

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

Motives of using creative accounting practices and ways to reduce it (Field Study)

سفاحلو رشيد¹

SEFFAHLLOU RACHID

¹ جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، الجزائر ، r.seffahlou@univ-dbk.m.dz

تاريخ النشر: 2024-10-31

تاريخ القبول: 2024-10-06

تاريخ الاستلام: 2024-01-07

ملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة ودوافع الإدارة لاستخدام هذه الممارسات عند إعداد القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان مكونة من 16 عبارة تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من أكاديميين ومهنيين المختصين في المحاسبة والتدقيق لتتمكن في الأخير من اعتماد 58 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج والتي كان أبرزها تعدد دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى اتفاق عينة الدراسة حول دور الآليات المقترحة في الحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي جاءت في مقدمتها الدور الفعال للمراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية؛ معلومات محاسبية؛ قوائم مالية؛ إفصاح محاسبي.

تصنيف JEL: M14 ، M41 ، M42.

Abstract:

The study aimed to identify creative accounting practices and the motives of using these practices in the preparation of financial statements. To achieve the study goals, a 16-statement questionnaire was designed and distributed to the study community of academic and professionals, finally adopting 58 forms for statistical analysis.

The study reached several conclusions, the most important that the multiplicity of motives for using creative accounting practices, in addition the study sample agreed on the role of the proposed mechanisms in reducing the negative impact of creative accounting practices primarily the active role of external auditor.

Keywords: Creative Accounting; Accounting Information; Financial Statements; Accounting Disclosure.

JEL Classification Codes : M14 ، M41 ، M42.

*: المؤلف المرسل: سفاحلو رشيد

1. مقدمة:

حظي موضوع المحاسبة الإبداعية باهتمام العديد من الباحثين خاصة بعد سلسلة الانهيارات العديدة التي طالت كبرى الشركات العالمية وعلى رأسها شركة (Enron) للطاقة سنة 2001 والتي أعقبها انهيار واحد من أقوى خمس مكاتب تدقيق على مستوى العالم (Arthur Anderson) وكذلك شركة (WorldCom) للاتصالات سنة 2002 ، ليتبين فيما بعد وجود تلاعبات في حسابات هذه الشركات واستخدامها لأساليب معقدة لتغيير القوائم المالية عما هي عليه فعلا لتصبح بالصورة التي يرغب فيها معدو هذه القوائم، وهو ما اصطلح عليه بالمحاسبة الإبداعية والتي تعبر عن جميع أشكال الممارسات التي تستخدمها إدارة الشركة للتأثير على مستويات الأرباح وإعطاء انطباع مضلل عن حقيقة مركزها المالي.

هذا ويرغب مستخدمو القوائم المالية ولغايات متعددة في الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نشاط الشركة ومركزها المالي، ويفترض في هذه الأخيرة أن تتوفر بالجودة اللازمة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة وبعبء عن كل أشكال التظليل والتلاعب التي يمكن أن تؤثر على خصائصها وتضعف من قدرتها على تلبية احتياجات مختلف الأطراف داخل الشركة وخارجها، هذا وزاد الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية مع توسع نشاط الأعمال والذي صاحبه تعقد في الممارسات المحاسبية في بعض الأحيان خاصة في ظل ما شهده العالم من انهيار لشركات كبرى.

1.1. اشكالية الدراسة :

على ضوء ما سبق تكمن الاشكالية الرئيسية لهذه الدراسة فيما يلي:

فيما تتمثل الدوافع الكامنة وراء استخدام إدارة الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية وما السبل للحد من تأثيراتها السلبية ؟

2.1. الأسئلة الفرعية

على ضوء السؤال الجوهرى الذي نحاول الإجابة عليه يمكن طرح عدد من الأسئلة الفرعية تتمثل فيما يلي:

- ما هي الدوافع الكامنة وراء استخدام إدارة الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية ؟
- فيما تتمثل الآليات الممكنة للحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ؟

3.1. فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للدراسة قمنا بصياغة فرضيتين تمثلتا فيما يلي:

- تتعدد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية والتي تجعل منها عملا غير مقبول من قبل الإدارة عند إعداد القوائم المالية؛

- تتوفر عدة آليات من شأنها أن تساهم في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

4.1. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع نفسه كونه موضوع شائك وحساس في مجال المحاسبة والذي أثار جدلاً واسعاً على المستوى العالمي خاصة بعد سلسلة الفضائح المالية التي شاهدها كبرى الشركات العالمية، بحيث أصبحت هذه الظاهرة اليوم بمثابة الداء الخفي الذي ينخر جسد اقتصاديات دول العالم لما تحمله من أثار سلبية جسيمة عليها وعلى رأسها حصيلة الإيرادات الضريبية، نتيجة استخدام المحاسبة الإبداعية للتهرب الضريبي، كما تستخدم لتجميل القوائم المالية بمعلومات غير صحيحة يمكن أن تؤدي بمستخدميها إلى اتخاذ قرارات غير مناسبة.

5.1. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، يمكن سردها من خلال النقاط التالية:

- محاولة تسليط الضوء على الدوافع المختلفة الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وكذا الغايات التي تسعى لتحقيقها من وراء ذلك؛ وكذا البحث عن الآليات الممكنة للكشف والحد من تأثيرات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- استطلاع آراء عينة الدراسة والمتمثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة حول طبيعة ودوافع الإدارة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- استقصاء آراء عينة الدراسة عن فعالية الآليات المقترحة في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

6.1. منهجية الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجزء النظري للإحاطة بالخلفية النظرية للدراسة وتم استخدام استبيان لجمع البيانات عن طريق توزيع استماراته على الفاعلين في مجال المحاسبة المالية والتدقيق من مهنيين وأكاديميين.

7.1. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة وقبول أو نفي الفرضيتين، تم تقسيم الدراسة إلى قسمين، قسم نظري وقسم تطبيقي وذلك كما يلي:

- المحور الأول تناول الخلفية النظرية للدراسة حيث عالج مفهوم ودوافع المحاسبة الإبداعية، وبين كفاية الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- المحور الثاني خصص للدراسة الميدانية تضمن عرض الأدوات والطرق المستخدمة، فحص صدق وثبات أداة الدراسة ثم عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة ونتائج الدراسة وأخيرا اختبار الفرضيات.

