلك تم التوصل الى عدد من التوصيات أهمها الاهتمام بزيادة الوعي لدى المستثمرون بأهمية المعلومات التي تحتويها التقارير المالية المرحلية بوصفها احد أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والدائنين في اتخاذ قراراتهم.

❖ دراسة فتح الإله و محمد سعد احمد، 2017، بعنوان: تقييم جودة المحتوى الإعلامي للتقارير و القوائم المالية المنشورة إلكترونياً في سوق الخرطوم للأوراق المالية من وجهة نظر المستثمرين².

تناولت الدراسة النشر الالكتروني للتقارير والقوائم المالية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث هدفت الدراسة إلى تقييم جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة إلكترونياً في سوق الخرطوم للأوراق المالية من وجهة نظر المستثمرين من خلال بيان مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ودرجة ثقة المستثمرين في هذه المعلومات المحاسبية المضمنة في التقارير والقوائم المالية المنشورة إلكترونياً. و لتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استمارة استبيان وزرعت على المستثمرين بسوق الخرطوم للأوراق المالية حيث بلغ حجم العينة (90) مستثمراً. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بصورة عالية في التقارير والقوائم المالية المنشورة إلكترونياً، وأن المستثمرين في سوق الخرطوم للأوراق المالية يثقون بصورة عالية في المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً.

¹ صالح الدين الإمام و ازدهار زامل، " أثر المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرحلية في أسعار الأسهم"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 العدد 2، 2014، ص ص: 45-61.

² فتح الإله و محمد سعيد، " تقييم جودة المحتوى الإعلامي للتقارير و القوائم المالية المنشورة إلكترونياً في سوق الخرطوم للأوراق المالية من وجهة نظر المستثمرين"، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المركز القومي للبحوث غزة ، المجلد الأول، العدد 3، 2017 ص ص 16-34.

❖ دراسة على إبراهيم و شبوطي حكيم، 2018، بعنوان "المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ومدى أهميته لمستخدميها في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية" ¹.

استهدفت الدراسة تحليل أثر التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية على أهمية التقارير المالية وتطوير محتواها من ناحية، وتحليل انعكاسات ذلك على قرارات المستخدمين لها من ناحية أخرى. وذلك باعتبار أن المعلومات الواردة في التقارير المالية هي من أهم المصادر التي يعتمد عليها متخذو القرارات لاسيما المستثمرين لتتوصل إلى أن التقارير المالية ما هي إلا وسيلة لتوصيل المعلومات لأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية بغرض المفاضلة بين الاستخدامات البديلة المتاحة لاستخدام الموارد الاقتصادية النادرة، لتتجلى بذلك الأهمية في إعداد تقارير مالية تخضع لضوابط تحكم دقة وسلامة ما تحتويه من معلومات وتمثل معايير الإبلاغ المالي الدولية أهم مرجعية لذلك، خرجت هذه الدراسة بأهم النتائج التالية :

- تعتبر التقارير المالية وثائق إعلامية للناتج النهائي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية؛
- تمثل التقارير المالية أداة أساسية ومصدرا مهما من مصادر المعلومات لفائدة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛
- تمثل القوائم المالية الجزء المحوري لتقارير المالية؛
- أنه يمكن قياس المحتوى الاعلامي للتقارير المالية باستخدام نماذج رياضية متعددة مشتقة من دالة شانون للمعلومات؛

❖ دراسة العطار وآخرون، 2018، بعنوان: "اثر جودة المعلومات المحاسبية و الافصاح المالي للقوائم في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية للشركات" ².

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الشركات في إبراز المحتوى الإعلامي للكشوفات المالية من خلال دراسة جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المالي ومدى تقديمها لكشوفات عالية الجودة (تمتاز بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) ومدى تقديم نظام المعلومات المحاسبية لكشوفات مالية تلبي احتياجات المستخدمين لها ،أجريت هذه الدراسة عن طريق استطلاع آراء مجموعة من العاملين (محاسبين، مدققين، تسويقيين، عمال المعرفة) في شركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية والبالغ عددها (5) شركات، وقد تم توزيع (50) استبانة معدة إعداد علمي بما يتطابق مع اهداف الدراسة ، توصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات أهمها تفعيل عمل مجلس المعايير و القواعد المحاسبية والرقابية في العراق بشأن إصدار معايير محلية لإعداد تقارير مالية عالية الجودة أو الزام الشركات المساهمة في سوق العراق للأوراق المالية على أقل تقدير بتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.

¹ إبراهيم علي عباس وحكيم شبوطي، مرجع سابق ص 68-79.

² عباس العطار و آخرون، "اثر جودة المعلومات المحاسبية و الافصاح المالي للقوائم في تفعيل المحتوى الاعلامي للتقارير المالية للشركات"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، المجلد 8، العدد 3، 2018، ص ص 143-170.

المطلب الثالث : مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم ما يميز دراستنا الحالية بالدراسات السابقة وهذا من خلال استخراج أوجه الشبه والاختلاف بينهما ؛ والجدول رقم (3.1) يوضح ذلك:

الجدول رقم (3.1): يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة

اسم الباحث	عنوان الدراسة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
جمانه حنضل وعدي صفاء الدين	"تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة"	تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية وكذا أهم أساليبها	هدفت هذه الدراسة للوصول الى كيفية تعارض ممارسة المحاسبة الإبداعية مع الاخلاقيات المهنية لمهنة المحاسبة وللوصول الى هدف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان
رشا حمادة	"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"	التعريف بمختلف أنواع الممارسات المحاسبية الإبداعية وأهم أشكالها وكذا التعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية	- هدفت هذه الدراسة إلى تعريف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - الاعتماد على الاستبيان كأداة دراسة - مكان الدراسة سوريا
فادي عبد الرحيم البطنجي	"مدى ادراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية"	التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وكذا أهم الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية	- هدفت الدراسة لإبراز مدى ادراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية . - عينة الدراسة: محلي الائتمان للبنوك - أداة الدراسة : استبيان - مكان الدراسة : فلسطين
Gherai & Balaciu	From "Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis"	هدفت الدراسة الى لفت الانتباه لظاهرة المحاسبة الإبداعية ولتحقيق هذا الهدف تطرق الباحثان الى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها المختلفة	-حاول الباحثان معرفة الأسباب وراء الوصول الى أزمة مالية أخرى ومن ثم مناقشة الآثار المترتبة على المحاسبة الإبداعية في الأزمة المالية الحالية . - اعتمد الباحثان على الأسلوب الاستنتاجي.
Vladu & Cuzdriorean	"Creative Accounting, Measurement and Behavior"	هدفت الدراسة لمناقشة طبيعة المحاسبة الإبداعية حيث قام الباحثان بالبحث في أدبيات المحاسبة الإبداعية	من خلال هذه الدراسة تم مناقشة اثر نموذج العمل الأخلاقي والمعرفي ونظرية التنمية الأخلاقية على القياس والسلوك

المحاسبى الابداعى .			
تم تصميم استمارة استبيان كأداة للدراسة كما تم الاعتماد في تحليل النتائج على test - z عينة الدراسة موظفو البنوك التجارية مكان الدراسة : ولاية لاغوس-نيجيريا	تناولت هذه الدراسة دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية وكذا الأثر المترتب من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية	"Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting " Practice	Izedonmi & Sanusi
ركزت الدراسة على فعالية المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية عينة الدراسة : المؤسسات البترولية بالجزائر	- تم التطرق لمفاهيم المحاسبة الابداعية و أهم أساليبها و الدوافع وراء ممارستها - مكان الدراسة: الجزائر - تم الاعتماد في تحليل نتائج الدراسة على الاختبارات الاحصائية	" واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية و إجراءات استبعادها من البيئة الجزائرية "	بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي
هدف الباحثان الى معرفة مدى مساهمة السلوك الأخلاقي للمحاسب في ظهور المحاسبة الابداعية.	هدفت هذه الدراسة لإبراز أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية	"أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية "	احمد علي وهابيل عمر جلابة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل أهم المواضيع النظرية ذات العلاقة بموضوع المحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي لتقارير المالية والتي ترتبط بأهداف هذه الدراسة، وعلى الرغم من انه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بطرق مختلفة، إلا أن هناك إتفاق على أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تحريف متعمد للأداء الحقيقي للشركة، من خلال أنشطة متعمدة يقوم بها المدبرين بهدف تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية حول الأداء الحقيقي لشركة لتحقيق مكاسب خاصة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية، مستغلين المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض عناصر التقارير المالية، كما يمكن أن تحدث هذه الممارسات عندما تتوفر الدوافع لدى المدبرين لتضليل مستخدمي القوائم المالية وخاصة منها قائمة حساب النتيجة.

وعلى الرغم من أن ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تحقق منافع للشركة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، وأهم هذه المشاكل المتمثلة في تخفيض قيمة الشركة، تلاشي المعايير الأخلاقية، إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية والعقوبات المالية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر ممارسة

المحاسبة الإبداعية على

المحتوى

الإعلامي للتقارير المالية

تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال التركيز على الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية مع ذكر دوافعها واهم أساليبها، وكذا التعريف بالمحتوى الاعلامي لتقارير المالية، وأيضا التطرق الى الدراسات السابقة للموضوع فإنه لابد من تدعيم الدراسة بجانب تطبيقي على الواقع، لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية اسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العملي، ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختيار وسيلة المقابلة حيث تم تصميم 10 أسئلة رئيسة وكذا أسئلة فرعية تم طرحها في مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية – ورقلة –وبعدها قمنا بتحليلها وفق الاختبارات الاحصائية المناسبة للوصول الى نتائج سيتم الاعتماد عليها في تحليل ومناقشة الفرضيات وكذا اختبار صحتها.

ومما سبق جاء تنظيم هذا الفصل كالتالي:

➤المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة الميدانية.

➤المبحث الثاني: تحليل أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة الميدانية.

