

المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Creative accounting and its impact on the quality of the financial statements of Algerian economic institutions

عبد الحق سعدي¹ * عبد القادر شيخ²

¹ جامعة محمد خيضر - بسكرة - (الجزائر)، abdelhak.saadi@univ-biskra.dz

² جامعة محمد خيضر - بسكرة - (الجزائر)، abdelkader.chikh@univ-biskra.dz

تاريخ الاستلام: 2120/04/29

تاريخ القبول: 2120/10/30

تاريخ النشر: 2120/11/01

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم التطرق إلى الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات، تم الإعتماد على أسلوب دراسة حالة، وذلك من خلال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، حيث تم توزيعه على (46) مفردة، كما تم استخدام برنامج الجداول EXCEL لتفريغ البيانات، وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V23) للمعالجة البيانات وتحليل وتفسير النتائج. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر بدرجة كبيرة على جودة القوائم المالية وذلك من خلالها أبعاد التي تتمثل في الموثوقية، الملاءمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الإبداعية، قوائم مالية، معلومة المحاسبية، جودة قوائم مالية.

تصنيف JEL: M14;M41

Abstract:

This study aims to highlight the impact of creative accounting on the quality of the financial statements of the Algerian economic institutions, where the theoretical framework for both creative accounting and the quality of the financial statements was addressed, depending on the descriptive approach, and to achieve the objectives of the study and test hypotheses, the method of case study was relied upon. Through the questionnaire tool to collect information, as it was distributed to (46) items, the EXCEL tables program was used to dump the data, and the statistical packages for social sciences program (SPSS.V23) was used to process the data, analyze and interpret the results. This study concluded that creative accounting greatly affects the quality of the financial statements, through which dimensions are represented in reliability, appropriateness, comprehensibility and comparability.

Key words: Creative accounting, financial statements, accounting information, quality financial statements.

JEL classification: M41;M14

1. مقدمة:

تعتبر المحاسبة نظام للمعلومات تقوم بترجمة الأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية بمختلف أشكالها، إلى معلومات مالية، بهدف توصيلها لعدة أطراف لمساعدتهم في عمليات اتخاذ القرار، لهذا أصبحت المؤسسات تسعى إلى تحقيق مخرجات ذات جودة، وذلك بتوفير معلومات تتسم بعدة خصائص من بينها (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة...الخ)، وإدراجها ضمن قوائمها المالية، كون هذه الأخيرة تعد من أهم الوثائق المحاسبية التي تعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسات.

وبعد تطور الفكر المحاسبي ظهرت عدة فروع للمحاسبة حيث كل فرع منها يتميز عن الآخر من خلال عدة جوانب، ومن أهم تلك الفروع نجد المحاسبة الإبداعية التي حظيت في الآونة الأخيرة باهتماما كبيرا من طرف المختصين والباحثين في هذا المجال، لما لها من تأثير على مستوى البنود التي تتضمنها القوائم المالية.

✘ إشكالية: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

"ما مدى تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعادها

الأربعة (الموثوقية، الملاءمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) للمؤسسات الاقتصادية

الجزائرية؟"

ويتفرع السؤال الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

✓ هل يؤثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية المؤسسة؟

✓ هل يؤثر استخدام المحاسبة الإبداعية على ملائمة، موثوقية القوائم المالية؟

✓ هل يؤثر استخدام المحاسبة الإبداعية على قابلية المقارنة وقابلية فهم القوائم المالية؟

❖ فرضيات الدراسة: تستند هذه الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة

القوائم المالية من خلال أبعادها الأربعة (الموثوقية، الملاءمة، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة)"

ويندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد مصداقية.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة، الموثوقية.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال قابلية المقارنة وقابلية فهم.

✗ **أهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

✓ التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها.

✓ التعرف على مفهوم القوائم المالية وأهم خصائصها .

✓ إظهار العلاقة القائمة ما بين المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية.

✓ إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

✗ **منهج الدراسة:** للإجابة على إشكالية الدراسة وكذا التأكد من صحة الفرضيات أو نفيها، سيتم بالإعتماد على المنهج الوصفي للوقوف على أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وذلك بمحاولة إسقاط الدراسة النظرية على الواقع الميداني لعدة مؤسسات اقتصادية جزائرية من خلال أداة الاستبيان للوصول إلى النتائج المرجوة.

✗ **محتويات الدراسة:** تضمنت هذه الدراسة ثلاثة محاور أساسية تتمثل في:

المحور الأول: الإطار النظري المحاسبة الإبداعية.