8.1. الدراسات السابقة

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، وفي علم الباحث نذكر:

- دراسة (رحال و زين، 2018): دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية "دراسة ميدانية بالوادي". هدفت الدراسة إلى التعرف على دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتبيان مخاطر وأضرار هذه الممارسات بغية المساهمة في الحد من هذه الممارسات بالمؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال دراسة ميدانية بولاية الوادي، وأجريت باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة ووزعت على عينة من أصحاب المصالح بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن التهرب الضريبي، والمنافع الإدارية، وتحسين المركز المالي للحصول على تمويل، وتحقيق أهداف محددة لربح، والمحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين، وتقليل تقلبات الأرباح من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (موفقي، 2019) دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية: هدفت الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية من خلال التطرق إلى دوافع المحاسبة الإبداعية، ممارساتها والإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من أثارها. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والتصرفات المهنية غير الأخلاقية.

- دراسة (سعدى و شيخ، 2021): المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: هدفت الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تطرقت إلى الإطار النظري لكل من المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي، كما اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة حالة من خلال استبيان، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر بدرجة كبيرة على جودة القوائم المالية من خلال أبعادها التي تمثلت في الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم وقابلية المقارنة.

- دراسة (سردوك، 2021) أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية - دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها: هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصداقية وموثوقية القوائم المالية من وجهة نظر كلا من معديها ومستخدميها معتمدة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة كما استخدم استبيان وزع على معدي القوائم المالية من جهة

والمستفيدين من القوائم المالية من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة بأنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة القوائم المالية.

-دراسة (دريد و علاق، 2022) (دريد حنان وعلاق هشام) دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في شركة إسمنت تبسة: هدفت الدراسة إلى إلى البحث في الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من تأثير تلاعبات المحاسبة الإبداعية، وذلك بإجراء دراسة إحصائية بتوزيع استبيان على عينة عشوائية من عمال شركة إسمنت تبسة، وشمل الإستبيان عبارات عن الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات ومدى مساهمة كل منها في الحد من المحاسبة الإبداعية. توصلت الدراسة إلى أن لحوكمة الشركات دور في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية، خاصة فيما يخص الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والتي كان لها تأثير أكبر من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

- دراسة (بعليلش، 2023) (بعليلش عائشة) أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد من آثارها - دراسة ميدانية: هدفت الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في الجزائر بحيث تمثلت أبعاد القوائم المالية في (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال).تم استخدام استبيان لجمع بيانات الدراسة وزع على عينة من مجتمع الدراسة من الأساتذة الجامعيين والمحاسبين في الجزائر. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على قائمتي الميزانية وحساب النتائج، بينما لا يوجد أثر على قائمتي تدفقات النقدية وتغيرات رأس المال.

- القيمة المضافة للدراسة الحالية: اهتمت الدراسات السابقة بأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية وانعكاسات ذلك على القوائم المالية وكيفية الحد منها في دراسات نظرية وتطبيقية، لكنها لم تتطرق إلى الدوافع المختلفة الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وكذا الغايات التي تسعى لتحقيقها من وراء ذلك، وهذا ما حاولت الدراسة الحالية إضافته إلى محور المحاسبة الإبداعية حتى تكون لدينا فكرة واسعة على موضوع المحاسبة الإبداعية.

2. مفهوم ودوافع المحاسبة الإبداعية

نقتصر مفهوم المحاسبة الإبداعية على إعطاء بعض تعاريفها وتحليلها ثم إبراز دوافع استخدامها.

1.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

خلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الخلاقة، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون :

1.1.2. التعريف الأول: إن المحاسبة الإبداعية تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب

بصورة أفضل مما تكون عليه أصلاً، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي (Belkaoui, 2004, p. 59)

2.1.2. التعريف الثاني: " المحاسبة الإبداعية هي تدخل الإدارة في عملية القياس والإبلاغ المالي بما

تسمح به المعايير المحاسبية المقبولة عموماً بهدف تحقيق أهداف الإدارة المحددة مسبقاً، ويشمل كافة حالات التدخل سواء التي تؤدي إلى زيادة الدخل المحاسبي المعلن، أو تؤدي إلى تخفيضه أو للتقليل من تقلباتها للمحافظة على مستويات نموه" (المومني، 2006، صفحة 25)

3.1.2. التعريف الثالث: إن المحاسبة الإبداعية هي : "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها

الحقيقية عما هي عليه فعلاً، إلى صورة مرغوبة حسب معيها؛ حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأى من المبادئ والقواعد المحاسبية؛ وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها أو جميعها" (بالرقي، 2012، صفحة 31).

من خلال ما تم التطرق إليه سابقاً يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية :

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم
- المحاسبة الإبداعية تنحصر في الخيار بين المبادئ والمعايير المحاسبية وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسات تخدم مصلحة أطراف على حساب أخرى ذات صلة بالشركة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.

2.2. دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

تتعدد الدوافع والغايات التي تدفع الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومنها:

1.2.2. عدم تماثل المعلومات

إن مفهوم عدم تماثل المعلومات يعني بأن كمية ونوعية المعلومات المتوفرة لدى طرف معين حول موضوع معين قد تختلف عن المعلومات المتوفرة لدى الطرف الآخر (Huany & Chang, 2006, p. 91) كما يمكن تعريف عدم تماثل المعلومات المحاسبية بأنها "مقدار الاختلاف وعدم المساواة في حجم ونوعية المعلومات للحصول عليها بين الأطراف المتعاقدة إذ يمكن لأحد الأطراف أن يحصل على معلومات لا يمكن للطرف الآخر أن يحوز عليها، والتي يمكن أن يستغلها لتحقيق مصلحة ذاتية" (ريباز، 2017، صفحة 312).

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن عدم تماثل المعلومات قد يحدث في حالتين (يوسف، 2017، صفحة 24):

- الحالة الأولى: عدم تماثل المعلومات ما بين الإدارة والأطراف الداخلية والخارجية، بسبب امتلاك الإدارة

للمعلومة بحكم موقعها المتميز فهي منبع المعلومات وتتحكم بحجم وأهمية المعلومات المقرر نشرها.

