الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

المحاسبة الابداعية وتأثيرها على القوائم المالية

بحث مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس

إعداد

عبدالقدوس حيدر عبده الشعيبي

عبدالله جمال الشرفي

أحمد اسماعيل محمد اليمني

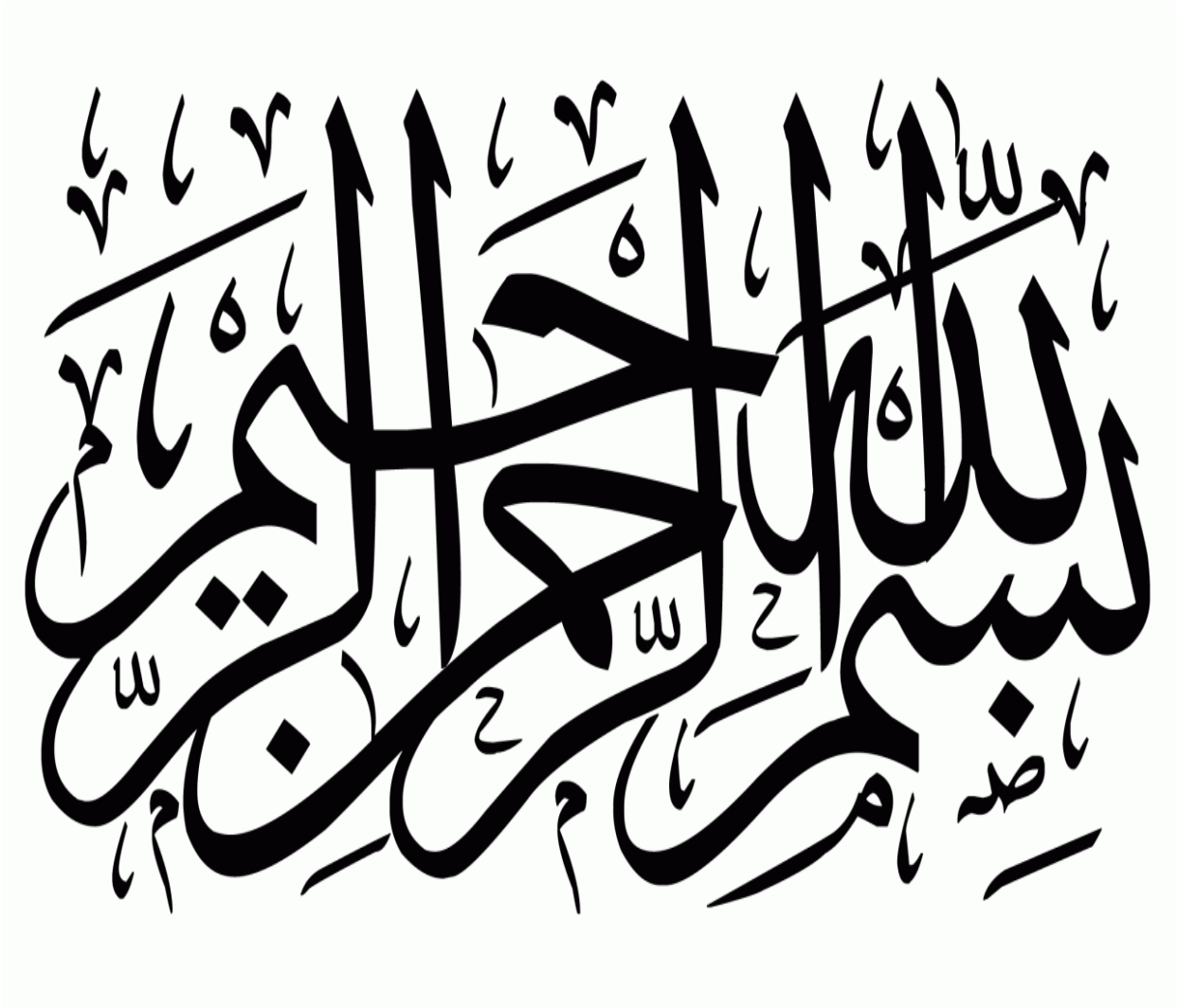
محمد عبدالله المعبري

حسام الدين علي عبدالعزيز الهدادي

تحت إشراف الدكتور

محسن علي مثنى

2022/2021م


بسم الله الرحمن الرحيم

الآيـة

قال تعالى

(وَقُلِ ٱعْمَلُواْ فَسَيَرَى ٱللَّهُ عَمَلَكُمْ

وَرَسُولُهُ وَٱلْمُؤْمِنُونَ)

صدق الله العظيم

الإهداء

أهدي تخرجي إلى من كلله الله بالوقار وإلى من احمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز وإلى بسمه الحياه وسر الوجود وإلى معنا الحب والحنان أمي الحبيبة والى كل أصدقائي واخوتي الأعزاء الذين وقفو بجانبي طوال مسيرتي الدراسية هذه الوقفة التي لطال ما تمنينا ان نقفها والثمار التي قد حان اقتطافها بعد مسيره دراسية استمرت سته عشر عاماً اسال الله ان يمن علينا بالتوفيق والنجاح الدائم في كل معوقات الحياه والحمد لله على ما كان وما نحن به وما سيكون.