المحور الثاني: الإطار النظري لجودة القوائم المالية.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

✗ **الدراسات السابقة:** هنالك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع من عدة

جوانب مختلفة، يمكن عرض البعض منها فيما يلي:

✗ **دراسة أسيا لعروسي (2014) بعنوان " تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم**

المالية في حالة التضخم"، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، هدف هذه الدراسة إلى التعرف الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وكذا استعراض النماذج المختلفة لمعالجة أثر التضخم على الإفصاح في القوائم المالية، كما سعت الى التعرف على كيفية الإفصاح عن أثر التضخم في القوائم المالية، وتصحيح القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة عن طرق محاولة تطبيق النموذج المقترح.

اعتمدت هذه الدراسة على أسلوب دراسة حالة وذلك لتحقيق أهداف الدراسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: إن إعداد القوائم المالية وفق مبدأ التكلفة التاريخية وبغض النظر عن التغيرات في المستوى العام للأسعار قد طرح العديد من المشاكل في مجال القياس المحاسبي، وانعكست بدورها على الإفصاح في القوائم المالية وذلك بالتأثير على عناصر القوائم والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

✗ دراسة قسوم حنانة(2016) بعنوان " أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس-سطي، الجزائر، سعت هذه الدراسة إلى إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية، وكذا التعرف على مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح في قوائمها المالية، كما سعت إلى إبراز أثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المؤسسات لإدارة أرباحها، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي يؤثر على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية، كما أنه لا يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي سلبا على ممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة أرباحها الأمر الذي يعكس جودة القوائم المالية المعدة وفقه.

✗ The study of Ahmed yousif Adam Ismael(2017). The Impact of Creative Accounting Techniques on the reliability of Financial Reporting with particular Reference to saudi Auditors and Academics. International Journal of Economics and financial. Vol(07). (02).

هدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على تأثير تقنيات أخلاقيات المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين. حيث تم تصميم البيانات التي تم جمعها من خلال استبيان، ومن ثم تم توزيعه على عينة تم اختيارها عشوائيا من المراجعين المعتمدين وأساتذة المحاسبة في بعض الجامعات. توصلت هذه النتيجة إلى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الإدارة بشكل سلمي تؤثر على موثوقية التقارير المالية، وأن المدقق القانوني يلعب دورا مهما في تعزيز ممارسة المحاسبة الإبداعية بهذه الطريقة تؤثر بشكل إيجابي على موثوقية التقارير المالية.

☒ دراسة سهام كردودي وآخرون(2017) بعنوان " دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الإطار الفكري لحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية من حيث تحديد مفهومها، وذلك معرفة أساليب الحوكمة المستخدمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما سعت إلى معرفة دور الحوكمة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وكذلك دورها في رفع كفاءة أداء الشركات. لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت على أداة الاستبيان، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن حوكمة الشركات تلعب دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من خلال بعض آلياتها، وأن المحاسبة الإبداعية غير أخلاقية لكنها قانونية لأنها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية.

☒ دراسة بوقناديل محمد(2018) بعنوان " أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية"، مجلة اقتصاديات المال والأعمال"، المجلد 02، العدد 04، الجزائر، سعت هذه الدراسة لمحاولة تشخيص مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، وكذا الكشف عن طرق ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع المعلومات، حيث تم توزيعها على عينة من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية لولاية بسكرة، وتم تحليل المعلومات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المحاسبة الإبداعية وجود القوائم المالية، وكذا توصلت إلى وجود تأثير كبير بين كتنغري الدراسة، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.

☒ The study of Siyanbola Trimisiu Tunji(2020). Creative accounting and investment decision in listed manufacturing firms in Nigeria. Journal of accounting and taxation.vol(12).(01).

هدف هذه الدراسة إلى توضيح آثار المحاسبة الإبداعية على قرار الاستثمار في شركات التصنيع المختارة المدرجة في قطاع العقارات في نيجيريا للفترة من 2007 إلى 2017. وأجريت الدراسة بشكل تجريبي من خلال استخراج البيانات ذات الصلة من النشرة الإحصائية CBN والتقارير السنوية NDIC للفترة التي تم استخدام تحليل الانحدار. كشفت النتيجة عن تأثير إيجابي ولكن غير مهم للمحاسبة الإبداعية على قرارات الاستثمار في شركات التصنيع المدرجة في القطاع الحقيقي في نيجيريا حيث تنعكس في R^2 المعدل عند (0.742983) أو (74.30٪). لذلك احتتمت

الدراسة وأوصت بأن الشركة مناسبة يجب تطبيق الحوكمة لضمان استخدام المحاسبة الإبداعية لصالح أصحاب المصلحة.

2. المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

في هذا الجزء سنتناول الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

1.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية

1.1.2. تعريف المحاسبة الإبداعية: هنالك عدة تعاريف مختلفة للمحاسبة الإبداعية، حيث يمكن عرضها كما يلي:

عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها "ممارسات احتيالية وغير أخلاقية يقوم بها المحاسبين تؤدي إلى خداع مستخدمو التقارير المالية عن طريق الغش والتلاعب في المعلومات المحاسبية والمالية غير حقيقية." (سهم كردودي، 2017، صفحة 345) وعرفت أيضا المحاسبة الإبداعية على أنها "مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في المؤسسة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطفاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه." (البطنيجي، 2011، صفحة 43) كما تعرف أيضا على أنها "عبارة عن عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الراهنة إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة." (الهادي وآخرون، 2017، صفحة 64)، وكذلك تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، أو إجراء أو خطوة تجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل." (فداوي، 2017، صفحة 123)

2.1.2. دوافع المحاسبة الإبداعية: تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية،

حيث تتمثل تلك الدوافع فيما يلي: (عمر و عبد القادر، 2017، صفحة 195)

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها

■ **التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية:** إن تراجع القيم المالية للمؤسسات يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في أعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.

■ **زيادة الاقتراض من البنوك:** يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية بهدف تقييم أداء المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات، لذلك تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

■ **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

■ **تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

■ **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المؤسسات العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجرّها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدّها مؤسسات الأعمال، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقد.

2.2 جودة القوائم المالية.

1.2.2 ماهية القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية على أنها: "مجموعة كاملة ومترابطة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية في تاريخ إقفال الحسابات." (لعروسي، 2014، صفحة 30) وعرفت القوائم المالية أيضاً: "مجموعة من البيانات الأساسية التي تصدرها المؤسسة بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبة وأساس منطقي بصورة منسقة." (زاوي، 2017، صفحة 16)

2.2.2. أهمية القوائم المالية: تبرز أهمية القوائم المالية في ثلاثة نقاط يمكن تلخيصها كالآتي: (بلحياني و عمارة، 2018، صفحة 14)

● **أداة اتصال:** يعني وسيلة توفر المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة وهمزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها.

● **وسيلة تقييم أداء:** تساعد في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها، وعلى المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهدافها.

● **وسيلة تساعد في اتخاذ القرار:** حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة في كيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف التي لها علاقة مباشرة بالمؤسسة في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

2.2.3. جودة القوائم المالية: هناك عدة تعاريف لجودة القوائم المالية، نذكر أهمها:

ويقصد بجودة القوائم المالية: "تلك الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية، حتى تكون مفيدة لمستخدميها وتساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة." (صحراوي و بيالة، 2020، صفحة 164)

تعريف جودة القوائم المالية على أنها: "مصدقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها." (طالب و بلمداني، 2020، صفحة 103)

2.2.4. خصائص القوائم المالية: هنالك عدة خصائص للقوائم المالية، حيث يمكن تقسيمها كما يلي:

❖ **الخصائص النوعية الأساسية:** تتمثل فيما يلي:

■ **الملائمة:** يقصد بالملائمة أن تكون المعلومة المحاسبية قادرة على التأثير في متخذي القرار، عن طريق مساعدة متخذي القرار في إجراء توقعات بشأن نتائج السابقة والأحداث الحالية والمستقبلية، أي أن المعلومة الملائمة، ينبغي أن تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ (القيمة التنبؤية) (الصبان وآخرون، 2018، صفحة 13)

■ **الموثوقية:** لكي تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين

الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، ويمكن أن تكون ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها. (العيد و بن زازة، 2013، صفحة 214)

❖ **الخصائص النوعية الثانوية:** تكمن الخصائص الثانوية لجودة القوائم المالية فيما يلي:

■ **قابلية للمقارنة:** وهذه الخاصية تعني أن المعلومات تصبح مفيدة عندما ترتبط بأساس معين أو معيار، أي أن هذه المعلومات يتم مقارنتها بنفس المعلومات لمؤسسة أخرى أو نفس المعلومات لنفس المؤسسة في فترات مختلفة. (الصبان، 2013، صفحة 40)

■ **الثبات:** يقصد به استخدام نفس المبادئ، الفروض، والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل المؤسسة من سنة لأخرى، ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها الانتقال من طريقة محاسبية معينة لأخرى (قسوم، 2015، صفحة 37)

■ **الحياد:** يقصد بها عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى، وان تكون المعلومات واقعية وحقيقية. (حمودي، 2016، صفحة 93)

4.2.2. أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: تؤثر المحاسبة على القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات وذلك من عدة جوانب مختلفة.