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى عرض منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

المطلب الأول: تقديم عام حول المؤسسة محل الدراسة

يتم من خلال هذا المطلب التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر وكذا المديرية العملية -ورقلة- وإطارها القانوني كما سنتعرف على هيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: نشأة اتصالات الجزائر

بسبب التسارع الذي تشهده تكنولوجيا الاعلام والاتصال قامت الدولة الجزائرية منذ 1999 بتعديلات في قطاع البريد والاتصال وقد كان هذا بسن قانون جديد للقطاع في شهر اوت 2000 م، حيث جاء القانون لفصل أنشطة البريد عن أنشطة الاتصال حيث الاول ممثل في "بريد الجزائر" والثاني في اتصالات الجزائر.

نص القرار 3/2000 المؤرخ في 05 اوت 2000 على استقلالية قطاع البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار انشاء مؤسسة بريد الجزائر التي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة اتصالات في الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الاخيرة او كلت له مهمة المراقبة.

الفرع الثاني: الإطار القانوني

هي مؤسسة عمومية اقتصادية حديثة النشأة، تأسست بموجب القانون 3/2000 المؤرخ في 05 اوت وقد فرض هذا القانون لمؤسسة اتصالات الجزائر نظاما اساسا لمؤسسة عمومية اقتصادية مسماة ب " اتصالات الجزائر " شركة ذات اسهم برأسمال قدره خمسون الف دينار جزائري بدأت رسميا نشاطها منذ 01 جانفي 2003، لها مواقع متعددة ومديريات عملياتية منفصلة تشرف على نشاطات تمارس في مواقع جغرافية مختلفة تعمل تحت وصايتها 13 مديرية جهوية وهي : الجزائر العاصمة، الشلف، وهران، عنابة، قسنطينة، سطيف، بشار، ورقلة، الاغواط، البليدة، تيزي وزو، تلمسان، باتنة. ومن بين المديريات العملية اخترنا المديرية العملية - ورقلة.

الفرع الثالث: التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية - ورقلة

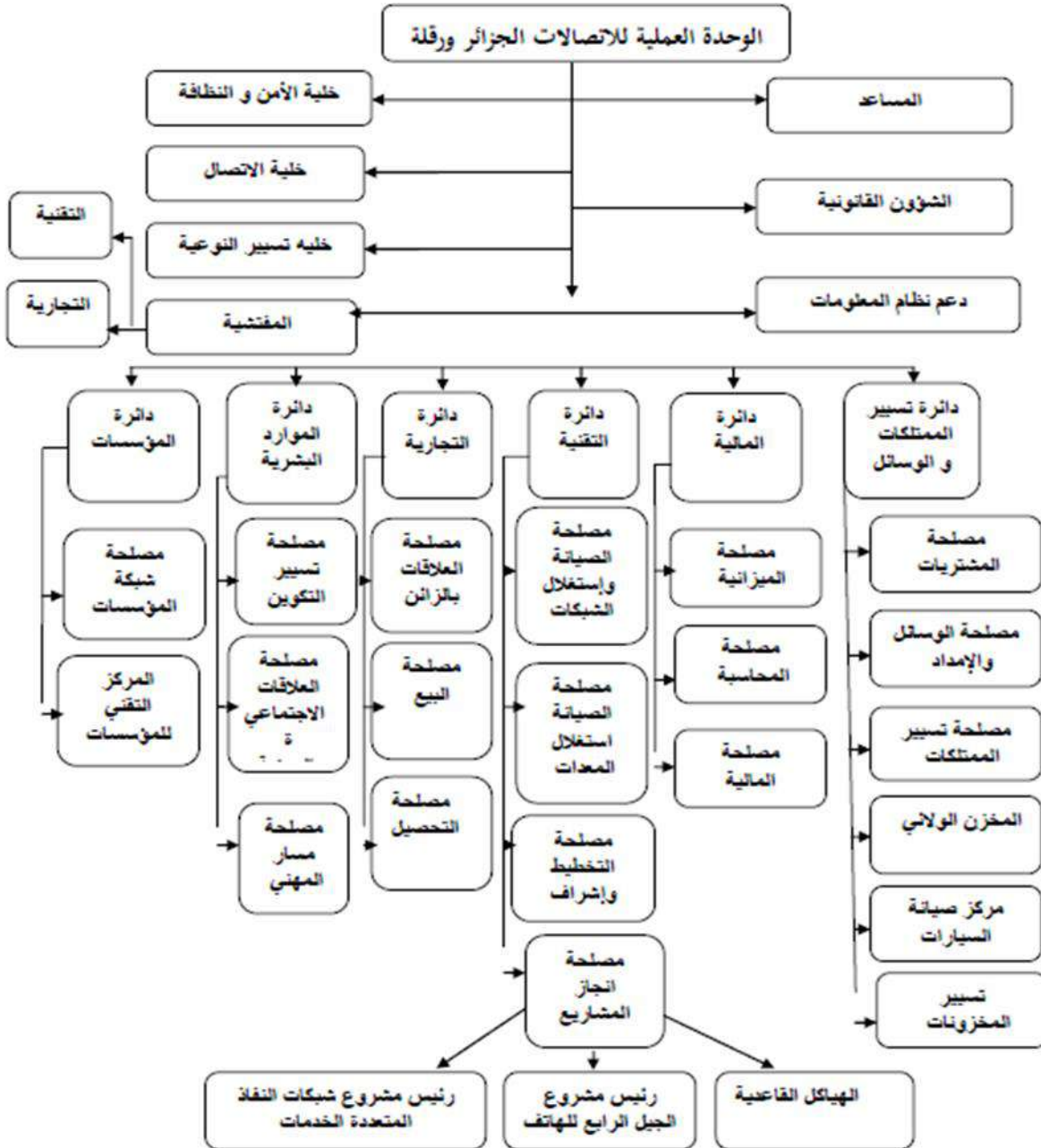
مؤسسة اتصالات الجزائر عبارة عن شركة محتكرة من طرف الدولة فهي ادارة عمومية وفي نفس الوقت مؤسسة خدمتية ذات طابع تجاري، وتعتبر ثالث وحدة تنظيمية، حيث تقوم بحملة من المهمات والتنسيق بين كل الوكالات التجارية التابعة لها. تسعى الدولة الى توزيع وزيادة مهامها وسلطتها لتمكين من تسيير انشطتها بنفسها دون العودة الى المديرية الاقليمية مما يؤدي الى زيادة الانتاجية وتحسين الاداء الكلي للمؤسسة وهي تقوم بتسيير اربع وكالات تجارية وهي: حاسي مسعود، تقرت، تماسين. وهي تحتوي على دوائر ومصالح رئيسية هامة جدا، وتقع هذه الوحدة في شارع "روايح عبد الرحمان" ورقلة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر المديرية العملية – ورقة

هو عبارة عن مجموعة من الدوائر المالية، المادية والبشرية هدفه تحقيق التنسيق بين مختلف أقسامه من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، و عليه تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية ورقة على بنية وظيفية متطورة التي تربط بين الدوائر ومختلف المصالح مع وجود علاقة تكاملية فيما بينها كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 1.2: الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر المديرية العملية – ورقة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على موقع المؤسسة محل الدراسة

• من اهم الموردین الذين تتعامل معهم الشركة:

1. بالنسبة لأشغال: ربط الشبكة الهاتفية مؤسسة مبنية علة اساس اتفاقية مع مجموعة كبيرة من المؤسسات التي تعمل في هذا المجال، على اساس دفتر شروط موحد بأسعار موحدة تمت صياغته على المستوى المركزي ويتم الطلب من المؤسسات التي لديها اعتماد من طرف اتصالات الجزائر؛
2. بالنسبة للمشتريات: الاجهزة، اثاث مكنتي، تجهيزات بالحاسوب تتم عن طريق مناقصة؛
3. مشتريات البنزين والمازوت: يتم اقتنائها من نفطال؛
4. بالنسبة للصيانة: هناك مراكز خاصة للصيانة كل واختصاصه (صيانة المبردات، صيانة الكهرباء،...)
5. اما بالنسبة للبناء: هناك مورد من الخارج يتم فيه برم اتفاقية مع مكاتب دراسات.

• اما المنافسين فليس للمؤسسة من ينافسها، ومن اهم المتعاملين من الزبائن هم الافراد وتزويد المنازل بالانترنت وكوابل الهاتف الثابت والمؤسسات التي تحتاج للانترنت والهواتف الثابتة.

• مهام وأهداف مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية . ورقة ::

1. مهامها:

- . تقديم خدمات الهاتف النقال؛
- . تقديم خدمات الانترنت: -السلكي ADSL؛
-اللاسلكي 4G؛

✓ صيانة الخطوط الهاتف الثابت.

2. اهدافها:

- ✓ . ايصال خدمة الانترنت لكل الافراد والمنازل على التراب الوطني؛
- ✓ . تطوير خدمة الانترنت ومسايرتها مع متطلبات والتطور التكنولوجي مثل (4G او ADSL) سرعة التدفق العالي؛
- ✓ . تطوير الجانب الفني والتسيير من اجل التحسين في الاداء داخل المؤسسة.

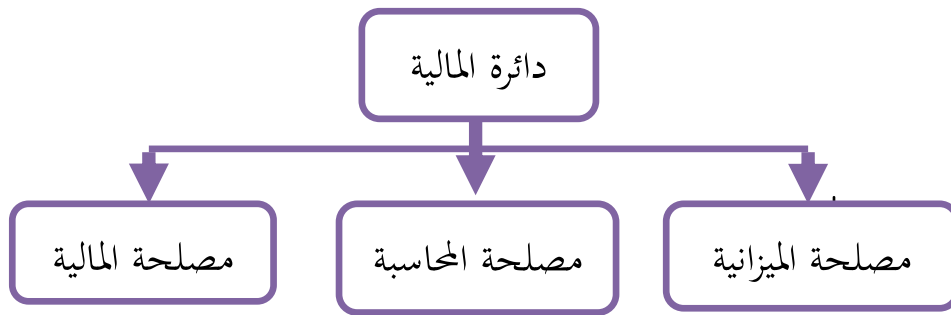
الفرع الخامس: تقديم مصلحة المحاسبة والمالية

سنتطرق في هذا المطلب الى تقديم الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية والشرح التفصيلي له.