"اسالكما الرضا والسلوان ان شاء الله "والى أستاذ وعميد كلية العلوم الإدارية والمالية / خالد العليمي والأستاذ رئيس قسم المحاسبة /محسن الاضرعي.

وإلى كل من مد يد العون

وإلى كل من وجه لي كلمة طيبة ومشجعة.

الشكر والتقدير

"شهد الله انه لا اله إلا هو والملائكة والو العلم قائما بالقسط لا اله إلا هو العزيز الحكيم"

(آل عمران 99)

الحمد لله رب العالمين الذي علم الإنسان ما لم يعلم، واحمده سبحانه علي توفيقه وعونه لي على إنجاز هذا البحث، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى أله وصحبه وسلم.

فإنني أتقدم بالشكر لله سبحانه وتعالى أولا وأخيرا أن وفقني في إتمام هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير والعرفان للأستاذ الدكتور / خالد العليمي عميد كلية العلوم الإدارية والمالية، الذي تكرم بالإشراف على هذه الدراسة والذي قدم لي المشورة والنصح والإرشاد طيلة مدة الدراسة.

كما أتقدم بالشكر لكل من الأستاذ الدكتور / خالد العليمي،

والدكتور / جميل الجويد والدكتور/محسن علي مثنى الأضرعي والدكتور/محمد الصيادي، لما تفضلا في مناقشة البحث ليزداد إثراء من الملاحظات والتوصيات التي سيقدمانها.

كما لا يفوتني أن اشكر رئيس جامعة المستقبل الأستاذ الدكتور /عبد الهادي الهمداني

وأخص بالشكر الاستاذ الدكتور/عبد الغني النور عميد كلية العلوم الإدارية والمالية السابق

على لتعاونهم الدائم ومد يد العون والمساعدة.

وأخيراً أتقدم بالشكر إلى جميع الاهل والزملاء ولا أنسى أعظم شكر إلى أغلى اشخاص إلى قلبي كل دكتور قام بتدريسي وارشادي وكان سبباً في تفوقي.

وجزا الله خيراً كل من كان له دور من قريب أو بعيد وكل من ساهم وساعد في إنجاز هذا البحث.

والله ولي التوفيق

قائمة المحتويات

الفهرس	الصفحة
البسملة	أ
الإهداء	ب
الآية	ت
الشكر والتقدير	ث
قائمة المحتويات	ج
ملخص البحث	خ
Abstract	ذ
الفصل الاول: الإطار العام للبحث	
المبحث الأول: منهجية البحث	
المقدمة	2
مشكلة البحث	3
أهداف البحث	3
أهمية البحث	4
فرضيات البحث	4
منهجية البحث	4
حدود البحث	5
مصادر جمع المعلومات	5
المفاهيم والمصطلحات	6
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	
الدراسات السابقة	7
الفصل الثاني: الإطار النظري	
المبحث الأول:- المحاسبة الإبداعية	
مفهوم المحاسبة الإبداعية	10
المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها	10
تعريف المحاسبة الإبداعية	11
خصائص المحاسبة الإبداعية	13

عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية	13
مجالات المحاسبة الإبداعية	14
دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية	14
أساليب المحاسبة الإبداعية	16
الفصل الثالث: القوائم المالية	
مقدمة عن التقارير المالية	22
أهداف القوائم المالية	22
أنواع القوائم المالية	24
أهمية تعديل القوائم المالية	25
خطوات تعديل القوائم المالية	26
تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية	27
فوائد القوائم المالية	29
أهمية تعديل المعلومات المحاسبُة بأثار التغير في المستوى العام للأسعار	30
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: إجراءات البحث	
منهجية البحث	34
مجتمع البحث وعينة البحث	34
مقياس أداة الدراسة الميدانية	35
صدق أداة الدراسة	36
الأساليب الإحصائية المستخدمة	38
1: التوزيع التكراري والنسب المئوية	38
2: المتوسط الحسابي	38
3: الانحراف المعياري	38
أولا: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة	39
ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان	44
المحور الأول: مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	44
المحور الثاني: دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية	47
المحور الثالث: استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	50

ثالثاً: عرض النتائج الاجمالية محاور الدراسة	53
النتائج والتوصيات	54
أولا: النتائج	54
ثانياً: التوصيات	55
المراجع العربية	56
المراجع الأجنبية	57
الملاحق	58
الاستبيان	60

الفصل الاول / الإطار العام للبحث:

المبحث الأول: منهجية البحث

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المقدمة:

بمرور الوقت تطورت المحاسبة إلى مرحلة إبداعية معالجة البيانات المالية من خلال إجراءات وأساليب تتميز بالإبداع الفكري لإنتاج تقارير مالية مصممة لتوفير المعلومات المالية للمستفيدين لتحقيق أهدافهم، والمحاسبة لها سلوك وأخلاقيات تقوم على عدم إعطاء أولوية معينة. صالح أصحاب الأعمال. لديها ما يسمى بحياد السياسة المحاسبية لصالح مجموعات أخرى ولكن وجود إبداع غير أخلاقي يهدف إلى تضليل جوانب معينة وإظهار صورة الدخل الوهمية للوضع المالي لتحقيق أهداف محددة، سواء كان ذلك من أعضاء مجلس الإدارة أو المالكين أو أصحاب المصلحة من خلال تصميم طرق وأساليب محاسبية دقيقة، واستخدام بعض السياسات أو الثغرات المحاسبية، تسمى أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي، لأنها تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية عن طريق تشويه المعلومات المحاسبية وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون انتهاك قوانين ومعايير المحاسبة. لذلك مع تضارب المصالح بين إدارة الشركة ومالكيها، اشتد الصراع بين الوكلاء.