- الحالة الثانية : عدم تماثل المعلومات ما بين الأطراف الخارجية بعضها مع بعض.

2.2.2. دوافع ترتبط بالترتيبات التعاقدية

تتضمن الدوافع التعاقدية للممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كلا من الدوافع المتعلقة بالمكافآت المقدمة للمديرين نظير تحقيقهم لأرباح محددة مسبقا، وكذا الدوافع المتعلقة بمواجهة عقود التمويل والتكاليف المرتبطة بها وترغب الإدارة في الحصول على تمويل أكبر أو المحافظة على التمويل الحالي. وقد أوضحت إحدى الدراسات " إلى أن المدراء التنفيذيين الذين يقتربون من سن التقاعد هم الأكثر قابلية للقيام بإدارة الأرباح ويأتي هذا الدافع من أن جزءا كبيرا من مكافآت نهاية الخدمة تكون قائمة على مستوى الربح المحقق، وعليه فالشركات التي يقترب فيها المدراء التنفيذيين من سن التقاعد تقوم بالإفصاح عن أرباح كبيرة في السنة التي تسبق تقاعد هؤلاء المدراء " (Davidson & others, 2007, p. 01)

3.2.2. دوافع ترتبط بسوق الأوراق المالية

قد ترغب الإدارة في التأثير على مستويات الأرباح المحققة والرفع من أسعار الأسهم المتداولة بهدف تعظيم المديرين لثرواتهم عند طرح الشركة لخيارات الأسهم والتي تتمثل في منح المديرين الفرصة لشراء أسهم في الشركة التي يعملون بها. وفي سياق آخر ترغب الشركة في تجميل وضعيتها المالية عن طريق التدخل في السياسات المحاسبية بما ينعكس على جودة القوائم المالية المنشورة سعيا منها للتأثير على توقعات المحللين الماليين الذين يملكون قدرات كبيرة في التأثير على قرارات المستثمرين الذين يودون التداول في أسهم الشركة.

4.2.2. دوافع ترتبط بالترتيبات التنظيمية

تتضمن الدوافع التنظيمية التي قد تدفع إدارة الشركة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومنها : رغبة الإدارة في التخلص كليا أو جزئيا من دفع الضرائب المختلفة عن طريق استخدام بعض التقنيات التي تخفض من الأرباح المحققة التي تمثل الوعاء الذي تطبق عليه الضريبة، كما ترغب أيضا على التقليل من حجم الأعباء الاجتماعية التي قد تتكبدها الشركة نتيجة لكبر حجمها وموقعها في السوق.

3. كفاية الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

ينعكس الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح في القوائم المالية وعلى جودة المعلومات المحاسبية التي تحملها القوائم المالية لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم، وذلك على النحو الآتي:

1.3. تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة وازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية بشئون المحاسبة بالإفصاح على نحو خاص بعد ظهور الشركات، وارتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط هذه الشركة وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من مستخدمي هذه المعلومات التي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه هؤلاء في اتخاذ القرارات من أجل ذلك يعد تقديم المعلومات أحد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية (ابراهيم، 2012، صفحة 255)

وامتدادا لما سبق، يرتبط الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالمحاسبة الإبداعية ارتباطا وثيقا، حيث أن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على حجم الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، بمعنى

أنه كلما زاد استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية أدى ذلك إلى انخفاض في مستوى الإفصاح المحاسبي والعكس الصحيح، وهذا أمر طبيعي فالشركات التي لا تمارس المحاسبة الإبداعية تزيد عندها مستويات الإفصاح على عكس الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية فإنها تكون أقل إفصاحاً في قوائمها المالية حتى لا يتم اكتشاف ممارستها للمحاسبة الإبداعية.

ان كفاية الإفصاح لا يعني بالضرورة جودته، فقد يكون في بعض الأحيان كافي لكنه غير جيد لأن الجودة تتطلب توفر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة وتحقق الغرض منها. واستناداً للدوافع المختلفة لممارسة المحاسبة الإبداعية، نجد أن الشركات الممارسة للمحاسبة الإبداعية تكون أقل إفصاحاً حتى لا يتم اكتشاف أمرها، كما أنها تأثر سلبياً على جودة المعلومات المحاسبية مما يجعلها غير قادرة على تلبية احتياجات المستخدمين بعيداً عن كل أشكال التضليل.

2.3. المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية

يشير مصطلح الجودة إلى مفهوم عام حول صلاحية الشيء للغرض الذي وجد من أجله أو مطابقته للسمات أو الخصائص المطلوبة (البسيوني، 2019، صفحة 209)

بينما يعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بأنها: " القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهدف الذي وجدت من أجله وبالتالي فإن الجودة تمثل الوجه الشفاف للقوائم المالية والذي بدوره يعكس طبيعة الشركة " (سامي، 2009، صفحة 27)

وتعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها: " الصفات أو الخصائص التي يتعين أن تتصف بها المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية والتي تمكن من تقويم مستوى جودة المعلومات المحاسبية وتكون ذات فائدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالفشل المالي " (يونس، 2019، صفحة 26).

بينما وصفها عدد من الباحثين بأنها: " ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية بما يساهم في تحقيق الهدف من استخدامها " (قايد، 2019، صفحة 247).

استناداً لما سبق عرضه، نجد أن هناك اختلاف في وجهات النظر الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق وواضح للجودة المطلوبة في المعلومات المحاسبية، ويرجع هذا لاختلاف احتياجات مستخدمي القوائم المالية واختلاف المقاييس المستخدمة في قياس جودة المعلومات المحاسبية، إلا أن هذا الاختلاف لم يمنع من وجود اتفاق بين الباحثين على أن جودة المعلومات المحاسبية تتطلب توفر مجموعة من الخصائص والتي يفترض أنه قد تم معالجتها والتقرير عنها بما يلبي احتياجات المستخدمين ويحقق الأهداف المرجوة منها.