▪ تقديم الهيكل التنظيمي للمصلحة

بالنسب لمصلحة المحاسبة والمالية فهي تهتم بتسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسة ومن مهامها أيضا المراقبة المالية والمحاسبية لكافة العمليات التي تكون الوكالة طرفا بها وتنقسم إلى ثلاثة مصالح و هي: مصلحة المحاسبة، مصلحة المالية، مصلحة الميزانية.

الشكل رقم 2.2: الهيكل التنظيمي لدائرة المالية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة

▪ مهام دائرة المحاسبة والميزانية

- تعتبر هذه المصلحة مركز مالي ومحاسبي اي مركز تقييد وترتيب المبالغ المالية وتقوم بـ:
- وضع مخطط تمويل الميزانية السنوية وذلك بالتنسيق مع مصالح الوحدة والمديرية العامة؛
- المحاسبة العامة لكل العمليات وذلك بالتسجيل اليومي لها طبقا لنظام الوحدة والقوانين المعمول بها؛
- تهتم بتقييم التثبيات الخاصة بالرصيد الذي تملكه الوحدة سواء عقاري او غيره (عملية الجرد)؛
- تحديد التكاليف بصفة عامة، منها التكاليف الفعلية للمنتجات بالموازاة مع المراحل والعمليات الخاصة بها؛
- تهتم بدفع الاموال للممونين وتضبط المحاسبة الناتجة عن الدخل والصرف للنفقات وكذا تسليم الصكوك للزبائن؛
- تسوية المعاملات التي تنشأ بين المؤسسة والغير كالعلاء والموردين.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

المطلب الثاني: منهج الدراسة

نظرا الى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المراد تحقيقها من خلال موضوع اثر ممارسات المحاسبة الابداعية على المحتوى الاعلامي لتقارير المالية، اعتمدنا على المنهج الوصفي في جانبه النظري، حيث اطلعنا على مختلف الدراسات في مجال المحاسبة الابداعية والمحتوى الاعلامي لتقارير المالية، وطبقنا المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل أجوبة أسئلة المقابلة بالاختبارات الاحصائية المناسبة، ومن ثم حساب المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة بالاعتماد على الدالة اللوغاريتمية دالة "Theil"، وبعدها الخروج بنتائج تم الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة

سنتطرق في هذا المطلب الى تقديم أدوات الدراسة التطبيقية، مع إعطاء نموذج تصوري لمعالجة اشكالية اثر ممارسات المحاسبة الابداعية على المحتوى الاعلامي لتقارير المالية.

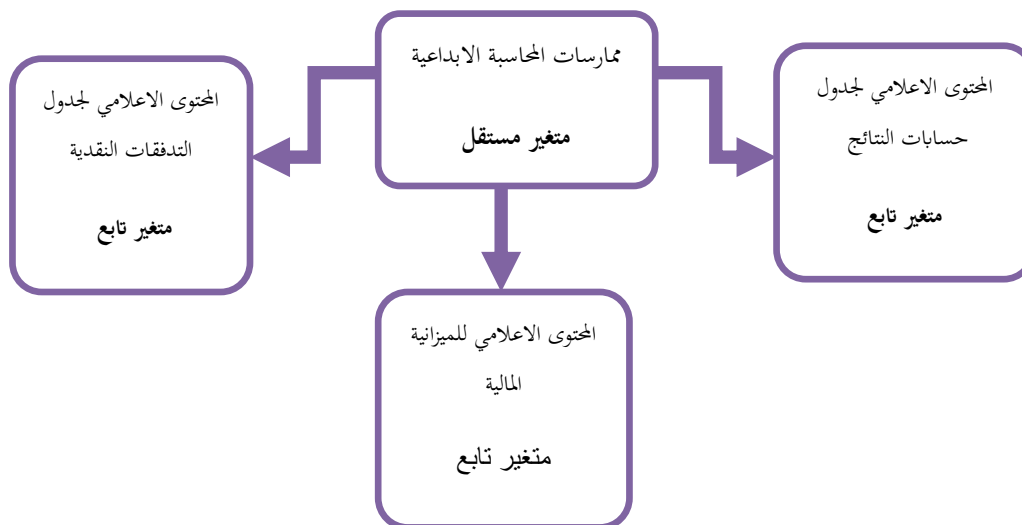
الفرع الأول: أدوات الدراسة

بهدف الوصول الى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات قمنا بدراسة احصائية على التقارير المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية — ورقة.

- باستخدام المقابلة الشخصية لإثبات ما إذا تتم ممارسة المحاسبة الابداعية في التقارير المالية أو لا؛
- ومن ثم حساب المحتوى الاعلامي لهذه التقارير بالاعتماد على دالة "Theil" اللوغاريتمية؛
- اختبار الفرضيات بالاعتماد على البرنامج الاحصائي "SPSS 22".

الفرع الثاني: نموذج الدراسة التصوري

الشكل رقم 3.2: نموذج الدراسة التصوري



المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثاني : تحليل أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سنشرح في عرض مختلف الاجابات المتحصل عليها:

الفرع الأول: الإجابة المتحصل عليها في شكل نقاط مختصرة:

- يتم تسجيل الإيراد أو المصروف المتعلق بدورتين دفعة واحدة في السنة الحالية.
- بالنسبة لوضعية الزبائن لا يتم تغييرها مهما تغيرت وضعية الزبون ، في حين ان المؤسسة ستشروع في العمل على هذا المبدأ في السنوات القادمة .
- تتم عملية تقييم المخزون بالقيمة التقديرية ، كما ان عملية الجرد تتم مرة واحدة في السنة .
- يتم تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية.
- لا يتم إعادة تقدير عمر الأصول ، كما انه عند انتهاء العمر الانتاجي للأصل لا يظهر ذلك في الميزانية فهو لا يتم استبعاده وبالتالي فإن قيمة الأصول في الميزانية دائما تظهر بصورة متزايدة كل سنة.
- لا يتم مراجعته العمر الانتاجي للأصول وبالتالي لا يتم مراجعة معدلات الاهتلاك.
- عند العمليات مع الخارج يتم التسجيل بسعر الصرف بتاريخ الإقفال.
- تم الحصول على قرض مرة واحدة سنة 2013 من أجل الرفع في رأس المال .

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

الفرع الثاني: إجابة الأسئلة الرئيسية

الجدول رقم 1.2: يتناول إجابة أسئلة المقابلة انظر الملحق

الأسئلة	نعم	لا	ممارسة	غير ممارسة
يتم الاعتراف بالايادات قبل الحصول عليها ؟		✓		✓
لا يتم تطبيق مبدأ استقلالية الدورات في الاعتراف بالايادات؟	✓		✓	
لا يتم تطبيق مبدأ استقلالية الدورات في الاعتراف بالمصاريف؟	✓		✓	
لا يتم فحص دوري لوضعية زبائن المؤسسة ؟	✓		✓	
لا تخضع عملية تقييم الأصول لمعلومات حقيقية ؟	✓		✓	
لا يتم اعادة تقدير عمر أصول المؤسسة خلال السنوات الأخيرة لعمره؟	✓		✓	
لا يتم مراجعة معدلات إهلاك الأصول ؟	✓		✓	
لا يتم اختيار طريقة تقييم المخزون المناسبة لكل نوع من أنواع المخزونات ؟	✓		✓	
لا يتم تطبيق طريقة ترجمة بنود القوائم المالية المناسبة عند التعاملات الأجنبية ؟	✓		✓	
يتم اتخاذ قرارات الاقتراض عند اعداد الميزانية المالية ؟		✓	✓	✓

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تقارير المقابلة الشخصية

الفرع الثالث: حساب المحتوى الإعلامي لتقارير المالية

لقياس المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة مجال الدراسة سوف نستخدم معادلة Theil أي المعادلة رقم (01) ص 13 وذلك من خلال ربط المحاسبة بنظرية المعلومات:

أ- المحتوى الإعلامي للميزانية

تعتبر الميزانية احد مكونات البيانات المحاسبية والمالية وهي تلعب دورا إعلاميا، فهي تمد مختلف الأطراف بالمعلومات التي تخص المؤسسة وبالتالي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

✓ بالنسبة لعناصر أصول وخصوم سنة 2016:

$$\begin{aligned}
 H(\text{Actif} - 2016) &= 3\,244\,831\,826.68 \text{ Log}(3\,244\,831\,826.68) \\
 &+ 4\,045\,813\,255.22 \text{ Log}(4\,045\,813\,255.22) \\
 &= 69\,730\,370\,679.638
 \end{aligned}$$

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

$$\begin{aligned} H (\text{Passif} - 2016) &= 6\,688\,345\,014.20 \text{ Log } (6\,688\,345\,014.20) \\ &+ 602\,300\,067.70 \text{ Log } (602\,300\,067.70) \\ &= 71\,003\,203\,036.154 \end{aligned}$$

✓ بالنسبة لعناصر أصول وخصوم سنة 2017:

$$\begin{aligned} H(\text{Actif} - 2017) &= 30487605495.209 \text{ Log } (30487605495.209) \\ &+ 32919622057.663 \text{ Log } (32919622057.663) \\ &= 63407227552.872 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} H (\text{Passif} - 2017) &= 60012071745.027 \text{ Log } (60012071745.027) \\ &+ 4597425308.083 \text{ Log } (4597425308.083) \\ &= 64609497053.11 \end{aligned}$$

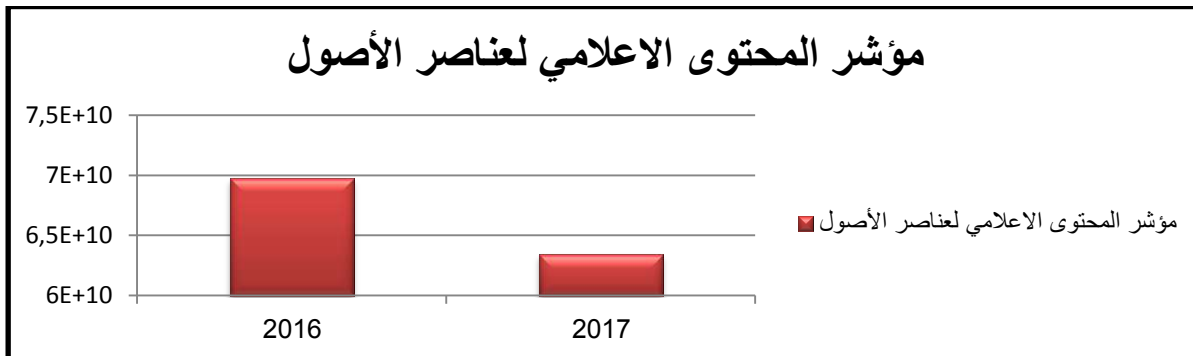
الجدول رقم 2.2: مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة خلال سنتي (2016 – 2017)

المؤشرات	2016	2017
مؤشر المحتوى الاعلامي لعناصر الأصول	69 730 370 679.638	63407227552.872
الأصول الغير جارية (Xi Log Xi)	30862219137.79	30487605495.209
الأصول الجارية (Xi Log Xi)	38868151541.848	32919622057.663
مؤشر المحتوى الاعلامي لعناصر الخصوم	71 003 203 036.154	64609497053.11
إجمالي الموال الخاصة (Xi Log Xi)	65715121124.872	60012071745.027
الخصوم الجارية (Xi Log Xi)	5288081911.2827	4597425308.083

المصدر: من إعداد الطالبة بتطبيق المعادلة رقم (01) ص13 بناء على تقارير المؤسسة (أنظر الملحق رقم 01 و02)

يوضح الجدول أعلاه، مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية –ورقلة –خلال الفترة (2016 – 2017) ؛ والتي تشتمل بدورها على عناصر الأصول والخصوم .