وعندما تنهار الثقة في البيانات المالية المنشورة، من الضروري إيجاد طرق لتقليل هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن. بدورها تساعد الشركة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واستعادة الثقة في البيانات المالية الموجهة لخدمة مجموعة واسعة من المستخدمين الداخليين.

لقد أصبح من البديهي في الأدبيات المحاسبية والمالية المعينة بالقوائم المالية بشكل عام القول بأنه لابد من السعي في إتباع سياسة من طرف إدارة المؤسسات تستطيع من خلالها إبراز الصورة المفضلة من قبلها عن هذه المؤسسة ولكي ترتكز الإدارة على إظهار القوائم المالية للمؤسسة لأفضل صورة ممكنة ونظراً لأهمية القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها ومدى الاعتماد عليها في جميع العمليات المتعلقة بالتنبؤ والتخطيط اللي واتخاذ القرارات كان لابد للإدارة من اتباع الوسائل والإجراءات التي تسم بتحسين من جودتها. **ومن خلال هذا سيتم دراسة المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية.**

مشكلة البحث:

نظرا لما شهدته بيئة الاعمال من تطورات كبيرة في الآونة الأخيرة ورافق ذلك ظهور الشركات المساهمة العامة والتي تميزت بفصل الملكية عن الإدارة وظهور طبقة الإداريين المحترفين الذين قد تتفق أو تتعارض مصالحهم مع مصالح ألمستثمرين، وهنا نجد أن اختيار السياسة المحاسبية، أو طريقة المعالجة لظاهرة ما قد يتأثر بالمصالح الذاتية للإدارة، حتى ولو كانت على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات من خلال القيام بالممارسات المحاسبية المضللة، ومن خلال مراجعة الادبيات والدراسات يمكن أن تتمثل مشكلة الدراسة بطرح التساؤلات التالية:

1- ما مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؟

2- هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؟

3- هل أدى استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على زيادة جودة القوائم المالية؟

أهداف البحث:

1- التعرف على مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

2- التعرف على دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

3- التعرف على استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على زيادة جودة القوائم المالية.

أهمية البحث:

علمية:-

1- موضوع المحاسبة الإبداعية ومدى مصداقيتها من أهم المواضيع والذي حظي ولا يزال يحظى باهتمام بالغ من قبل المهتمين بهذا المجال.

2- إيضاح مفهوم المحاسبة الإبداعية وتحديد كيفية معالجة المكاسب والخسائر التي تنتج أثرها.

3- تدريس ظاهرة المحاسبة الإبداعية وربطها بموضوع القوائم المالية.

عملية:-

1- تكمن أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة، لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام اساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الاجل، ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى وهو ما أدى الى حصول الازمة المالية نتيجة انهيار وافلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية.

2- تساعد في توفير معلومات محاسبية معبرة عن نتيجة الإعمال وصافي المركز المالي للشركات بالشكل الحقيقي تكون ملاءمة للتنبؤ والكشف المبكر عن الفشل المالي.

فرضيات البحث:

من اجل الاجابة على تساؤلات المشكلة وتحقيق اهداف البحث سوف يقوم الباحثون بصياغة الفرضيات التالية:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

2- لا توجد علاقة بين دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

3- توجد علاقة بين استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

منهجية البحث: المنهج الوصفي التحليلي أحد أبرز المناهج المهمة المستخدمة في الدراسات العلمية بوجه عام تساهم في التعرف على ظاهرة الدراسة ووضعها في اطارها الصحيح وتتميز بطريقتها الواقعية في التعامل مع مشكلة البحث نظراً لوجود الباحث في قلب الميدان او المكان المتعلق بالدراسة.

حدود البحث:

زمانية- 2021-2022

مكانية:- الهيئة العامة للزكاة، شركة النفط، مصلحة الضرائب

موضوعية:- المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية.

بشرية:- مدراء وموظفي الهيئة العامة للزكاة، شركة النفط، مصلحة الضرائب

مصادر جمع البيانات

يتم جمع البيانات لتحقيق أهداف واختبار الفرضيات البحث كالاتي:

1) مصادر أولية:

وتعتمد على البيانات التي تم جمعها من الميدان عبر الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة الدراسة. كأداة رئيسة والتي تم تصميمها خصيصاً لهذا الغرض.

2) مصادر ثانوية:

تم فيها الاعتماد على المراجع والكتب والدوريات والتقارير الشركات التي تناولت الموضوع التغير في الاسعار وقد حاولوا الباحثون الحصول على المتاح من تلك المراجع وبما يخدم أهداف الدراسة.

المفاهيم والمصطلحات

المحاسبة الإبداعية: هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن المحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات والقوانين والخيارات المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.

القوائم المالية: عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بشركة ما، وتحتوي غالباً على معلومات عن الدخل، والميزانية العمومية، والأرباح، والتدفقات النقدية، وتعد هذه القوائم من الأنشطة التي تطبقها كافة الشركات، وذلك من خلال الاعتماد على استخدام مبادئ المحاسبة وتُعرف القوائم المالية بأنها: تقارير تُساهم بتوضيح الحالة المالية للمنشأة أثناء وقت ما، أو فترة محددة من الزمن ومن التعريفات الأخرى للقوائم المالية أنها: بيانات تنظم بناءً على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات المالية للشركات الأعمال، وقد تظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة معينة.