الإبداع في الميدان المحاسبي قد يأخذ اتجاهين أحدهما ايجابي والآخر سلبي والذي تتمحور عليه مشكلة الدراسة ألا وهو المحاسبة الإبداعية وتأثيرها السلبي على مخرجات القوائم المالية، وينطوي التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على ابتداع طرق وأساليب من شأنها تزيف الحقائق وتقديم صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للشركة

بغية تفضيل مصالح أطراف معينة على أخرى؛ وهو ما يؤدي إلى خلق أرباح أو خسائر صورية غير حقيقية أو صورية تؤثر سلباً في جودة المعلومات المحاسبية (الهادي و آخرون، 2017، صفحة 90).

هذا وتوصلت إحدى الدراسات (مأمون أحمد محمد، 2020، صفحة 218)، إلى وجود تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وعليه فإن تقديم معلومات ذات جودة وخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى توسيع إدراك المستخدم في فهم وتحليل المعلومات، حيث تعمل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية على التأثير على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية كونها تتناقض مع خاصية الملائمة وتجعل من المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المنشورة غير ملائمة لعملية اتخاذ القرار، كما أنها تعمل على تشتيت تفكير المستخدم وتقيد قدرته على التنبؤ بالمستقبل والمفاضلة بين البدائل المتاحة. ومن جهة أخرى تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل سلبي على خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية وتجعل منها معلومات لا تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات المحاسبية التي قامت بها الشركة.

ومن جهة أخرى ممارسات المحاسبة الإبداعية تجعل من المعلومات المحاسبية المفصح عنها غير قابلة للمقارنة سواء من خلال الفترات الزمنية أو مع الشركات الممثلة التي تزاوّل نفس النشاط وهو ما ورد بإحدى الدراسات بأن عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المتبعة من سنة إلى أخرى يؤثر على قابلية المقارنة في القوائم المالية، ويرجع سبب عدم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة لافتقار هذه الأخيرة لخاصية الثبات نتيجة التغيير المستمر في الطرائق والسياسات المحاسبية مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة وغير عادلة.

تؤكد إحدى الدراسات أن لممارسات المحاسبة الإبداعية العديد من الآثار السلبية في الأجل الطويل، حتى وإن حققت الشركة أرباحاً في الأجل القصير ويمكن بيان بعض هذه الآثار في الآتي: (الوكيل، 2019، صفحة 21)

- عدم دقة المعلومات المحاسبية وتوفير قوائم مالية مضللة، مما يؤدي إلى فقدان ثقة المستثمرين فيها؛
- تلاشي المعايير الأخلاقية نتيجة قيام الشركة التي تدير أرباحها بإرسال رسالة للعاملين بها مفادها أن إخفاء وتضليل الحقيقة هي من الممارسات المقبولة؛
- تعرض الشركات في الكثير من الحالات للدعاوى القضائية نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية وإظهار الشركة على غير حقيقتها ومن ثم اتخاذ قرارات غير رشيدة، مما يلحق الضرر بأصحاب المصالح، وبما يؤدي في النهاية إلى تعرض الشركة للإفلاس والانهيار.
- تخفيض جودة المعلومات وتشويه قرارات الاستثمار، ما يدفع الشركة إلى الانحراف عن المستوى الأمثل للاستثمار، مما يؤدي لسوء تخصيص موارد الشركة.

4. الدراسة الميدانية: استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

بغية إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي تم استخدام استبيان لجمع البيانات عن طريق توزيع استماراته على الفاعلين في مجال المحاسبة المالية والتدقيق من مهنيين وأكاديميين في ولاية الجزائر، البلدية، عين الدفلى، الشلف ومستغانم، وفي الفترة الممتدة من 01 أكتوبر 2023 إلى غاية 30 نوفمبر 2023 .

1.4. الإطار المنهجي للدراسة

فيما عرض لمجتمع وعينة الدراسة وكذا الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل.

1.1.4. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين) أو أكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين في المجال) بغية الوصول إلى أكبر قدر من الآراء لإثراء الدراسة.

الجدول رقم (01): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستمارات الإلكترونية		الاستمارات الورقية		المجموع	
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	35	100	35	100	70	100
الاستمارات الملغاة	05	14.3	07	20	12	17.1
الاستمارات الصالحة للتحليل	30	85.7	28	80	58	82.9

المصدر: من إعداد الباحث بناء على استمارات الاستبيان

تتكون عينة الدراسة من 58 مفردة حيث تم توزيع 35 استمارة إلكترونية و35 استمارة ورقية بمجموع 70 استمارة وتم استرجاع 58 استمارة صالحة لإجراء الدراسة.

2.1.4. الأدوات الإحصائية المستعملة في التحليل

تم استعمال برنامج الحزم الإحصائية SPSS 26 لتفريغ بيانات الاستبيان ومعالجتها، كما تم استعمال أدوات الإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذلك أدوات الإحصاء الاستدلالي كعامل ألفا كرومباك لاختبار ثبات وصدق أداة الدراسة، واختبار (One Simple T-Test) لاختبار الفرضيات الموضوعية، ومقياس ليكارت الخماسي (likert scale) المبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي والأوزان الترتيبية للمتوسط الحسابي المرجح

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة أو الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1.79 – 1]	[2.59 – 1.8]	[3.39 – 2.6]	[4.19 – 3.4]	[5 – 4.2]

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مقياس ليكارت الخماسي

اختبار ثبات وصدق الاستبيان

تم استخداما المؤشر (ألفا كرومباخ) ويبين الجدول الآتي أن معاملات الثبات مرتفعة، تراوحت بين 0.666 و 0.701 وبالتالي وجود ثبات وصدق أداة الدراسة مما يدل على اتساق العبارات.