الشكل رقم: 4.2: تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة جانب الأصول اتصالات الجزائر الوحدة العملية – ورقلة –خلال الفترة (2016 – 2017)

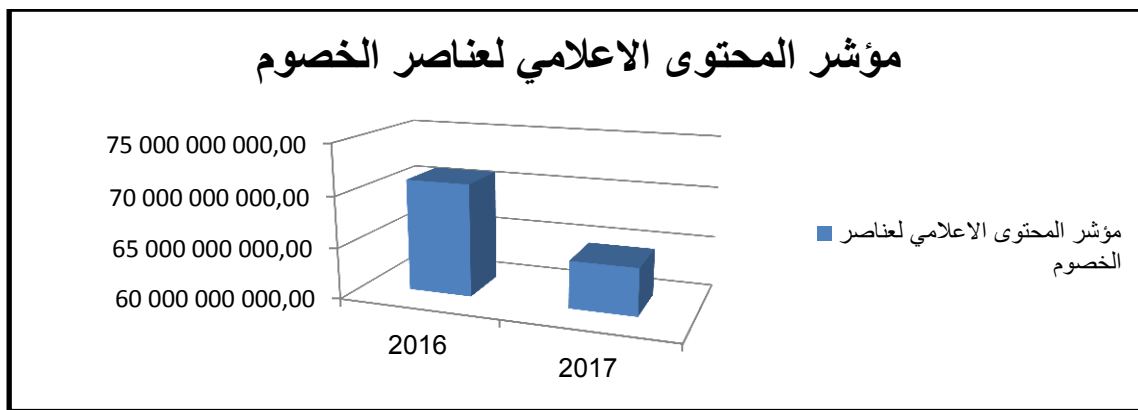


المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات Exel 2010

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

من خلال النتائج المتوصل إليها وباعتماد على الشكل السابق الذي هو عبارة عن أعمدة بيانية توضح مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الأصول لسنتي 2016 - 2017 نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر الأصول لسنة 2016 قد بلغت 63407227552.872 في حين أن قيمة المحتوى الإعلامي لعناصر الأصول لسنة 2017 بلغت 679.638 69730370 حيث نسجل أن المحتوى الإعلامي لسنة 2016 أكبر من المحتوى الإعلامي لسنة 2017 وهذا عائد إلى نقص كمية الإفصاح في بند عناصر الأصول للميزانية المالية لسنة 2017 .

الشكل رقم: 5.2: تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لميزانية المؤسسة جانب الخصوم اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقلة - خلال الفترة (2016-2017)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات Excel 2010

من خلال النتائج المتوصل إليها وباعتماد على الشكل السابق الذي هو عبارة عن أعمدة بيانية توضح مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الخصوم لسنتي 2016 - 2017 نجد أن قيمة مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الخصوم لسنة 2016 قد بلغت 71 003 203 036.154 في حين أن مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الخصوم لسنة 2017 بلغت 64609497053.11 حيث نسجل أن المحتوى الإعلامي لسنة 2016 أكبر من المحتوى الإعلامي لسنة 2017 وهذا عائد إلى نقص كمية الإفصاح في بند عناصر الخصوم للميزانية المالية لسنة 2017 .

ب- المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج

يعتبر جدول حسابات النتائج المكون الثاني من مكونات البيانات المالية من حيث الأهمية في النظام المحاسبي المالي ، فهو يسمح لمستخدمي البيانات المالية من معرفة أداء المؤسسة بمعرفة قدرتها وفعاليتها في توظيف الموارد المتاحة لديها ، وكذلك المساعدة في التوقع والتنبؤ لقدرتها على توليد التدفقات النقدية في المستقبل.

✓ بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2016 :

$$\begin{aligned} H(\text{Résultat} - 2016) &= 613\,183\,865.68 \text{ Log } (613\,183\,865.68) \\ &+ 501\,673\,602.83 / \text{Log } (501\,673\,602.83) \\ &+ 889\,813\,056.26 / \text{Log } (889\,813\,056.26) \\ &+ 889\,813\,056.26 / \text{Log } (889\,813\,056.26) \\ &+ 889\,832\,425.30 / \text{Log } (889\,832\,425.30) \\ &+ 888\,456\,171.13 / \text{Log } (888\,456\,171.13) \\ &= 41\,593\,441\,837.776 \end{aligned}$$

✓ بالنسبة لجدول حسابات النتائج سنة 2017

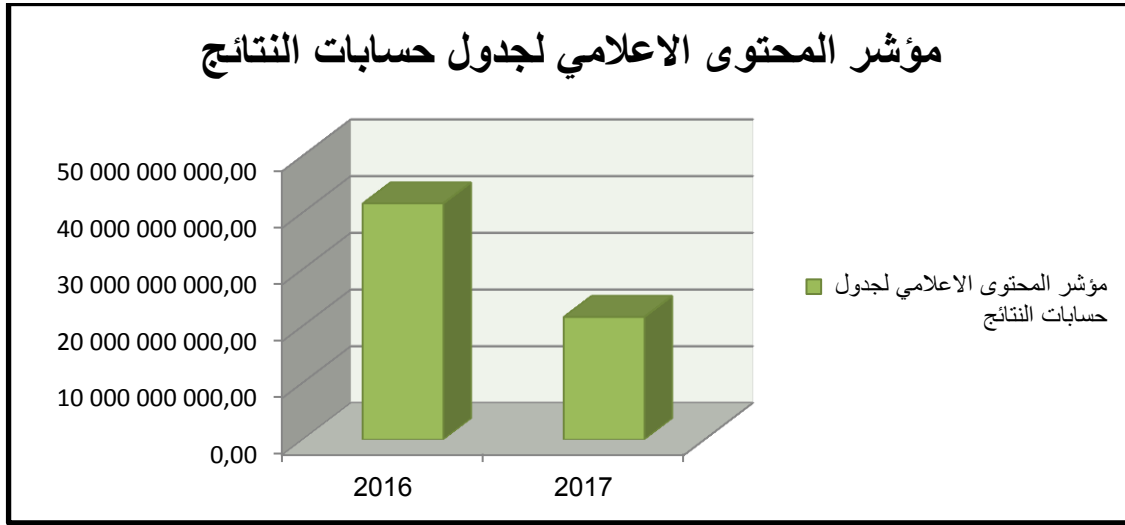
$$\begin{aligned} H(\text{Résultat} - 2016) &= 933\,670\,773.07 \text{ Log } (933\,670\,773.07) \\ &+ 1\,907\,619.51 \text{ Log } (1\,907\,619.51) \\ &+ 317\,279\,014.71 / \text{Log } (317\,279\,014.71) \\ &+ 317\,279\,014.71 / \text{Log } (317\,279\,014.71) \\ &+ 452\,799\,175.26 / \text{Log } (452\,799\,175.26) \\ &+ 449\,138\,600.95 / \text{Log } (449\,138\,600.95) \\ &= 21\,587\,351\,352.831 \end{aligned}$$

الجدول رقم 3.2: مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج خلال سنتي (2016 – 2017)

المؤشرات	2016	2017
مؤشر المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج	41 593 441 837.776	21 587 351 352.831
القيمة المضافة للاستغلال ($X_i \text{ Log } X_i$)	5 388 408 847.0999	8 375 207 746.3996
الفائض الاجمالي عن الاستغلال ($X_i \text{ Log } X_i$)	4 364 771 674.5399	11 980 788.605168
النتيجة العملياتية ($X_i \text{ Log } X_i$)	7 963 202 893.3681	2 697 328 934.5683
النتيجة العادية قبل الضرائب ($X_i \text{ Log } X_i$)	7 963 202 893.3681	2 697 328 934.5683
النتيجة الصافية للأنشطة العادية ($X_i \text{ Log } X_i$)	7 963 384 644.6527	3 919 386 929.1
النتيجة الصافية للسنة المالية ($X_i \text{ Log } X_i$)	7 950 470 884.7473	3 886 118 019.5903

المصدر: من إعداد الطالبة بتطبيق المعادلة رقم (01) ص 13 بناء على تقارير المؤسسة (أنظر الملحق رقم 03)

الشكل رقم: 6.2: تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج اتصالات الجزائر الوحدة العملية -ورقة -
خلال الفترة (2016- 2017)



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات Exel 2010

من خلال النتائج المتوصل اليها وباعتماد على الشكل السابق الذي هو عبارة عن أعمدة بيانية توضح مؤشر المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج لسنتي 2016 - 2017 نجد أن مؤشر المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج لسنة 2016 قد بلغ 41 593 441 837.776 في حين ان مؤشر المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج لسنة 2017 بلغ ما قيمته 21 587 351 352.831 حيث نسجل ان المحتوى الاعلامي لسنة 2016 أكبر من المحتوى الاعلامي لسنة 2017 وهذا عائد الى نقص كمية الافصاح في بند عناصر جدول حسابات النتائج لسنة 2017.