الدراسات السابقة

1- دراسة لعروسي اسيا 2019م" تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر": دراسة استطلاعية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا محايداً حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، ووجود اليات تمكن من الحد من هذه الممارسات، من خلال الالتزام بمبدأ الثبات والتطبيق السليم لقواعد الحوكمة، بالإضافة إلى دور التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- دراسة أبو تمه 2021م " آثار دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان":

هدفت هذه الدراسة للوقوف على أهم آليات التدقيق والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، اعتمدت الدراسة الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من كافة المحاسبين القانونيين في السودان وعددهم (245)، استجاب منهم للدراسة (172) محاسب قانوني.

توصلت الدراسة للعديد من النتائج منها: وجود العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على أرقام القوائم المالية وتظهرها بشكل مخالف للواقع (التلاعب بالمصروف والإيراد، التلاعب بالأصول والالتزامات، عدم الالتزام بمبدأ الثبات، عدم تطبيق مبادئ الحوكمة ... إلخ)، كما وجدت الدراسة أن إجراءات المراجع الخارجي لها دور مهم ومحوري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ومن أهمها (التحقق من التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة، فحص عقود القروض والصفقات الأخرى والتأكد من صحتها والتوقيت الذي تمت فيه، فحص قوائم الدخل لعدة سنوات سابقة لمعرفة اتجاه معدل نمو الأرباح من سنة لأخرى، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تنمية الثقافة المحاسبية ونشر الوعي الكافي بالمحاسبة الإبداعية بين مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال السنوات والبرامج المحاسبية التثقيفية والتعليمية، وضرورة التركيز على رفع كفاءة المدققين الخارجيين من خلال **التطوير** والتدريب

المستمر للتمكن من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والتدقيق. ووضع عقوبات رادعة وحاسمة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة. والفائدة من هذه الدراسة:

التعرف على دور إجراءات المراجع (متغير وسيط) والأساليب المستخدمة، والتعرف على أنشطة لجنة المراجعة (كمتغير مستقل) والدعم الذي تقدمه للمراجع الخارجي لمساعدته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها (المتغير التابع).

3- دراسة موفقي 2019 " دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالي":

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة مدقق الحسابات في الحد من تلك الممارسات. تم توزيع الاستبانة المصممة للدراسة على مجتمع المحدد (المهنيين والأكاديميين) وتم تحليل البيانات والوصول للعديد من النتائج منها: أن المحاسبة الإبداعية عملية معقدة حديثة ومبتكرة يقوم المحاسب من خلالها بتطبيق معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية عند تسجيل الأرقام بحسابات الشركة من أجل تحقيق أهداف معينة واستغلال الفجوات المتاحة بالمبادئ والمعايير الدولية لتقديم صورة مختلفة عن الواقع بهدف تضليل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية. وأوصت الدراسة بأهمية زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية. ضرورة اهتمام مدققي الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية لاكتشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة. والتزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية. فقد تم الاستفادة من الجزء النظري المبحوث في هذه الدراسة بالإضافة للعبارات التي تم بناءها في هذه الدراسة لقياس وتحليل دوافع المحاسبة الإبداعية، والممارسات المؤثرة بمصداقية القوائم المالية بالإضافة لمعرفة الاختبارات التي تطبق من قبل مدقق الحسابات للحد من آثارها.

4- دراسة القوي وعصيري 2010" دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالي":

يقصد بالمحاسبة الإبداعية أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة

والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، ويعتقد بعض الباحثين أن للمحاسبة الإبداعية دورا في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات في العقد الماضي، والتي ترتب عليها إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة.

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تحديث واستكمال نتائج الدراسات السابقة التي أثبتت ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية مثل (عسيري، 2002) كما تسعى بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

قد توصلت الدراسة باستعمال الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانا ت للاستبانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية. كما استنتجت أن إدارات الشركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وأظهرت الدراسة اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة 60 % فيما يتعلق بالدوافع و47 % فيما يتعلق بالأساليب.

الفصل الثاني / الإطار النظري للبحث:

المحاسبة الإبداعية

مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من مواليد السبعينات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية، وذلك من خلال الابحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين والمحاسبين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة.

- المحاسبة الابداعية واسباب ظهورها.
- تعريف وخصائص المحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الابداعية واسباب ظهورها

ان مصطلح المحاسبة الابداعية يعتبر من المفاهيم المثيرة للجدل، فعلى الرغم من ان هذا الاخير يوحي بممارسات ايجابية الا انه يحمل في طياته ممارسات سلبية تستغل القواعد والمبادئ المحاسبية لخدمة مصالح الإدارة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

1- نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الابداعية في ادبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبة في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، حيث كانت هنا ضغوط لتحقيق ارباح افضل في حين كان من الصعب تحقيقها، واستمر هذا الركود الاخير مدة طويلة اجبرت الوحدات الاقتصادية التي افصحت عن ارباح صورية على التصفية.