✓ **ممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:** يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة المركز المالي التي تحتوي حجم موارد المؤسسة والتزاماتها اتجاه الملاك والمقرضين فضلا عن دورها في المساعدة في التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية وذلك كي تظهر للمستخدم البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها إليه كما يلي: (مؤمن و مهاوات، 2018، صفحة 205)

-عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض نسب الاهتلاك للأصل عن النسب المتبعة في المؤسسات المماثلة أو العكس.

-المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولودة داخليا، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول.

-تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

- إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقعة تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور حكم بات فيها.

- التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية وتخفيض أو المبالغة في مخصص هبوط أسعار.

- تضمين كشوف الجرد بضائع متقدمة والتلاعب في أسعار بيعها، والتغير الغير مبرر في طرق تحديد تكلفة المخزون.

✓ **ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:** تأثر المحاسبة الإبداعية على جدول حساب النتائج من خلال التلاعب في مبلغ صافي المبيعات وذلك إما بتسجيل إيرادات مسبقا أو تأخيرها لوقت لاحق حسب حاجة المؤسسة، والبيع لجهة قريبة ضمن مجموعة المؤسسة أو شركائها الاستراتيجيين، حيث تقوم بعض المؤسسات وبهدف زيادة إيراداتها لفترة معينة بالبيع المخزونات الى المؤسسات من مجموعتها أو بالمؤسسة الصديقة التي تربطها معهم علاقات إستراتيجية، وتتمثل أيضا أهم مظاهر التلاعب في حسابات النتائج في نقل المصاريف المستقبلية الى الفترة المحاسبية الحالية لمواجهة الظروف الصعبة الحالية والطموح لمستقبل أفضل. (مشيد، 2012، صفحة 342)

✓ **ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:** يظهر الأثر المحاسبي على قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة: (دوخي مقدم، 2014، صفحة 182)

- يقوم المحاسب بتصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية، ويمكن أيضا تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذا التغير لا يؤثر على القوائم المالية.

- تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبار تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.

- يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية للتهرب من الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية كذلك إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية.

✓ **ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى

نمايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية. (بوكثير و عوادى، 2014، صفحة 74)

3. مجتمع الدراسة: يكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المهنيين و الأكاديميين الذي بلغ عددهم (46) فرد حيث تم توزيع واسترجاع جميع الإستمارات.

1.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: لقد تم استخدام (spss v23) وتم استخدام الإختبارات الإحصائية التالية: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التوزيع التكراري والنسب المؤوية، معامل ألفا كرونباخ.

2.3. صدق وثبات الدراسة: للتأكد من صدق الاستبيان تم من خلال طريقتين وهما: أولاً صدق المحكمين المختصين في المحاسبة حيث تم عرضه عليهم، ثانياً قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من (0,60) وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من (0,70)، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقياس ثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق	النسبة
المحور الأول:	05	0.763	0.837	76.3%
المحور الثاني:	08	0.881	0.938	88.1%
المحور الثالث:	05	0.742	0.861	86.1%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

1. تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

1.2 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة: في هذا الجزء سيتم عرض أهم خصائص العينة، وذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): يوضح الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

الرقم	المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية %
01	الجنس	أنثى	20	43.47
		ذكر	26	56.53
02	الفئة العمرية	أقل من 30	14	30.44
		31 - 40	11	23.91
		41 - 50	10	21.74
		أكثر من 50	11	23.91
03	المؤهل العلمي	ليسانس	9	19.57
		ماستر	23	50.00
		دراسات عليا	14	30.43
05	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	07	15.22
		5-10 سنوات	16	34.78
		أكثر من 10 سنوات	23	50.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

التعليق: يشير الجدول أعلاه إلى النتائج الإحصائية لخصائص عينة الدراسة، ومن خلال هذه

النتائج نلاحظ:

■ كما نلاحظ أن أغلبية أفراد الدراسة من حيث المؤهل العلمي هم من فئة الحاصلين على شهادة ماستر حيث بلغت عددهم (23)، أما الفئة التي تليها فهي فئة الحاصلين على دراسات عليا البالغ عددهم (14)، وفي الأخير تأتي فئة الحاملين لشهادة لليسانس حيث كان عددهم (09).