الجدول رقم (03): نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

معامل الصدق	معامل ألفا	عدد العبارات	محاور الاستبيان
0,837	0,701	08	المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها
0.816	0,666	08	المحور الثاني: آليات الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية
0.878	0,771	16	كل المحاور

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج SPSS

2.4. الخصائص العامة لعينة الدراسة

لتكوين فكرة عامة على المستجوبين من حيث سنهم، مؤهلهم العلمي، وظيفتهم وخبرتهم تم جمع المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة ثم تم تحليلها لمعرفة الفئة الأكثر إجابة على الاستبيان وذلك على النحو الآتي:

1.2.4. عرض المعلومات الديموغرافية التي تصف عينة الدراسة تم تلخيصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): وصف خصائص عينة الدراسة

معيار التوزيع	تكرار	نسبة %	معيار التوزيع	تكرار	نسبة %
السن	أقل من 30 سنة	10.3	وظيفة	محافظ حسابات	20.7
	من 30 إلى أقل من 40	25.9		خبير محاسب	17.2
	من 40 إلى أقل من 50	34.5		محاسب	13.8
	من 50 سنة فأكثر	29.3		أستاذ جامعي	48.3
المجموع		58	المجموع		100
مؤهل علمي	ليسانس	37.9	خبرة مهنية	أقل من 05 سنوات	15.5
	ماستر	06.9		من 05 إلى أقل من 15	17.2
	ماجستير	20.7		من 15 إلى أقل من 25	20.7
	دكتوراه	34.5		من 25 سنة فأكثر	46.6
المجموع		58	المجموع		100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج SPSS

2.2.4. تحليل المعلومات الديموغرافية: من الجدول رقم 04 نلاحظ أن:

✓ الفئة العمرية: الفئة الأكثر إجابة على الاستبيان هي الفئة من 40 إلى 50 سنة بنسبة 34.5 % ، تليها الفئة أكثر من 50 سنة بنسبة 29.3% ثم الفئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة 25.9 % وأخيرا الفئة الأقل من 30 سنة 10.3 % .

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

- ✓ **المؤهل العلمي:** الفئة الأكثر مشاركة في الاستبيان هم حملة الليسانس بنسبة 37.9 % وتليها فئة حملة الدكتوراه بنسبة 34.5 % ثم فئة حملة الماجستير بنسبة 20.7 % وأخيرا فئة حملة الماستر بنسبة 06.9 %.
- ✓ **الوظيفة:** الفئة الأكثر مشاركة في الاستبيان هم الأساتذة الجامعيين بنسبة 48.3 % وتليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 20.7 % ثم فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 17.2 % وأخيرا فئة المحاسبين بنسبة 13.8 %.
- ✓ **الخبرة المهنية:** الفئة الأكثر مشاركة في الاستبيان هي الفئة التي تملك خبرة لأكثر من 25 سنة بنسبة 46.6 % وتليها الفئة التي تملك خبرة من 15 إلى 25 سنة بنسبة 20.7 % ، ثم الفئة التي تملك خبرة من 05 إلى 15 سنة بنسبة 17.2 % وأخيرا الفئة التي تملك خبرة أقل من 05 سنوات بنسبة 15.5 %.

3.4. تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

فيما يلي نتائج المحور الأول وتحليلها واختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور الأول ثم نتائج المحور الثاني وتحليلها واختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني.

1.3.4. نتائج المحور الأول وتحليلها واختبار الفرضية الأولى

أولا: نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول (ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها)

بين الجدول الموالي نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول.

الجدول رقم (05): نتائج الاستبيان حول المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

العبارات	تكرار نسبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	وسط حسابي	إنحراف معياري	إتجاه عام
1- ممارسات المحاسبة الإبداعية سلوك غير مقبول من الإدارة وممارسات مضللة لتزييف الحقائق بما يعظم منافعها الذاتية	ت	--	03	05	31	19	3.91	0.62	موافق
	%	--	5.2	8.6	53.4	32.8			
					86.2				
2- توفر المعايير المحاسبية مرونة في المعالجة تعتبر دافعا قويا للإدارة لاستخدام معالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها	ت	07	10	16	20	05	3.08	0.93	محايد
	%	12.1	17.2	27.6	34.5	08.6			
3- تعارض المصالح بين الإدارة والملاك من بين الأسباب التي تدفع الإدارة لاستخدام أساليب محاسبية مظللة.	ت	05	08	06	29	10	3.43	0.93	موافق
	%	08.6	13.8	10.3	50	17.3			
					67.3				
4- تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقدير من شأنه أن يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصي على بعض العمليات لتزييفها.	ت	05	07	08	30	08	3.40	0.91	موافق
	%	08.6	12.1	13.8	51.7	13.8			
					65.5				
5- ربط المكافآت المالية للمسيرين بالأرباح يدفع الإدارة إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة لرفعها صوريا.	ت	04	06	11	28	09	3.44	0.87	موافق
	%	06.9	10.3	19	48.3	15.5			
					63.8				

محاييد	0.91	2.97	02	22	14	12	08	ت	6- ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام المحاسبة الإبداعية
			03.5	37.9	24.1	20.7	13.8	%	
موافق	0.64	3.69	10	35	08	05	--	ت	7- تتصف ممارسات المحاسبية الإبداعية بالتعقيد مما يصعب من اكتشافها وقياس أثرها على القوائم المالية.
			17.3	60.3	13.8	08.6	--	%	
			77.6						
موافق	0.83	3.40	05	34	08	07	04	ت	8- يلجأ أعضاء إدارة الشركة التي تعرف تقلبات في الأرباح ومشاكل مالية لاستخدام المحاسبة الإبداعية لتجميل قوائمها المالية حفاظا على مناصبهم.
			08.6	58.6	13.8	12.1	06.9	%	
			67.2						
موافق	0.82	3.42	المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الأول						

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج SPSS

ثانيا: تحليل نتائج المحور الأول

تشير نتائج الجدول رقم (05) أعلاه إلى وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والدوافع الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة لاستخدام مثل هذه الممارسات عند إعدادها لقوائمها المالية، حيث جاء المتوسط الحسابي للمحور ككل 3.42 والذي ينتمي للفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي (موافق) المعبرة على أن الاتجاه العام للإجابات كانت موافقة حول المنظور الأخلاقي لممارسة المحاسبة الإبداعية المنافي لقواعد السلوك المهني، وأن دوافع ممارستها عديدة كما أثبتته مختلف عبارات المحور. أما الانحراف المعياري كان 0.82 مما يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات

- بالنسبة للعبارة الأولى: نلاحظ أن 86.2% من أفراد العينة اتفقوا على أن المحاسبة الإبداعية تعتبر سلوك غير مقبول من الإدارة وممارسات مضللة لتزييف الحقائق بما يعظم منافعها الذاتية بدل من نشر المعلومات المالية الحقيقية للمؤسسة التي يعتمد عليها مستخدميها.