سميت هذه الاجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من التسميات من بينها المحاسبة التجميلية، المحاسبة الخالقة، ادارة الارباح وأيا كانت هذه التسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة؛ لإظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، ويستخدم مصطلح المحاسبة الابداعية للدلالة على عمليات التلاعب في البيانات المالية. (عادل نقموش، 2019، ص3)

أصبح هذا المصطلح محل اهتمام الكثير من المحاسبين في الفترة الاخيرة خاصة بعد انهيار شركة (ارنون) وتحميل شركة (ارثراندرسون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة ألنها المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (ارنون) واتهامها بالتلاعب بالبيانات المالية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. (محمد أحمد علوان، 2019، ص220)

قد يطلق هذا المفهوم ايضا على بعض الاجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها المؤسسات في بعض الاحيان الى تحسين صورة ربحيتها او مركزها المالي، مستغلة الثغرات المتواجدة في اساليب التدقيق الخارجي، او تعدد البدائل في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية في

مجالات القياس والافصاح المتبعة في اعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح او للمركز المالي، ومن ثم التأثير على مصداقية القوائم المالية. (العروسي اسيا، 2020، ص24)

2- اسباب ظهور المحاسبة الإبداعية: إن تضارب المصالح بين الاطراف سبب رئيسي لظهور المحاسبة الابداعية، حيث أن مصلحة المديرين تقوم على زيادة الضرائب وزيادة مكافأة المديرين، بينما حملة الاسهم تكمن مصلحتهم في تعظيم العائد على الاستثمار، بينما هدف الموظفين زيادة التعويضات الادارية، أما مسؤولين من خارج المؤسسة يرغبن في تحصيل ضرائب اكثر، ومنه فإن تعدد وتضارب المصالح سبب لانتشار المحاسبة الإبداعية. (حدادي سارة، 2020، ص22)

ويمكن تلخيص العوامل المساعدة على ظهورها في ما يلي:

حرية اختيار المبادئ المحاسبية: إن القواعد والسياسات المحاسبية تسمح احيانا للوحدة الاقتصادية أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها لإعداد القوائم المالية، وهو ما يدفع بالوحدة الاقتصادية لاختيار ما يتلاءم مع أهدافها وتحقيق أفضل صورة لإدارتها.

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: إن ترك الحرية للإدارة في تنفيذ بعض العمليات في الوقت التي تراه مناسبا، فقد تؤجل او تعجل تنفيذ هذه العمليات في الوقت التي تراه مناسبا لتحقيق اهداف معينة، حيث يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

القيود المحاسبية الحقيقية: تستخدم لإعطاء صورة وانطباع جيد عن الحسابات، اما المزيفة. فتستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الارباح بين الفترات المحاسبية. (عادل نقموش، مرجع سابق، ص3)

حرية التقديرات المحاسبية: التقدير المحاسبي هو ذلك المبلغ التقريبي لبند ما في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهو ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات للوصول الى اهداف محددة مسبقا. (حدادي سارة، مرجع سابق، ص23)

تعريف المحاسبة الابداعية

خلال الفترة الأخيرة اخذ المختصون في مجال المحاسبة والتدقيق بدراسة ظاهرة المحاسبة الابداعية حيث تناولها البعض بمفردات مختلفة منها المحاسبة الابتداعية، الاحتيالية، الخلاقة، التجميلية، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وان اختلفت في التعبير الا انها اتفقت من حيث المضمون.

من خلال هذا المطلب سنعرض تعريف المحاسبة الابداعية واهم خصائصها.

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

يمكن القول ان المحاسبة الابداعية هي اساليب لتضليل مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة واعطائهم صورة مزيفة عن الوضع المالي للشركة، من خلال استغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المعايير المحاسبية والانظمة المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس. (سعيدي، فارس، 2020، ص398)

عرفها griffiths.ian "بانها مجمل الاجراءات التي تمارسها المؤسسات بهدف التقليل من ارباحها او زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ او بطريقة ما للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى" حيث يشير هذا المفهوم الى ان المحاسبة الابداعية هي مجموعة من الاجراءات لإخفاء حقيقة الارباح وذلك لتغطية الجرائم التي تم ارتكابها. (العروسي أسيا، مرجع سابق، ص24)

عرفت المحاسبة الابداعية على انها" عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعال إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة و/ او تجاهل بعضها، و/او جميعها. (وئام ملاح، 2019، ص58)

يعرفها ناصر كمال بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ماهية عليه في الواقع إلى الصورة المرغوبة حسب معدوها، من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/او تجاهل بعض او كل منها "ومنه فالمحاسبة الابداعية تهدف لخدمة رغبات معديها من خلال استغلال الرغبات المتواجدة في الطرق والأساليب المحاسبية، او تجاهل البعض منها

المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن الإجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية او أي اجراء خطوة باتجاه ادارة الأرباح. (وسام العناق، 2019، ص7)

المحاسبة الإبداعية هي "بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الارقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيال في التقرير المالي واي خطوات اخرى متخذة في سبيل ادارة الأرباح او تمهيد الدخل. (محادي سمية، 2020، ص12)

خصائص المحاسبة الإبداعية:

تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية في ما يلي:

- شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- تعمل على تغيير قيم المحاسبة الفعلية الى قيم غير حقيقية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة وشائعة.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية.
- اعتماد المحاسب على تعليمات مبنية على حقائق علمية وليس تعليمات من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي تستخدمها. (أحمد محمد علوان الهلباوي، مرجع سابق، ص222)

عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: (عبدالله باخجة، 2013، ص21-22)

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية ومنها.