ت-المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية

يعتبر جدول التدفقات النقدية واحدة من اكثر القوائم المالية نظافة و أكثر موثوقية ؛ كما ان المعلومات التي يوفرها جدول التدفقات النقدية تعتبر أكثر ملائمة لأغراض التنبؤ بمستقبل المؤسسة مما توفره الميزانية و جدول حسابات النتائج.

✓ بالنسبة لمؤشر المحتوى الاعلامي لسنة 2016

$$H(\text{Flux} - 2016) = 337\,705\,651.70 \quad \text{Log}(337\,705\,651.70)$$

$$+ / 445\,133\,147.42 / \text{Log}(445\,133\,147.42)$$

$$+ / 107\,427\,495.72 / \text{Log}(107\,427\,495.72)$$

$$= 7\,592\,627\,760.7785$$

✓ بالنسبة لمؤشر المحتوى الاعلامي لسنة 2017

$$H(\text{Flux} - 2017) = /241\ 774\ 522.52 / \text{Log} (241\ 774\ 522.52)$$

$$+/445\ 133\ 147.42 / \text{Log} (445\ 133\ 147.42)$$

$$+/686\ 907\ 669.94 / \text{Log} (686\ 907\ 669.94)$$

$$=11\ 946\ 757\ 890.435$$

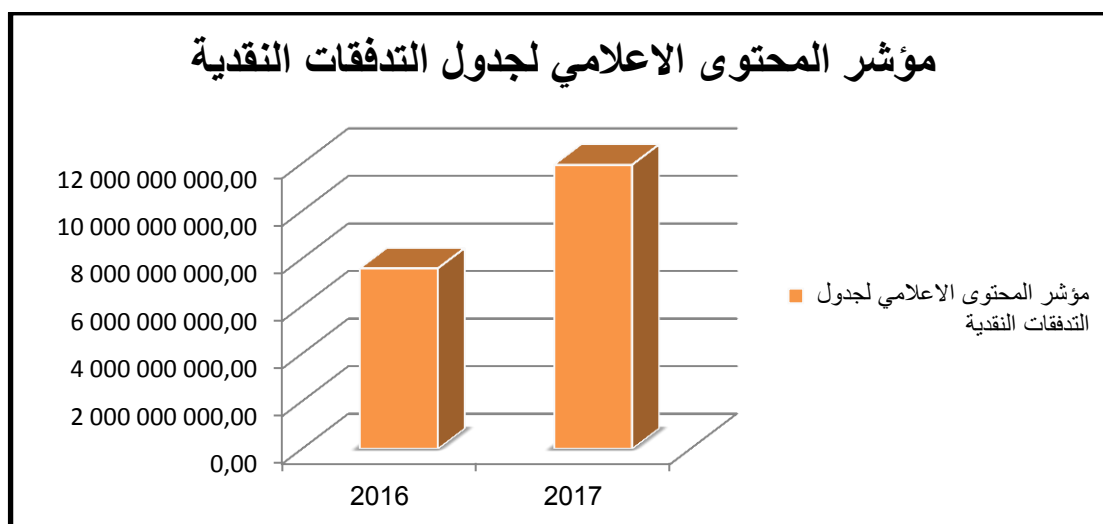
جدول رقم: 4.2: مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية لسنتي (2016 – 2017)

المؤشرات	2016	2017
مؤشر المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية	7 592 627 760.7785	11 946 757 890.435
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (Xi Log Xi)	2 880 135 594.3982	2 026 895 079.0135
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (Xi Log Xi)	3 849 729 545.549	3 849 729 545.549
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (Xi Log Xi)	-	-
تغيرات الخزينة (Xi Log Xi)	862 762 620.83137	6 070 133 265.8732

المصدر: من إعداد الطالبة بتطبيق المعادلة رقم (01) ص 13 بناء على تقارير المؤسسة (أنظر الملحق رقم 04)

يوضح الجدول رقم (07) مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية لمؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية -ورقلة - خلال الفترة (2016- 2017).

الشكل رقم: 7.2: تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات الخزينة اتصالات الجزائر الوحدة العملية -ورقلة - خلال الفترة (2016- 2017)



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات Exel 2010

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

من خلال النتائج المتوصل إليها وباعتماد على الشكل السابق الذي هو عبارة عن أعمدة بيانية توضح مؤشر المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية لسنتي 2016 - 2017 نجد أن مؤشر المحتوى الإعلامي لجدول تدفقات النقدية لسنة 2016 قد بلغ 7 592 627 760.7785 في حين أن مؤشر المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية لسنة 2017 بلغ ما يقارب 11 946 757 890.435 حيث نسجل أن المحتوى الإعلامي لسنة 2016 أقل من المحتوى الإعلامي لسنة 2017 وهذا عائد إلى أن الإفصاح كان بشكل جيد و أفضل في بند عناصر جدول التدفقات النقدية لسنة 2017.

ث- التحليل المقارن من خلال مؤشرات المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة سنة (2016-2017)

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى التحليل المقارن من خلال مؤشرات المحتوى الإعلامي للقوائم المالية بإدراج نسبة التطور وفق الجدول التالي:

جدول رقم : 5.2: تطور مؤشرات المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة سنة (2016-2017)

المؤشرات	2016	2017	التطور	نسبة التطور
مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الأصول	69730370679.638	63407227552.872	-6323143126.766	-9.07%
مؤشر المحتوى الإعلامي لعناصر الخصوم	71003203036.154	64609497053.11	-64542255983.044	-90.90%
مؤشر المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج	41593441837.776	21587351352.831	-20006090484.945	-48.10%
مؤشر المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية	7592627760.7785	11946757890.435	4354130129.6565	57.35%

المصدر: من أعداد الطالبة بناء على الجدول بناء على الجداول أعلاه

من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه تظهر النتائج التالية :

- من خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن المحتوى الإعلامي لعناصر أصول وخصوم المؤسسة محل الدراسة لسنة 2016 أفضل مقارنة بالمحتوى الإعلامي لسنة 2017 ، حيث انخفضت نسبة التطور لعناصر الميزانية على التوالي 9.07% و 90.90% لكل من الأصول والخصوم؛
- من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج شهدت انخفاض في سنة 2017 مقارنة بسنة 2016 حيث بلغت نسبة الانخفاض 48.10% ؛
- من خلال نتائج الجدول السابق نسجل أن المحتوى الإعلامي لجدول تدفقات الخزينة في تزايد من سنة 2016 إلى سنة 2017 ، حيث بلغت التطور 57.35% ؛

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

المطلب الثاني : نتائج اختبار فرضيات الدراسة

في هذا الجانب من التشخيص سيتم معرفة الأثر من ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لتقارير المالية وبالتالي عرض هذه النتائج وفق الفرضيات التي تم طرحها في المقدمة حتى تكون متسلسلة ومنهجية.

أولا: نتائج اختبار الفرضية الأولى

بعد أن أظهرت الإحصاءات الوصفية، ظهور تكرار لإجراءات ممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة مع إرتفاع نسبة الإجراءات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مقارنة بنسبة إجراءات غير الممارسات للمحاسبة الإبداعية، وبالتالي لابد من التأكد من فرضية هذا الإدعاء من خلال إجراء اختبار ذو الحدين (Test binomial) الخاص بمدى شيوع ظاهرة ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إتصالات الجزائر - وحدة ورقلة خلال فترة الدراسة الممتدة بين (2018-2019).

الجدول رقم 6.2: نتائج اختبار ذو الحدين الخاص بمدى شيوع ممارسة المحاسبة الإبداعية

Signification exacte (bilatérale)	Test de proportion	Proportion observée	N	البيان		
0.012	0.6	20%	2	غير الممارسة	المجموعة 01	ممارسة
		80%	8	الممارسة	المجموعة 02	المحاسبة
		100%	10	لمجموع		الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة الجزائرية محل الدراسة قد مارست المحاسبة الإبداعية، وبما نسبته (80%)، وذلك بعدد مشاهدات بلغ (8) مشاهدة من أصل (10) مشاهدة، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة (20%)، بعدد مشاهدات بلغت (2) مشاهدة.

بالنظر لمزايا هذا الاختبار من حيث أنه يقارن توزيع المشاهدات الفعلية بتوزيع إفتراضي (5%)، فالقيمة المنخفضة للمعنوية تشير إلى أن توزيع المشاهدات يختلف عن التوزيع الإفتراضي، بمعنى أن نسبة إجراءات الممارسة للمحاسبة الإبداعية أكبر نسبة إجراءات غير الممارسة للمحاسبة الإبداعية، والقيمة المعنوية المنخفضة ($\text{sig}=0.012$) التي هي أقل من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0.05، تؤيد الدلالة الإحصائية لهذه النتيجة، وهذا يؤكد فرضية الإدعاء بشيوع ظاهرة ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى مؤسسة إتصالات الجزائر - وحدة ورقلة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

ثانياً: نتائج اختبار الفرضية الثانية

في هذا الجانب سيتم تقدير علاقة المحتوى الإعلامي للميزانية المالية المقاسة باستخدام الدالة اللوغاريتمية (Theil)، بدلالة متغير ممارسة المحاسبة الإبداعية المعبر عنها بطريقة القياس الثنائي، حيث يأخذ الإجراء (01) إذا كانت ممارسة و (02) بخلاف ذلك، والجداول التالية تبين نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط:

الجدول رقم 7.2: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية

النموذج	معامل الارتباط المتعدد r	معامل التحديد R-deux R ²	الخطأ المعياري للتقدير Erreur standard de l'estimation
1	0,375	0.14	0,41458

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (06) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول (7.2) يتضح أن معامل التحديد **R-deux** يساوي إلى 0.14، وهذا يعني أن المتغير المستقل ممارسة المحاسبة الإبداعية تفسر 14% من الانحرافات الكلية في المحتوى الإعلامي، وهي تعبر عن جودة توفيق ضعيفة، في حين أن 86% من الانحرافات ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 8.2: نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الإنحدار	0,225	1	0,225	1,309	0,0286
البواقي	1,375	8	0,172		
الكلية	1,600	9			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (06) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يحتوي الجدول (8.2) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الإنحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H_0 القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig أكبر من (5%)، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن يوجد على الأقل من معاملات نموذج الإنحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig يكون أقل من (5%)، في هذا الجانب من التشخيص يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى $F=1.309$ عند مستوى معنوية اختبار $Sig=0.0286$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية H_0 $\alpha=0.05$ وعليه

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

يتم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الإنحدار المقدر تختلف معنوياً عن الصفر.