- بالنسبة للعبارة الثانية: تضاربت آراء أفراد العينة، حيث 29.3% لا يرون أن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في الاستخدام يشكل دافعا قويا للإدارة لاستخدام معالجات محاسبية مضللة تخدم مصالحها. كما يرى 43.1% من أفراد العينة عكس ذلك الأمر الذي دفع بالباقي (27.6%) إلى اتخاذ موقف محايد وهذا يدل على أن ما توفره المعايير المحاسبية من مرونة في المعالجة يمكن أن يكون دافعا لاستخدام المحاسبة الإبداعية من طرف الإدارة كما يمكن أن لا يكون دافعا لذلك حسب عدد معتبر من أفراد العينة.

- بالنسبة للعبارة الثالثة: نلاحظ أن 67.3% من أفراد العينة اتفقوا على أن تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الإدارة والملاك من بين الأسباب التي تدفع الإدارة لاستخدام أساليب محاسبية مضللة لتقديم معلومات يحسبها الملاك في مصلحتهم ولكنها في الحقيقة عكس ذلك.

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

- بالنسبة للعبارة الرابعة: نلاحظ أن 65.5% من أفراد العينة اتفقوا على أن تعدد بدائل القياس المحاسبي والتقديرات المحاسبية من شأنها أن يفسح المجال لاعتماد تقديرات غير صحيحة والحكم الشخصي على بعض العمليات لتزييفها، وتزيين القوائم المالية، بينهما 34.5 % الباقي لا يرون ذلك، لأن مبدأ ديمومة الطرق لا يسمح بتغيير طرق القياس حسب ما يخدم الإدارة.

- بالنسبة للعبارة الخامسة: نلاحظ أن 63.8% من أفراد العينة اتفقوا على أن ربط الحوافز والمكافآت المالية المقدمة للمديرين بالأرباح السنوية المحققة يشكل حافزا قويا للجوء الإدارة إلى استخدام ممارسات محاسبية مضللة للرفع من الأرباح السنوية صوريا والحصول على مكافأتهم رغم عدم تحقيقهم لأرباح حقيقية.

- بالنسبة للعبارة السادسة: تضاربت آراء أفراد العينة، حيث 34.5 % لا يرون أن ضعف الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية قد يدفع إدارة الشركة لاستخدام المحاسبة الإبداعية كما يرى 41.4 % من أفراد العينة عكس ذلك الأمر الذي دفع بالباقي 24.1 % إلى اتخاذ موقف محايد.

- بالنسبة للعبارة السابعة: نلاحظ أن 77.6% من أفراد العينة اتفقوا على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتصف في بعض الأحيان بالتعقيد مما يصعب من اكتشافها وقياس أثرها على القوائم المالية وهذا دافع حقيقي لممارسة المحاسبة الإبداعية.

- بالنسبة للعبارة الثامنة: نلاحظ أن 67.2% من أفراد العينة اتفقوا على أن الشركة التي تعرف تقلبات في الأرباح ومشاكل مالية يلجأ أعضاء إدارتها لاستخدام المحاسبة الإبداعية لتجميل قوائمها المالية حفاظا على مناصبهم، لأن الملاك يقبلون بسهولة الوضعية المالية لشركتهم.

ثالثا: اختبار الفرضية الأولى

بغية التحقق من صحة فرضيتي الدراسة من عدمها قمنا بالاستعانة باختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test وهذا عند مستوى دلالة α 5% وفق قاعدة القرار التالية:

قبول الفرضية العدمية H_0 إذا كانت قيمة $\text{Sig}(\alpha) > 0,05$ ؛

قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $\text{Sig}(\alpha) < 0,05$.

تنص هذه الفرضية بأن تعدد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية يجعل منها عملا غير مقبول عند إعداد القوائم المالية، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي:

الفرضية العدمية H_0 : تعدد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية لا يجعل منها عملا غير مقبول عند إعداد القوائم المالية؛

الفرضية البديلة H_1 : تعدد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية يجعل منها عملا غير مقبول عند إعداد القوائم المالية.

الجدول (06) : اختبار T-Test للفرضية الأولى

حجم	انحراف	متوسط	t	ddl	Sig. Bilatérale	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence
-----	--------	-------	---	-----	-----------------	--------------------	--

العينة	معياري	حسابي					Inférieure	Supérieure
58	0.82	3.39	36,531	57	,000	27,098	26,290	27,906

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن $\text{Sig}(\alpha) < 0,05$ إذ قدرت قيمتها بـ 0,000 (00%) وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بأن "تعدد دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية يجعل منها عملا غير مقبول عند إعداد القوائم المالية"، كما تؤكد الإجابات المتحصل عليها من خلال المحور الأول على صحة الفرضية الموضوعية بوجود دوافع مختلفة لقيام الإدارة بممارسة المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية يجعل منها عملا غير مقبول يؤدي إلى تزييف الحقائق وتظليل المستخدمين.

2.3.4. نتائج المحور الثاني وتحليلها واختبار الفرضية الثانية

أولا: نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني (آليات الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية)

بين الجدول الموالي نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني

الجدول رقم (07): نتائج الاستبيان حول المحور الثاني: آليات الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

إتجاه عام	إنحراف معياري	وسط حسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	تكرار - نسبة	العبارات
موافق	0.82	3.44	05	36	07	06	04	ت	1- يساهم تفعيل ركائز الحوكمة (إدارة المخاطر ، الإفصاح والرقابة) بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			08.6	62.1	12.1	10.3	06.9	%	
			70.7						
موافق بشدة	0.68	4.22	39	14	02	03	--	ت	2- التزام المراجع الخارجي بمعايير تدقيق عالية الجودة في تخطيط وأداء عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			13.8	67	10.3	06.9	--	%	
			80.8						
محايد	0.94	3.03	06	18	12	16	06	ت	3- تنمية الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية يساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			06.9	31	20.7	27.6	13.8	%	
موافق	0.59	3.65	07	38	08	05	--	ت	4- تعزيز دور لجنة المراجعة بالشركة في الإشراف والرقابة على نشاطات الشركة والتأكد من صحة السياسات المحاسبية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			12.1	65.5	13.8	08.6	--	%	
			77.6						
موافق	0.78	3.46	06	34	08	07	03	ت	5- حرص المراجع القانوني على امتلاك أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			10.3	58.6	13.8	12.1	05.2	%	
			68.9						
محايد	1.04	2.93	05	20	10	11	12	ت	