1- حرية اختيار المبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية لطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية، مثلا في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.

2- حرية التقديرات المحاسبية:

يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند معين 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 إلى الأهداف المحددة سابقاً، 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 ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

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

مجالات المحاسبة الإبداعية

تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

1. نظام المعلومات المحاسبي.
2. القياس المحاسبي.
3. طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
4. الأساليب المختلفة لعرض القوائم المالية والمحاسبية.
5. أساليب التحليل المالي.
6. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية:

تتعدد استخداماته وممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم هذه الدوافع ما يلي:

1- تحقيق أرقام محددة للأرباح: قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق، فإذا قامت إدارة الشركة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية تواجده عند ذلك ضغطاً كبيرا فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات. (ميسون القري، 2010، ص30-31)

2- **التأثير على سمعة الشركة إيجابا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية

من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابا على سمعة المؤسسة. (تماد الاغا، ص83)

3- **التأثير على أسعار الأسهم:** تناولت أدبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقديم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه أسعار أسهمها في السوق، وفي المقابل، استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار. (ميسون القري، مرجع سابق، ص33)

4- **لغايات التصنيف المهني:** تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تحريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات وهذا تلجأ العديد من المؤسسات الى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة. (بالرقي تيجاني، 2012، ص37)

5- **تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات بقيام مدراء سيقوم هؤلاء المدراء وموظفي الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، وفي هذه الحالة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي سيقوي فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية الأخبار الشركة. (رشا حمادة، 2010، ص99)

6- **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة لإبداعية بتخفيف الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء. (علا فريد بطو، 2006، ص17)

أساليب المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، أن المنافع التي

تحققها قائمة المركز المالي يجب 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 في قائمة المركز المالي: (حسن فليح مفلح القطيش، 2011، ص367)

1- الأصول غير الملموسة

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

2- 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.

3- الاستثمارات المتداولة:

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محافظة الأوراق عبر مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار المالية إضافة إلى إجراء تخفيضات.

4- النقدية والتلاعب في أسعار الصرف

ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة .المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية

5- الذمم المدينة

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

6- الاستثمارات طويلة الأجل

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

7- الموجودات الطارئة

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

8- المطلوبات المتداولة

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

9- المطلوبات طويلة الأجل

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف .تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة استخدامها في المخزون في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين متقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة و .أو العكس LIFO إلى FIFO طريقة مبرر في طريقة تسعير المخزون من حقوق المساهمين مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، .بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

ثانيا الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة أهم يمكن استعراض

1- الإبداعية بالأساليب الآتية

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك حسب الأصول المتبعة فإن دفتريا الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا و تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه قبل اكتمال عملية تبادل العملية ذاقها على أرض الواقع و بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل .المنفعة
- تسجيل إيراد مزيف .تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة مثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مائية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال هي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي و استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون هذه الممارسات صور أداؤها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير .جوهرية وغير تشغيلية.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة ا النوع من التلاعب ذو علاقة إن هذ بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى

تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى لتي تعد أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات والوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح. عديمة المنفعة، وبالتالي يمكن تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات قوم إدارة بعض الشركات في بعض ت الأحيان الغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح .المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة جارية تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح لا وعادة ما تستخدم هذه الطريقة . نقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاجه الحالية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد ا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة، ومن المعروف محاسبى الفترة المائية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية .نفسها.
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة تواجه فيها الشركة أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات هذه الأساليب في الأوقات الت يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون .أفضل، ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع :الإبداعية في قائمة التدفقات النقديةأساليب المحاسبة : ثالثا هذه القائمة تبين التدفقات النقدية الداخلية والخارجية خلال فترة معينة وتبين مصادر هذه التدفقات والي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر مكملة للقوائم الأخرى كما تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي
- وأهم أساليب المحاسبة الإبداعية فيها ما يلي التلاعب بتصنيف بنود الأنشطة الداخلية والخارجية في قائمة التدفقات النقدية باعتبار الأنشطة. - أو العكس حسب مصلحة الإدارة التمويلية أو الاستثمارية على أنها تشغيلية التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة أو تقليل التدفقات النقدية الخارجة من خلال تأجيل دفع. - الضرائب المستحقة حقاقها وعدم قبضها التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بالتلاعب بمواعيد است. - وسدادها فعليا .گوجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع ،التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين. - تشغيلي أم تمويلي أم رأسمالي

،وتصنيفه صحيح حسب مصدره ،التلاعب بمصدر النقد الحقيقي - بتسجيل مدفوعات التطوير زيادة التدفقات الاستثمارية الخارجية على حساب التدفقات التشغيلية الخارجة. - الرأسمالي على أنها تدفقات استثمارية خارجة ودقة وصحة أسس احتساب هذه البنود خاصة الاستثمارات طويلة الأجل ،قيم البنود الاستثمارية. - والأصول غير الملموسة .قيم التغير في الأصول الثابتة ضمن الأنشطة الاستثمارية - وأن تصنيف الأسهم المعاد شراؤها والمصدرة من الشركة أصلا ضمن الأنشطة ،قيم البنود التمويلية. - التمويلية .الكشف عن تضمين ربح التشغيل المكاسب استثنائية أو غير عادية - :أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية: رابعا :3تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر وهي