الجدول رقم 9.2: نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية

المتغيرات	المعاملات غير القياسية		المعاملات القياسية	قيمة الاختبار t	معنوية الاختبار Sig
	معاملات الإنحدار β	الخطأ المعياري Erreur standar	Bêta		
الثابت	1,000	0,306		3,266	0,011
ممارسة المحاسبة الإبداعية	-0,250	0,342	-0,250	-0,730	0.0486

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (06) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

في هذه الخطوة سيتم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث تختبر الفرضية الصفريّة H_0 القائلة بأن معامل الإنحدار (β) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig أكبر من 5%، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن معامل الإنحدار (β) معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig يكون أقل من 5%، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الإنحدار الخطي لإختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث بلغت قيمة معامل الإنحدار للثابت ($B=0.5$)، عند مستوى معنوية إختبار $Sig=0.011$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة $H_0 \alpha=0.05$ وعليه يتم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الإنحدار (β) يختلف معنوياً عن الصفر، في حين بلغت قيمة معامل الإنحدار لمتغير ممارسة المحاسبة الإبداعية ($B=-0.25$)، عند مستوى معنوية إختبار $Sig=0.0486$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة $H_0 \alpha=0.05$ وعليه يتم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الإنحدار (β) يختلف معنوياً عن الصفر، أي توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي، مما يعني أن زيادة ممارسة المحاسبة الإبداعية بوحدة واحدة من الميئة تؤدي إلى نقص المحتوى الإعلامي بـ 0,25%.

ثالثاً: نتائج إختبار الفرضية الثالثة

في هذا الجانب سيتم تقدير علاقة المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج المقاسة باستخدام الدالة اللوغاريتمية (Theil)، بدلالة متغير ممارسة المحاسبة الإبداعية المعبر عنها بطريقة القياس الثنائي، حيث يأخذ الإجراء (01) إذا كانت ممارسة (02) بخلاف ذلك، والجدول التالية تبين نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

الجدول رقم 10.2: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج

النموذج	معامل الارتباط المتعدد r	معامل التحديد R-deux R ²	الخطأ المعياري للتقدير Erreur standard de l'estimation
1	0.25	0.063	0, 43301

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (07) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول (10.2) يتضح أن معامل التحديد **R-deux** يساوي إلى 0.063، وهذا يعني أن المتغير المستقل ممارسة المحاسبة الإبداعية تفسر 6.3% من الانحرافات الكلية في المحتوى الإعلامي، وهي تعبر عن جودة توفيق ضعيفة، في حين أن 93.6% من الانحرافات ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 11.2: نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الإنحدار	0,100	1	0,100	0,533	0.0486
البواقي	1,500	8	0,188		
الكلية	1,600	9			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (07) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يحتوي الجدول (11.2) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الإنحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفريّة H_0 القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية **Sig** أكبر من (5%)، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن يوجد على الأقل من معاملات نموذج الإنحدار المقدر معنوية (تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية **Sig** يكون أقل من (5%)، في هذا الجانب من التشخيص يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى $F=0.533$ عند مستوى معنوية اختبار $Sig=0.0486$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة H_0 $\alpha=0.05$ وعليه يتم رفض الفرضية الصفريّة وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن هناك واحد على الأقل من معاملات نموذج الإنحدار المقدر تختلف معنوياً عن الصفر.

الجدول رقم 12.2: نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج

المتغيرات	المعاملات غير القياسية		المعاملات القياسية	قيمة الاختبار t	معنوية الاختبار Sig
	معاملات الانحدار β	الخطأ المعياري Erreur standar	Bêta		
الثابت	0,500	0,293		1,706	0,0126
ممارسة المحاسبة الإبداعية	-0,375	0,328	-0,375	-1,144	0.0286

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (07) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

في هذه الخطوة سيتم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث تختبر الفرضية الصفرية H_0 القائلة بأن معامل الانحدار (β) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig أكبر من 5%، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن معامل الانحدار (β) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig يكون أقل من 5%، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي لإختبار المعنوية الجزئية للنموذج، يتضح أن قيمة معامل الانحدار للثابت بلغت ($B=0.5$)، عند مستوى معنوية إختبار $Sig=0.0126$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية $H_0 \alpha=0.05$ وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β_0) يختلف معنويًا عن الصفر، في حين بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير ممارسة المحاسبة الإبداعية ($B=-0.375$)، عند مستوى معنوية إختبار $Sig=0.0286$ وهي أقل من مستوى معنوية الفرضية الصفرية $H_0 \alpha=0.05$ وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β_1) يختلف معنويًا عن الصفر، أي توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة المحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي مما يعني أن زيادة ممارسة المحاسبة الإبداعية بوحدة واحدة من الميئة تؤدي إلى نقص والمحتوى الإعلامي بـ 0,375%.

رابعاً: نتائج اختبار الفرضية الرابعة

في هذا الجانب سيتم تقدير علاقة المحتوى الإعلامي للميزانية المالية المقاسة باستخدام الدالة اللوغاريتمية (Theil)، بدلالة متغير ممارسة المحاسبة الإبداعية المعبر عنها بطريقة القياس الثنائي، حيث يأخذ الإجراء (01) إذا كانت ممارسة و (02) بخلاف ذلك، والجدول التالي تبين نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط:

الجدول رقم 13.2: نتائج جودة توفيق النموذج المقدر لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول

التدفقات النقدية

النموذج	معامل الارتباط المتعدد r	معامل التحديد R-deux R ²	الخطأ المعياري للتقدير Erreur standard de l'estimation
1	0.218	0.048	0, 3

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (08) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

من الجدول (13.2) يتضح أن معامل التحديد **R-deux** يساوي إلى 0.048، وهذا يعني أن المتغير المستقل ممارسة المحاسبة الإبداعية تفسر 4.8% من الانحرافات الكلية في المحتوى الإعلامي، وهي تعبر عن جودة توفيق ضعيفة، في حين أن 95.2% من الانحرافات ترجع إلى عوامل أخرى لم يتضمنها النموذج المقدر.

الجدول رقم 14.2: نتائج تحليل التباين (ANOVA) لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول

التدفقات النقدية

البيان	مجموع المربعات Somme des carrés	درجات الحرية ddl	متوسط مجموع المربعات Carré moyen	قيمة الاختبار F	معنوية الاختبار Sig
الانحدار	,100	1	,100	0.4	0, 545
البواقي	2,000	8	,250		
الكلية	2,100	9			

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم (08) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

يحتوي الجدول (14.2) على نتائج تحليل التباين من أجل اختبار المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المقدر، حيث تختبر الفرضية الصفرية H_0 القائلة بأن جميع معاملات النموذج غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig أكبر من (5%)، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن يوجد على الأقل من معاملات نموذج الانحدار المقدر معنوية (تختلف عن

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية

الصفري)، وعندها مستوى المعنوية Sig يكون أقل من (5%)، في هذا الجانب من التشخيص يتضح أن قيمة هذا الاختبار تساوي إلى $F=0.4$ عند مستوى معنوية اختبار $Sig=0.545$ وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة $H_0=0.05$ α وعليه يتم قبول الفرضية الصفريّة ، والتي مفادها أن معاملات نموذج الانحدار المقدّر لا تختلف معنويًا عن الصفر.

الجدول رقم 14.2: نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية

المعاملات غير القياسية	المعاملات القياسية	قيمة الاختبار t	معنوية الاختبار Sig	المتغيرات
المعاملات غير القياسية	المعاملات القياسية	قيمة الاختبار t	معنوية الاختبار Sig	المتغيرات
خطأ المعياري Erreur standar	Bêta			
0,354		1,414	0,195	الثابت
0,250	-0,218	-0,632	0,545	ممارسة المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الملحق رقم (08) بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS

في هذه الخطوة سيتم اختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث تختبر الفرضية الصفريّة H_0 القائلة بأن معامل الانحدار (β) غير معنوية (لا تختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig أكبر من 5%، ضد الفرضية البديلة H_1 القائلة بأن معامل الانحدار (β) معنوية (يختلف عن الصفر)، وعندها مستوى المعنوية Sig يكون أقل من 5%، ومن نتائج الجدول أعلاه لتحليل الانحدار الخطي لاختبار المعنوية الجزئية للنموذج، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار للثابت ($B=0.5$)، عند مستوى معنوية اختبار $Sig=0.0195$ وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة $H_0=0.05$ α وعليه يتم قبول الفرضية الصفريّة والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β_0) لا يختلف معنويًا عن الصفر، في حين بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير ممارسة المحاسبة الإبداعية ($B=-0.25$)، عند مستوى معنوية اختبار $Sig=0.545$ وهي أكبر من مستوى معنوية الفرضية الصفريّة $H_0=0.05$ α وعليه يتم قبول الفرضية الصفريّة، والتي مفادها أن بأن معامل الانحدار (β_1) لا يختلف معنويًا عن الصفر.

المطلب الثالث: مناقشة النتائج

إن النتائج التي تم الحصول عليها تمكن من معرفة الأثر من ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لتقارير المالية وبالتالي سيتم عرض النتائج وفق الأسئلة التي تم طرحها في المقدمة حتى تكون متسلسلة ومنهجية.

بعد استخدام اختبار ذو الحدين على متغير الدراسة المتمثل في إجراءات المحاسبة الإبداعية ، للوصول إلى ما مدى شيوع المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة محل الدراسة لاحظنا ان ما نسبته 80 % يعبر عن نسبة ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، وذلك بعدد مشاهدات بلغ 8 مشاهدة، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة للمحاسبة الإبداعية 20%، بعدد مشاهدات 2 مشاهدة من أصل 10 مشاهدة و هذه النتيجة تدل على وجود اجراءات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة محل الدراسة.