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

			08.6	34.5	17.2	19	20.7	%	6- يساهم تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية بشكل كبير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
موافق	0.78	3.77	16	32	04	04	02	ت	7-طول مدة المراجع القانوني بالشركة يساعده لفهم أفضل لطبيعة عملها ويتمكن من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			27.6	55.2	06.9	06.9	03.4	%	
			82.8						
موافق بشدة	0.61	4.21	36	18	02	02	--	ت	8- التكوين الجيد والخبرة المهنية للمراجع القانوني يساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			62	31	03.5	03.5	--	%	
			93						
موافق	0.79	3.59	المؤشرات الإحصائية والاتجاه العام للمحور الثاني						

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني

تشير نتائج الجدول رقم (07) أعلاه إلى موافقة عينة الدراسة حول وجود عدة آليات من شأنها الكشف والحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، حيث جاء المتوسط الحسابي للمحور ككل 3.59 والذي ينتمي للفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي (موافق) المعبرة على أن الاتجاه العام للإجابات كانت موافقة. أما الانحراف المعياري كان 0.79 مما يدل على عدم وجود تباين كبير في الإجابات.

- بالنسبة للعبارة الأولى: نلاحظ أن 70.7% من أفراد العينة اتفقوا على أن تفعيل ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة يساهم بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشرط أن يكون أفراد الحوكمة غير متواطئين مع معدي القوائم المالية.

- بالنسبة للعبارة الثانية: نلاحظ أن 80.8% من أفراد العينة اتفقوا على أن التزام المراجع الخارجي بمعايير مراجعة عالية الجودة (كالمعايير الدولية للتدقيق والتي تبنتها الجزائر ابتداء من سنة 2016 عن طريق إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق) في تخطيط وأداء عملية المراجعة يساهم بشكل فعال في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- بالنسبة للعبارة الثالثة: تضاربت آراء أفراد العينة، حيث 41.4% لا يرون أن تنمية الثقافة المحاسبية لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية يساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن ليس لهم علم بما يجري داخل المؤسسة بينما يرى 37.9% من أفراد العينة عكس ذلك الأمر الذي دفع بالباقي (20.7%) إلى اتخاذ موقف محايد.

- بالنسبة للعبارة الرابعة: نلاحظ أن 77.6% من أفراد العينة اتفقوا على أن تعزيز دور لجنة المراجعة بالشركة في الإشراف والرقابة على نشاطات الشركة والتأكد من صحة السياسات المحاسبية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها تشرف على التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

- بالنسبة للعبارة الخامسة: نلاحظ أن 68.9% من أفراد العينة اتفقوا على أن حرص المراجع القانوني على امتلاك أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان المتمثلة في 20 % من أسهم الشركة، يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما شرعه القانون لحماية باقي المساهمين، وذلك ليحرص أعضاء مجلس الإدارة على عدم السماح بممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسستهم.

- بالنسبة للعبارة السادسة: تضاربت آراء أفراد العينة، حيث 39.7 % لا يرون أن تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات للمحاسبية يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية كما يرى 43.1 % من أفراد العينة عكس ذلك الأمر الذي دفع بالباقي 17.2 % إلى اتخاذ موقف محايد.

- بالنسبة للعبارة السابعة: نلاحظ أن 82.8% من أفراد العينة اتفقوا على أن طول مدة المراجع القانوني بالشركة يساعده لفهم أفضل لطبيعة عملها والعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كونه يكتسب من سنة إلى سنة خبرة متعلقة بالشركة ونظام رقابتها الداخلي ليقف على نقاط ضعفه ويتمكن من تقدير المخاطر بأكثر دقة مع مرور الزمن.

- بالنسبة للعبارة الثامنة: نلاحظ أن 93% من أفراد العينة اتفقوا على أن التكوين الجيد والخبرة المهنية للمراجع القانوني يساهم في الحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى إعادة النظر في طريقة تكوين محافظ الحسابات وحصوله على الاعتماد.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثانية

تنص هذه الفرضية على توفر عدة آليات من شأنها أن تساهم في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، وتكون الإجابة على الفرضية كما يلي:

الفرضية العدمية H_0 : لا تتوفر آليات يمكن من خلالها الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
الفرضية البديلة H_1 : تتوفر عدة آليات يمكن من خلالها المساهمة في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

الجدول (08) : اختبار T-Test للفرضية الأولى

حجم العينة	انحراف معياري	متوسط حسابي	t	ddl	Sig. Bilatérale	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
							Inférieure	Supérieure
58	0.79	3.59	37,632	57	,000	28,205	27,549	28,862

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS

دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها (دراسة ميدانية)

على ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح لنا أن $\text{Sig}(\alpha) < 0,05$ إذ قدرت قيمتها بـ 0,000 (00%) وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة بتوفر عدة آليات من شأنها ان تساهم في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

5. خاتمة:

إن لجوء إدارة الشركة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية له تأثيرات بالغة الأهمية على سمعة الشركة واستمرارها في السوق، كما أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تجعل من بعض السياسات المحاسبية عرضة لأطماع الإدارة لتمير مصالحها على حساب مصالح أخرى ومن بينها سياسات التحفظ المحاسبي وإن كان الهدف منها يكمن في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم مالية، إلا أن سعي الإدارة لتحقيق الربح المرغوب فيه يجعل هذه السياسة عرضة لسوء الاستخدام من قبل الإدارة لتمير مصالحها.