- راس المال المدفوع وينقسم الى:
- راس المال القانوني، ويمثل القيمة الاسمية للاسهم
- راس المال الإضافي، ويشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم، وأسهم الخزينة، ويتعرض رأس المال المدفوع الى تغيرات تتمثل في:
- زيادة رأس المال، والناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون..
- تخفيض رأس المال، والناجمة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.
- رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة)، وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين، وصافي الدخل الشامل.
- رأس المال المحتسب، ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر أيضا تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية

الفصل الثالث

القوائم المالية

مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية تلخيص للكم الكبير من المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية وتتمثل في أربع قوائم مالية (الميزانية – قائمة الدخل – قائمة التدفقات النقدية -التغير في حقوق الملكية) إضافة إلى هذه القوائم المالية الأساسية يتسع نطاق التقارير ليشمل معلومات أخرى كمية ووصفية بشكل ملاحظات هامشية وجداول ملحقة وهذه القوائم وملحقاتها هي الشكل الأكثر شيوعاً لتوفير المعلومات اللازمة للاستخدام على نطاق عام من قبل الفئات المختلفة وتعد هذه القوائم طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.(حماد، 2002، ص 248)

أهداف القوائم المالية:

للقوائم المالية هدفين رئيسيين هدف يتعلق بالمنشاة وهدف يتعلق بالجهات الخارجية اما بالنسبة للمنشأة فهي تبين الاستخدامات المالية ونتيجة عمل المنشأة من ربح أو خسارة ونقاط الضعف وتساهم في وضع الموازنات المستقبلية بالإضافة الى تكاليف المنشأة ومصاريفها والاهلاكات وتساعد الادارة على معرفة نقاط القوة والضعف في كافة أقسام المنشأة اما بالنسبة للجهات الخارجية فهي تطلع الدائنين والبنوك على قوة المنشأة من ربح أو خسارة ويمكن تلخيص بعض النقاط مثل:

1- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمتوقعين.

2- توفير المعلومات التي تفيد في التقديرات المستقبلية وبما يسمح لمتخذي القرارات الاستثمارية من المفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.

3- توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال.

1- أهداف قائمة الدخل وبيان الدخل الشامل:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة الدخل ومنها مايلي:

1- تزويد أصحاب الشركات والمصانع والمستثمرين بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم قوة إيرادات المشروع.

2- تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الاساسي للمشروع وهو زيادة الإيرادات.

3- توفير المعلومات الحقيقة الصحيحة بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية والتي تفيد في عملية التنبؤ وتقييم قوة الإيرادات.

4- تمكين أصحاب الشركات والمصانع والمستثمرين من معرفة نتائج استثماراتهم.

5- تمكين المحللين من تقييم بدائل الاستثمار من مختلف المشروعات. (حماد، 2002، ص 248)

2- أهداف قائمة المركز المالي:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة المركز المالي ومنها مايلي:

1- معرفة الوضع المالي للمشروع في نهاية السنة المالية والموجودات والالتزامات والمصروفات والايرادات "أصول-خصوم- حقوق ملكية" التي حصلت عليها.

2- حتى يسهل العودة إلى السنوات السابقة بشكل مختصر وليس إلى القيود والعمليات المالية كاملة.

3- تختصر كافة العمليات المالية في السنة المالية "مراجعة الحسابات"

4- تقييم عملية السيولة والمديونية للمنشأة.

5- تساعد على إعطاء التوصيات والاستشارات للمنشأة. (حنان، 2003، ص274)

3- أهداف قائمة التدفقات النقدية:

وهناك أهداف مختلفة لقائمة التدفقات النقدية ومنها مايلي:

1- تقييم مقدرة المنشأة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
2- تقييم مقدرة المنشأة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح ، والحاجة للحصول على تمويل خارجي.
3- تقييم أسباب الاختلافات بين صافي الدخل (من واقع قائمة الدخل) والتدفقات النقدية (المتحصلات والمدفوعات) المرتبطة (من واقع قائمة التدفقات النقدية).
4- تقييم الآثار على المركز المالي للمنشأة الاقتصادية لكل من العمليات الاستثمارية والتمويلية النقدية وغير النقدية خلال الفترة. (نور، 2004، ص 782)

4- أهداف بيان حقوق المساهمين (حقوق الملكية):

وهناك أهداف مختلفة لبيان حقوق المساهمين ومنها مايلي:

1- يتم اعداد هذه القائمة لمعرفة التغيرات التي طرأت على حقوق اصحاب المنشأة خلال الفترة او السنة المالية.

2- معرفة انه تزداد حقوق الملكية بزيادة راس المال وبالأرباح وتنقص حقوق الملكية بتخفيضات راس المال وبالمسحوبات الشخصية والخسائر.