■ كما يظهر لنا من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة خبرتهم أكثر من (10) سنوات، وتليهم أفراد العينة التي خبرتهم التي تتراوح من (5-10) سنوات، في حين تشكل فئة أفراد العينة التي خبرتهم أقل من (5) سنوات أقل نسبة.

2 اختبار فرضيات الدراسة: يجب التأكد من أن المجتمع خاضع لتوزيع الطبيعي، وذلك لكي تكون التحليلات والتفسيرات أكثر مصداقية ثم نقوم بالتأكد من صحة أو خطأ الفرضيات ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها، حيث تبين أن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي لجميع الأبعاد حسب اختبار Shapiro-wil

الجدول رقم (02): اتجاهات آراء أفراد العينة حول المحاسبة الإبداعية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الأول : أشكال المحاسبة الإبداعية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.971	3.83	9	16	8	2	1	يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية في المجال المحاسبي
			25%	44.4%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.990	3.64	7	14	11	3	1	من بين أساليب

			19.4%	38.9%	30.6%	8.3%	2.8%	المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية الخاصة بها لتسجيل بعض المبيعات المفتوحة.
محايد	0.929	3.22	3	10	16	6	1	تساعد حرية الاختيار للمبادئ
			8.3%	27.8%	44.4%	16.7%	2.8%	المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية
موافق	1.000	3.53	4	19	6	6	1	إن المرونة التي تمتّع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب
			11.1%	52.8%	16.7%	16.7%	2.8%	
موافق	0.951	3.81	8	17	8	2	1	تعمل المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية من موضوعية إلى غير موضوعية.
			22.2%	47.2%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.516	4.42	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

تعليق: من الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.22 - 3.83) وبانحراف معياري ما بين (0.929 - 1.00) وباتجاه عام نحو الموافق وهذا ما يثبت صحة الفرضية

الفرعية الأولى " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد مصداقية".

الجدول رقم (03): اتجاهات آراء أفراد العينة على مستوى بعد موثوقية وملائمة القوائم المالية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الأول : موثوقية وملائمة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.971	3.83	9	16	8	2	1	عدم الاهتمام
			25%	44.4%	22.2%	5.6%	2.8%	بجوهر الواقع الاقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية يؤثر على موثوقية القوائم المالية
موافق	0.951	3.81	8	17	8	2	1	يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.
			22.2%	47.2%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.806	3.42	1	19	10	6	0	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.
			2.8%	52.8%	27.8%	16.7%	00%	
موافق	1.009	3.19	1	16	11	5	3	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن
			2.8%	44.4%	30.6%	13.9%	8.3%	الوضعية المالية للمؤسسة.
موافق	0.654	3.53	0	22	11	3	0	توفر القوائم المالية

معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية	00%	61.1%	30.6%	8.3%	00%		
تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	3	4	13	16	00	3.17	0.941
	8.3%	11.1%	36.1%	44.4%	00%		
المجموع الكلي							
موافق						4.09	00.610

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

✓ **التعليق:** من الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.17 - 3.53) وبانحراف معياري ما بين (0.806 - 1.09) وباتجاه عام نحو الموافق وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة، الموثوقية".

الجدول رقم(04): اتجاهات آراء أفراد العينة على مستوى بعد قابلية الفهم والمقارنة للقوائم

المالية

المحور الأول : قابلية الفهم والمقارنة القوائم المالية	معارض بشدة	معارض العدد	معارض %	محايد العدد	محايد %	موافق العدد	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات	1	3	11	14	7	3.72	0.990	موافق		
	2.8%	8.3%	30.6%	38.9%	19.4%					

المالية السابقة أو المؤسسات المماثلة							
تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن التغيرات في المركز المالي وأداء المؤسسة	1	2	8	17	8	3.15	0.951 موافق
	2.8%	5.6%	22.2%	47.2%	22.2%		
يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة	3	5	11	16	1	3.42	1.003 موافق
	8.3%	13.9%	30.6%	44.4%	2.8%		
يتم توضيح السياسات والأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر.	0	3	11	22	0	3.77	0.654 موافق
	00%	8.3%	30.6%	61.1%	00%		
تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة	3	4	13	16	00	3.11	0.941 موافق
	8.3%	11.1%	36.1%	44.4%	00%		
المجموع الكلي							
						4.38	0.559 موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

✓ **التعليق:** من الجدول أعلاه، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.11 - 3.77) وبانحراف معياري ما بين (0.654 - 1.003) وباتجاه عام نحو الموافق وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال قابلية المقارنة وقابلية فهم".