تقتصر المعلومات المحاسبية المفصح من خلال القوائم المالية المعدة وفق ممارسات المحاسبة الإبداعية للخصائص النوعية للجودة وعلى رأسها خاصية الحياد وهو ما من شأنه أن يحقق مصلحة أطراف على حساب أخرى وهو ما يجعل منها غير قادرة على تلبية احتياجات المستخدمين بصدق وعدالة، هذا ما يستلزم بضرورة توافر آليات تعمل على الكشف والحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي من جهة وعلى الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تعد المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب في إعداد القوائم المالية تهدف في المقام الأول لتزييف الحقائق المحيطة بالشركة وتظليل المستخدمين.
- تعدد الدوافع الكامنة وراء لجوء إدارة الشركة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، ومن أبرزها تعارض المصالح بين الإدارة والملاك في إطار نظرية الوكالة ورغبة المسيرين في الحصول على حوافز إدارية أكبر إضافة للدافع الضريبي.
- لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير بالغ الأهمية على كفاية الإفصاح من جهة وعلى الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية ومن أبرزها خاصية الحياد، فالمعلومات الناتجة عن تلك الممارسات تكون متحيزة لخدمة مصالح أطراف على حساب أخرى من داخل أو خارج الشركة.
- أظهرت النتائج اتفاق أفراد عينة الدراسة حول طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعد في نظرهم عملا غير مقبول كونها تعمل على تظليل المستخدمين.
- اتفاق أفراد عينة الدراسة بشكل كبير حول دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية.
- من أبرز دوافع المحاسبة الإبداعية موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة هو دافع الإدارة للحصول على حوافز إدارية أكبر في حالة ربطها بمستوى الأرباح المحققة.

- تشير نتائج الدراسة لتوفر عدة آليات من شأنها أن تساهم في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ولعلى أبرزها هو الدور الفعال الذي يلعبه المراجع الخارجي في تخطيط وأداء عملية المراجعة بالاستعانة بمعايير مراجعة عالية الجودة.

- التوصيات:** على ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي نأمل أن تساهم في الحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز هذه التوصيات ما يلي:
- العمل على تقييد جهود القائمين على إعداد القوائم المالية في استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال وضع أسس سليمة لعمليات القياس والإفصاح.
 - ضرورة الفصل بين الحوافز الإدارية المقدمة للمسيرين بمستوى الأرباح المحققة حتى لا تكون دافعا أمامهم للرفع من الأرباح صوريا للحصول على حوافز أكبر.
 - التركيز على التقليل من المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام مع الإشارة إلى الظروف التي تفعل من خلالها البدائل المحاسبية حتى لا تكون عرضة لسوء الاستخدام.
 - تنمية الثقافة المحاسبية بين أوساط مستخدمي القوائم المالية وهذا من خلال عقد ملتقيات علمية ودورات تكوينية للتعريف بممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

6. قائمة المراجع:

- 1- محمد عبد الله المومني. (2006). تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها: دراسة تحليلية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. أطروحة دكتوراه في المحاسبة، ص 25. الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا أدم الهادي، و أخرون. (2017).
- 2- اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة العلوم الإدارية (رقم 01)، ص 90.
- 3- تيجاني بالريقي. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (رقم 12)، ص 31.
- 4- حسام سعيد الوكيل. (2019). أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 23 (رقم 04)، ص 21.
- 5- حنان دريد، و هشام علاق. (2022). دور حوكمة الشركات في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية في شركة اسمنت تبسة. مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، مجلد 05 (رقم 01)، ص 282 - 299.
- 6- شيرين مأمون أحمد محمد. (2020). أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مجلد 07 (رقم 01)، ص 218.
- 7- عائشة بغيليش. (2023). أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد من آثارها - دراسة ميدانية. مجلة اقتصاد المال والأعمال، مجلد 08 (رقم 01)، ص 189 - 204.

- 8- عبد الحق سعدي، و علي شيخ. (2021). المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة أوراق اقتصادية* ، مجلد 05 (رقم 01)، ص 01 - 21.
- 9- عبد الرؤوف ابراهيم. (2012). تأثير نماذج الإفصاح المحاسبي المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي* ، مجلد 39 (رقم 43)، ص 255.
- 10- علي بن موفقي. (2019). دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية* ، مجلد 05 (رقم 02)، ص 67 - 91.
- 11- علي يوسف. (2017). دور القدرة التنبؤية للأرباح في تخفيض عدم تماثل المعلومات: دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية. *مجلة جامعة البعث للعلوم الانسانية* ، مجلد 39 (رقم 43)، ص 24.
- 12- فاتح سردوك. (2021). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية - دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها. *مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة* ، مجلد 06 (رقم 02)، ص 229 - 262.
- 13- مجدي محمد سامي. (2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، مجلد 37 (رقم 01)، ص 27.
- 14- محمد ريباز. (2017). الإفصاح الالكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية لأراء عينة من المستثمرين والمحليين في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة تكريت الإدارية والاقتصادية* ، مجلد 37 (رقم 01)، ص 312..
- 15- ناصر رحال، و عيسى زين. (2018). دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية "دراسة ميدانية بالوادي". *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة* ، 01 (01)، ص 123 - 139.
- 16- نجات محمد مرعي يونس. (2019). تحليل البيانات الضخمة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي* ، مجلد 23 (رقم 02)، ص 26.
- 17- نور الدين أحمد قايد. (2019). دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية. *مجلة اقتصاد المال والأعمال* ، مجلد 04 (رقم 01)، ص 247.
- 18- هيثم محمد عبد الفتاح البسيوني. (2019). اثر الإفصاح عن البيانات الضخمة على جودة المعلومات المحاسبية والأداء المالي للشركات: أدلة تطبيقية من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (كلية التجارة). *مجلة البحوث المحاسبية* (01)، 209.
- 19-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. (5. ed, Éd.) Australia: Thomson.
- 20 -Davidson, w., & others, A. (2007). The Influence of Executive Age, Career Horizon and Incentives on Pre-turnover Earnings Management. *Journal of Management and Governance* , 11 (01), 01.
- 21 -Huany, A., & Chang, H. (2006). A comprehensive study of information asymmetry phenomenon of Agencyrelationship in banking industry. *Journal of American Academy of business* (N° 08), pp 91-97.