يمكن ان نرجع العلاقة العكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و قيمة المعلومات الواردة في الميزانية المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة - نسبة الى اشارة بيتا السالبة من خلال النتائج الإحصائية المعتمدة، أي كلما زادت ممارسات المحاسبة الإبداعية كلما قل المحتوى الاعلامي للميزانية المالية وهذا يعني وجود تأثير سلبي، كما ان مستوى المعنوية في نتائج الفرضية الثانية كان 0.0286 أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وعليه تم قبول الفرضية البديلة القائلة بتأثير ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي للميزانية المالية للمؤسسة.

كما كشفت الدراسة عن وجود علاقة عكسية ايضا بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و قيمة المعلومات الواردة في جدول حسابات النتائج وهذا راجع الى اشارة بيتا السالبة الظاهرة في نتائج الاختبارات الاحصائية للفرضية الثالثة، والتي تدل على تأثير سلبي بين المتغيرين، اي انه كلما زادت ممارسات المحاسبة الإبداعية كلما قل المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج ، ومن خلال اختبار Anova بلغ مستوى المعنوية 0.0486 وعليه تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير لممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج للمؤسسة.

بالنسبة للفرضية الرابعة فقد اظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية وجود أثر سلبي لممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية لمؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة - حيث ان هناك علاقة عكسية بينهما فكلما زادت إجراءات ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة نقص المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية وهذا دلت عليه إشارة بيتا السالبة.

على العموم توصلت الدراسة الحالية ان حرية الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة امام المؤسسات تعد من الأسباب الرئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية ، كما ان ممارسة هذه الاخيرة يعود بتأثير سلبي على المحتوى الاعلامي للتقارير المالية وبالتالي يؤثر سلبا على مستخدمي هذه القوائم ، وعليه فإن النتيجة المتحصل عليها تتوافق مع دراسة كل من (خمقاني وصديقي) والتي توصلت ان السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من ممارسة المحاسبة الإبداعية هو مرونة وتعدد البدائل المحاسبية ودراسة (Izedonmi & Sanusi) التي أظهرت أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتأثرون سلبا نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية .

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل معرفة تأثير المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي للقوائم المالية، وذلك من خلال الدراسة الميدانية والتي اجريت على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية - ورقلة، بحيث قامت الباحثة بالاعتماد على المقابلة والملاحظة كوسيلة مهمة لاستدراك الأجوبة المرجوة، ومن ثم حساب المحتوى الاعلامي للقوائم المالية الاساسية للمؤسسة مجال الدراسة، كما تم التطرق ايضا الى التحليل الاحصائي لاختبار الفرضيات الفرعية التي تمحورت حولها الدراسة، ومن خلال تحليل نتائج تم ملاحظة ما يلي:

- ان المحتوى الاعلامي لتقارير المالية يتأثر بكمية الافصاح؛
- ان ممارسة المحاسبة الإبداعية له تأثير عكسي على المحتوى الاعلامي للقوائم المالية؛
- ان السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من ممارسة المحاسبة الإبداعية هو مرونة وتعدد البدائل المحاسبية؛
- ان التلاعب بالأرقام والحسابات يعود بالسلب على مستخدمي التقارير المالية في العديد من النواحي؛
- أن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات خطيرة وغير مقبولة تتنافى مع أخلاقيات المهنة؛

الخاتمة

إن الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو فحص أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي للتقارير المالية، وقد اقتضى بنا الأمر لمعالجة هذه الإشكالية التطرق لفصلين، أولهما يتعلق بالطرح النظري لأدبيات المحاسبة الإبداعية والمحتوى الاعلامي لتقارير المالية، وكذا الدراسات السابقة حول المتغيرين، في حين تناول الفصل الأخير الدراسة التطبيقية وفقا للمناهج والأدوات المناسبة.

1. نتائج البحث واختبار الفرضيات:

أقناء بالدراسات السابقة تم حساب المتغير التابع المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة باستخدام الدالة اللوغاريتمية (Theil)، أما المتغير المستقل فيتمثل في إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تم الاعتماد على اختبار ذو الحدين لإدراك مدى شيوع إجراءات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة ومن ثم اختبار مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع بالاعتماد على البرنامج الإحصائي Spss

من خلال نتائج اختبار الفرضيات الواردة في الفصل الثاني من المذكرة، توصلت الباحثة للنتائج التالية:

أظهرت النتائج التجريبية لاختبار ذو الحدين بشيوع ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اتصالات الجزائر (وحدة ورقلة)، وبما نسبته 80% وذلك بعدد مشاهدات بلغ 8 مشاهدة، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة للمحاسبة الإبداعية 20%، بعدد مشاهدات 2 مشاهدة، وانطلاقا من هذه النتيجة المتوصل نرفض الفرضية الصفرية القائلة انه لا توجد مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة، ونقبل صحة الفرضية البديلة القائلة انه توجد مؤشرات جوهرية بشيوع ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة.

أثبت اختبار الفرضية الثانية من خلال النتائج الاحصائية الى وجود علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وقيمة المعلومات الواردة في الميزانية المالية وهذا راجع الى اشارة بيتا السالبة ، أي كلما زادت ممارسات المحاسبة الإبداعية كلما قل المحتوى الاعلامي للميزانية المالية ، عند مستوى المعنوية 0.0286 وهو اقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وانطلاقا من هذه النتيجة نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي للميزانية المالية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي للميزانية المالية لمؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة

ورقلة

أثبت اختبار الفرضية الثالثة من خلال النتائج الاحصائية الى وجود علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وقيمة المعلومات الواردة في جدول حسابات النتائج وهذا راجع الى اشارة بيتا السالبة، أي كلما زادت ممارسات المحاسبة الإبداعية كلما قل المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج ، عند مستوى المعنوية 0.0486 وهو اقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وانطلاقا من هذه النتيجة، نرفض صحة الفرضية الصفرية القائلة لا تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول حسابات النتائج لمؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة.

أثبت اختبار الفرضية الرابعة من خلال النتائج الاحصائية الى وجود علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الابداعية وقيمة المعلومات الواردة في جدول التدفقات النقدية وهذا راجع الى اشارة بيتا السالبة، أي كلما زادت ممارسات المحاسبة الابداعية كلما قل المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية، عند مستوى المعنوية 0.545 وهو اكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 وانطلاقاً من هذه النتيجة نقبل صحة الفرضية الصفرية القائلة لا يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على المحتوى الاعلامي لجدول التدفقات النقدية لمؤسسة اتصالات الجزائر - وحدة ورقلة

2. التوصيات:

- في ضوء ما تم التطرق إليه في الجانب النظري، وما تم التوصل إليه من نتائج توصي الباحثة بما يلي:
- العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال حث معديها على الالتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة والمتطلبات القانونية.
- إعادة النظر في المعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس، تسمح للإدارة باستغلالها لما يصب في تحقيق أهدافها المسطرة.
- تخفيض مجال الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة للمؤسسة عن طريق التقليل من عدد البدائل أو وضع أساس علمي للمفاضلة بين هذه السياسات المحاسبية.
- تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.
- إصدار قوانين تلزم الشركات بالتقيد بأخلاقيات المهنة، وتحديد عقوبات صارمة لمن يتجاوزها.
- عرض برامج محاسبية تعليمية، أو عقد ندوات وحلقات تثقيفية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح طبيعة وآثار ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- العمل على زيادة الإدراك والوعي المحاسبي وتنمية الثقافة المحاسبية لمستخدمي المعلومات المالية، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة.
- أما على المستوى الأكاديمي، فتوصي الباحثة بالعمل على تطوير نماذج قياس ممارسات المحاسبة الابداعية المرتكزة على المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية.

3. آفاق الدراسة:

إعادة إجراء هذه الدراسة على عينة أخرى خلال فترات زمنية متقدمة، للتحقق من صحة النتائج وذلك باختبار تأثير متغيرات لم تتناولها هذه الدراسة على ممارسات المحاسبة الابداعية، كالمتغيرات الجبائية، القانونية، السياسية والاجتماعية ذات العلاقة ببيئة الأعمال الجزائرية.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: الكتب

1. مطر والسويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2008.
2. وليد ناجي الحياي، "النظرية المحاسبية، من منشورات الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2007 .

ثانياً: البحوث الجامعية

3. جبرائيل جوزيف كحاله، "تحسين جودة القرارات الاستثمارية باستخدام معلومات المحاسبة الإدارية"، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، 2011
4. العمرابي سميرة، "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2017.
5. خلايفية ربحانة، "دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية"، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015.
6. فادي عبد الرحيم محمود البطينجي، "مدى ادراك محلي الإئتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
7. عبد الرحمن جعفر، "دور القياس المحاسبي في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة في ظل التضخم دراسة تطبيقية تحليلية"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2011.

ثالثاً: المقالات المنشورة

8. بدر الزمان خمقاني وصديقي فؤاد، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية و إجراءات استبعادها من التقارير المالية"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، الجزائر، 2015 .
9. رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2012.
10. صالح الدين الإمام و ازدهار زامل، "أثر المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرحلية في أسعار الأسهم"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 العدد 2، 2014.
11. عباس العطار و آخرون، "أثر جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح المالي للقوائم في تفعيل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية للشركات"، مقال، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 8، العدد 3، 2018 .
12. فتح الإله ومحمد سعيد، "تقييم جودة المحتوى الإعلامي للتقارير و القوائم المالية المنشورة إلكترونياً في سوق الخرطوم للأوراق المالية من وجهة نظر المستثمرين"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، المركز القومي للبحوث غزة، المجلد الأول، العدد 3، 2017.
13. محمد محمود عبد ربه، "إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر الاستثمار في سوق الأوراق المالية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس العدد الثاني، ابريل 2009.

رابعاً: وقائع التظاهرات العلمية

14. هوارى السويسي وبدر الزمان خمقاني، "مدى قدرة المؤسسة الوطنية للأشغال على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي"، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA"، جامعة البليدة.
15. حيدر يوسف خلخال، "المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين"، دراسة تحليلية للتقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق 2008.