❖ **اختبار الفرضية الرئيسية:** في الجزء سيتم اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة، وذلك من خلال إجمالي المتوسط الحسابي وإجمالي الانحراف المعياري، وسنوضح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (05): إجمالي المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحاور الدراسة

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور الأول	4.42	0.516
المحور الثاني	4.09	0.610
المحور الثالث	4.38	0.559

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss v23.

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية تتمركز نحو اتجاه الموافق كذلك الانحرافات المعيارية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال أبعادها الأربعة (الموثوقية، الملاءمة، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة)".

4. الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لقد تم التوصل لعدة نتائج وتم اقتراح عدة توصيات:

❖ **نتائج الدراسة:** تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

■ هنالك عدة تغيرات على مستوى البنود التي تتضمنها القوائم المالية نتيجة استخدام المحاسبة الإبداعية.

- لا توجد قوانين وأنظمة صارمة تلزم المؤسسة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية توفر معلومات تقلل من ثقة مستخدمي القوائم المالية، وتؤثر عليهم سلبا في عملية اتخاذ القرار.
- للمحاسبة الإبداعية اثر ايجابي وأثر سلبي على مستوى القوائم المالية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال قابلية المقارنة وقابلية فهم.
- هنالك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة، الموثوقية.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($a=5\%$) للمحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية من خلال بعد مصداقية.

❖ توصيات الدراسة: يمكن الإشارة الى مجموعة من التوصيات:

- ضرورة العمل على تحسين جودة القوائم المالية، من خلال تجنب أو التقليل ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- وضع قوانين بدورها تقلل من استخدام المحاسبة الإبداعية في الجانب السلبي.
- تفعيل ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة، وذلك بهدف توصيل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بصور حقيقية.
- العمل على التأكد من نزاهة المحاسبين ومصدقيتهم، لأنه يؤثر بدرجة كبيرة على جودة ومصداقية القوائم المالية.

■ المراجع والهوامش

- *أدم محمد إبراهيم الهادي وآخرون. (2017). أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01.
- *أسيا لعروسي. (2014). تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم. رسالة ماجستير جامعة المسيلة، الجزائر.

- *أمينة فداوي. (2017). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، غابية، الجزائر.
- *إيمان صحراوي، و فريد بيالة. (2020). جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 04، العدد 01، الجزائر.
- *جبار بوكثير، و مصطفى عوادي. (2014). أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، الجزائر .
- *حميدات عمر، و شارف عبد القادر. (2017). ، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على شفافية القوائم المالية، المنتدى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمية وعملية-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي،.
- *حنان قسوم. (2015). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية. أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- *خديجة بلحياني، و ياسمينه عمارة. (2018). أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي. 14.
- *صورية زاوي. (2017). أثر إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- *عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 04، العدد 02، الجزائر.
- *فادي عبد الرحيم محمود البطنجي. (2011). مدى ادراك محلي الائتمان لاجراءات المحاسبة الإبداعية.
- *فاطمة الزهراء مؤمن، و لعبيدي مهاوات. (2018). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 04، جامعة الوادي، الجزائر .
- *محمد العبد، و منصورية بن زازة. (2013). تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تعزيز جودة المعلومات. مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 4، العدد 08، جامعة لونيسي علي، البليدة 2 .
- *محمد سمير الصبان. (2013). القياس والتحليل المحاسبي. مصر: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع.
- *محمد سمير الصبان وآخرون. (2018). المحاسبة المالية المتوسطة وفقا لأحدث تعديلات معايير محاسبية مصرية والدولية. مصر: جامعة الإسندرية.
- *محمد مشيد. (2012). الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية .
- *هشام عمر حمودي. (2016). إستخدام نظام المعلومات المحاسبية وفقا للمنهج المحاسبي الشرعي. مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية.

* سهام كردودي وآخرون. (2017). دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة- مقاربات علمي وعملية-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

*يمينة دوخي مقدم. (2014). أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية . مجلة المؤسسة .