المراجع باللغة الأجنبية

C- Articles

16. 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) 2001 .
17. Dan Dacian Cuzdriorean and Alina Beatrice Vladu, «**Creative Accounting, Measurement and Behavior**», Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(1), 2013.
18. Cla Beshiru Sanusi, Prince Famous Izedonmi, «**Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices**», Journal of Mathematical Finance, 2014, 4, pp: 75-83.

الملاحق

الملحق رقم 01: الميزانية- جانب الأصول

ALGERIE TELECOM SPA
RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021

BILAN ACTIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

DRT

DOT_OUARGLA

EDITE LE : 05-MAI-19 12:20:23

A C T I F	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D'ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 244 831 826,68
IMMOBILISATIONS ENCOURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		8 172 751 832,42	4 965 596 292,39	3 207 155 540,03	3 244 831 826,68
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		44 838 962,62	3 455 918,66	41 383 043,96	49 494 820,31
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		3 358 102 768,36	0,00	3 358 102 768,36	3 802 894 597,22
AUTRES DEBITEURS		350 685,58	0,00	350 685,58	293 163,70
IMPOTS		6 258 010,98	0,00	6 258 010,98	5 475 807,34
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		45 324 052,28	0,00	45 324 052,28	187 654 866,65
TOTAL ACTIF COURANT		3 454 874 479,82	3 455 918,66	3 451 418 561,16	4 045 813 255,22
TOTAL GENERAL ACTIF		11 627 626 312,24	4 969 052 211,05	6 658 574 101,19	7 290 645 081,90

الملحق رقم 02: الميزانية - جانب الخصوم

ALGERIE TELECOM SPA RN Num: 5 Cinq Maisons Mohammadia RC : 02B18083 IF : 000 216 001 808 337 16001 AI : 16293638021 DRT DOT_OUARGLA			
		BILAN PASSIF	
		Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017	
		EDITE LE : 05-MAI-19 12:20:23	
PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL ENB (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)			
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE) 0		0,00	0,00
AUTRES CAPITAUX PROPRES		- 449 138 600,95	- 888 456 171,13
REPORT A NOUVEAU		0,00	0,00
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)		6 580 600 087,81	7 576 801 185,33
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		6 131 461 486,86	6 688 345 014,20
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		0,00	0,00
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		0,00	0,00
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		0,00	0,00
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		116 119 822,41	96 384 624,50
IMPOT		389 285 746,06	462 222 283,13
AUTRES DETTES		21 707 045,86	43 693 160,07
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		527 112 614,33	602 300 067,70
TOTAL GENERAL PASSIF		6 658 574 101,19	7 290 645 081,90

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

الملحق رقم 03: جدول حساب النتيجة (حسب الطبيعة)

ALGERIE TELECOM SPA
RN NUM: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC : 02B18083
IF : 000 216 001 808 337 16001
AI : 16293838021

COMPTE DE RESULTAT
(Par nature)

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2017

DRT

DOT_OUARGLA

EDITE LE : 05-MAI-19 12:22:30

	Note	N	N - 1
VENTE ET PRODUITS ANNEXES		1 444 668 559,04	1 310 244 851,67
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS		0,00	0,00
PRODUCTION IMMOBILISEE		20 650 637,62	27 366 355,80
SUBVENTIONS D'EXPLOITATION		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 465 319 196,66	1 337 611 207,47
ACHATS CONSOMMES		- 298 429 182,43	- 398 806 605,64
SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		- 233 219 241,16	- 325 620 736,15
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 531 648 423,59	- 724 427 341,79
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		933 670 773,07	613 183 865,68
CHARGES DE PERSONNEL		- 902 871 998,30	- 1 088 265 923,07
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		- 28 891 155,26	- 26 591 545,44
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 907 619,51	- 501 673 602,83
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		8 700 125,80	15 880 513,20
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		- 2 528 297,13	- 6 200 691,47
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		- 325 710 716,82	- 398 457 773,99
REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS		352 253,93	638 498,83
V RESULTAT OPERATIONNEL		- 317 279 014,71	- 889 813 056,26
PRODUITS FINANCIERS		0,00	0,00
CHARGES FINANCIERES		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		- 317 279 014,71	- 889 813 056,26
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES		- 135 520 160,55	- 19 369,04
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 474 371 576,39	1 354 130 219,50
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 1 927 170 751,65	- 2 243 962 644,80
VII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 452 799 175,26	- 889 832 425,30
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRECISER)		3 660 574,31	1 376 254,17
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)		0,00	0,00
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		3 660 574,31	1 376 254,17
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 449 138 600,95	- 888 456 171,13
PART DANS LES RESULTATS NETS DES SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE (1)		0,00	0,00
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
DONT PART DES MINORITAIRES (1)		0,00	0,00
PART DU GROUPE (1)		0,00	0,00

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDES.

الملحق رقم 04: جدول تدفقات الخزينة

TFT

ALGERIE TELECOM SPA
RN N°: 5 Cinq Maisons Mohammadia
RC: 02B18083
IF: 000 216 001 808 337 16001
AI: 16293838021
DR DOT_QUARGLA

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode direct)

Période du 01 Janvier 2017 au 31 Décembre 2017

Edité le : 05-MAI-19 12:24:52

	Note	EXERCICE N	EXERCICE N - 1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçue des clients		638 029 883,02	1 217 510 057,24
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		- 879 804 405,54	- 879 804 405,54
Intérêts et autres frais financiers payés		0,00	0,00
Impôts sur les résultats payés		0,00	0,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 241 774 522,52	337 705 651,70
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		- 241 774 522,52	337 705 651,70
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décassements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp		- 445 133 147,42	- 445 133 147,42
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp		0,00	0,00
Décassements sur acquisition d'immobilisations financières		0,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		0,00	0,00
dividendes et quote-part de résultats reçus		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		- 445 133 147,42	- 445 133 147,42
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués		0,00	0,00
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	0,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi li			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 686 907 669,94	- 107 427 495,72
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		375 309 733,30	101 002 672,28
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		- 311 597 936,64	- 6 424 823,44
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable		686 907 669,94	

الملحق رقم 05:

نتائج اختبار ذو الحدين

Test binomial						
Modalité			N	Proportion observée.	Test de proportion	Signification exacte (unilatérale)
VAR0000 1	Groupe 1	غير ممارسة	2	,2	,6	,012 ^a
	Groupe 2	ممارسة	8	,8		
	Total		10	1,0		
a. L'autre hypothèse suppose que la proportion d'observations dans le premier groupe est < ,6.						

الملحق رقم 06:

نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للميزانية المالية

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,375 ^a	,141	,033	,41458
a. Valeurs prédites : (constantes), x				

ANOVA ^b						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,225	1	,225	1,309	,0286a
	Résidu	1,375	8	,172		
	Total	1,600	9			
b. Variable dépendante : y1						

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,500	,293		1,706	,0126
	x	-,375	,328	-,375	-1,144	,0286
a. Variable dépendante : y1						

الملحق رقم 07:

نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول حسابات النتائج

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,250 ^a	,063	-,055	,43301
a. Valeurs prédites : (constantes), x				

ANOVA ^b						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,100	1	,100	,533	,0486a
	Résidu	1,500	8	,188		
	Total	1,600	9			
a. Valeurs prédites : (constantes), x						
b. Variable dépendante : y2						

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,000	,306		3,266	,011
	x	-,250	,342	-,250	-,730	,0486

a. Variable dépendante : y2

الملحق رقم 08:

نتائج تحليل الإنحدار الخطي لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي لجدول التدفقات النقدية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,218 ^a	,048	-,071	,3 0000
a. Valeurs prédites : (constantes), x				

ANOVA ^b						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,100	1	,100	,400	,0545a
	Résidu	2,000	8	,250		
	Total	2,100	9			

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,500	,354		1,414	,195
	x	-,250	,395	-,218	-,632	,0545
a. Variable dépendante : y3						

الفهرس

الصفحة	البيان
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
67	قائمة الجداول.....
67	قائمة الأشكال البيانية.....
67	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
26-02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الطرح النظري للمحاسبة الإبداعية والمحتوى الإعلامي.....
03	المطلب الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية.....
03	الفرع الأول: : تعريف المحاسبة الإبداعية.....
04	الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية.....
05	الفرع الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.....
07	الفرع الرابع: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.....
11	المطلب الثاني: المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
11	الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية.....
12	الفرع الثاني: مفهوم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
13	الفرع الثالث: اهمية المحتوى الإعلامي.....
13	الفرع الرابع: قياس المحتوى الاعلامي.....
14	الفرع الخامس: الدالة اللوغاريتمية لحساب المحتوى الاعلامي.....
14	المطلب الثالث: الآثار المترتبة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.....
14	الفرع الأول: اثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.....
15	الفرع الثاني: : اثر ممارسه محاسبه الإبداعية.....
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
17	المطلب الأول: الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية.....
21	المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.....
24	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.....

26	 الخلاصة
50-27	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية
28	 تمهيد
29	 المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة الميدانية
29	 المطلب الأول: تقديم عام عن المؤسسة محل الدراسة
29	 الفرع الأول: نشأة اتصالات الجزائر
29	 الفرع الثاني: الاطار القانوني
29	 الفرع الثالث: التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية -ورقلة
30	 الفرع الرابع: الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر المديرية العملية -ورقلة
32	 الفرع الخامس: تقديم مصلحة المحاسبة المالية
33	 المطلب الثاني: منهج الدراسة
33	 المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة
33	 الفرع الأول: أدوات الدراسة
33	 الفرع الثاني: نموذج الدراسة التصوري
34	 المبحث الثاني: تحليل أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية
34	 المطلب الأول: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
34	 الفرع الأول: الإجابة المتحصل عليها
35	 الفرع الثاني: إجابة الأسئلة الرئيسية
35	 الفرع الثالث: حساب المحتوى الاعلامي للتقارير المالية
42	 المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
49	 المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج
50	 الخلاصة
51	 الخاتمة
53	 المراجع
55	 الملاحق
67	 الفهرس