3- معرفة بنود القائمة المختلفة باختلاف الشكل القانوني للمنشاة ان كانت منشأة فردية (يملكها فرد) او شركة اشخاص (يملكها أكثر من شخص) او شركة اموال (أسهم). (نور، 2010، ص 788)

أنواع القوائم المالية:

القوائم المالية هي ناتج أو مخرجات النظام المحاسبي ويمكن تقسيم هذه القوائم إلى ما يلي:

1- قائمة الدخل (Income statement): يتم من خلالها عرض صافي دخل الشركة عن فترة مالية محددة على أن يتم بيان هذه الفترة التي تغطيها قائمة الدخل في عنوانها، ويتم فيها وضع إيرادات الشركة ونفقاتها في الفترة المذكورة، وقيمة الأرباح أو الخسائر المترتبة على نشاط الشركة. (راضي، 2011م، ص 103).

2- بيان الدخل الشامل (Statement of comprehensive income): يعد بيان الدخل الشامل من القوائم المالية الهامة للأطراف الخارجية، وتحتوي على عنصرين أساسيين هما صافي الدخل والذي يؤخذ من قائمة الدخل بالإضافة إلى الدخل الشامل الآخر، والذي قد يكون بقيمة موجبة أو سالبة، والذي يؤثر بدوره على الأرباح المحتجزة وحقوق المساهمين. (حنان، 2003م، ص 250).

3- قائمة المركز المالي (Balance sheet): تحتوي قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية على كل من: الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية، ويتم بيان هذه العناصر الثلاثة بشكل تفصيلي من أجل معرفة محتويات كل عنصر واحتساب مقدار رأس المال العامل. (حنان، 2003م، ص 365).

4- قائمة التدفقات النقدية (Cash flow statement): وهي من أنواع القوائم المالية التي يتم فيها عرض التدفق النقدي الذي يحدث من نشاط الشركة خلال فترة زمنية محددة، وقد تكون هذه التدفقات النقدية متأتية من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. (السالم، 2009م).

5- بيان حقوق المساهمين (Stockholders equity): تعتبر حقوق المساهمين (حقوق الملكية) من العناصر الأساسية التي تتكون منها المعادلة المحاسبية ويتم فيها عرض عناصر حقوق المساهمين بشكل تفصيلي في الميزانية العمومية، ومن أبرز الأمثلة على بيانات حقوق المساهمين أسهم الخزينة والأرباح المحتجزة. (الشيرازي، 1990م، ص221-223).

أهمية تعديل القوائم المالية

تنطلق أهمية تعديل القوائم المالية من إعطاء صورة حقيقية للمعلومات المحاسبية المعدة في أوقات الارتفاع في مستوى الأسعار والمقدمة إلى الجهات المستخدمة لها في عملية اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية المناسبة.

أشار (العامري، 2006، ص15) الى انه تزداد أهمية تعديل القوائم المالية في أوقات الارتفاع العام للأسعار بغية تحقيق العديد من الأهداف والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

1- تحديد الأرباح بالشكل الحقيقي وتقييم المركز المالي للشركة أو القيمة الحالية للشركة.

2- تجنب دفع الضرائب على أرباح صورية لم تحققها الشركة أصال، أثر تغير الأسعار وانخفاض القوة الشرائية في الكشوفات المالية.

3- اتخاذ القرارات وتحديد الأهداف والخطط المستقبلية، والرقابة الإدارية.

يرى الباحثين أن لتعديل القوائم المالية أهمية كبيرة يجب ان تحظى باهتمام كافة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، لان عدم تعديل القوائم المالية وقت الارتفاع في المستوى العام للأسعار يضلل نتائج القياس ولا يمكن معرفة الوضع المالي الحقيقي للشركة.

خطوات تعديل القوائم المالية

عند تعديل القوائم المالية التاريخية إلى قوائم مالية مقاسة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة يجب إتباع الخطوات الخمس التالية: (الشيرازي، 1990، ص500-501)

1- توفر مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية.

2- توفر مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية بدءً من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى أحدث القوائم المالية.

3- تصنيف بنود القوائم المالية إلى مجموعتين: بنود نقدية، بنود غير نقدية.

4- تعديل البنود غير النقدية.

5- حساب "مكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار" الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

- قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية $\times$ $\frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ القوائم}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$

وإذا لم يتوفر الرقم القياسي في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربعية اعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر عام.

تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية وبنود غير نقدية

يجب عند تعديل القوائم المالية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية لاختلاف معالجة كل منهما. (حنان، 2003، ص82-83)

ويمكن تعريف البنود النقدية: بأنها مطالبات أو التزامات بدفع مبالغ ثابتة ومحددة من النقدية أو ما في حكمها. (حماد، 2002، ص241) فهي بنود ثابتة في مقدار النقد بغض النظر عن التغيرات السعرية الخاصة أو العامة وتظهر ضمن الأصول والالتزامات، فهي على سبيل المثال الأموال الجاهزة، حسابات المدينين وأوراق القبض، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع، والاستثمارات في السندات (وليست في

الأسهم) وجزء من المخزون السلعي مباع مقدماً بسعر محدد ولكنه لم يسلم بعد، مصاريف إدارية ومالية مستحقة، عوائد الأسهم قابلة للدفع.

قد تكون هذه البنود ثابتة المقدار بسبب طبيعة الحساب أو بسبب عقود قانونية ملزمة. لذلك يتم إبقاء البنود النقدية في آخر الفترة دون تعديل لأنها معبر عنها تلقائياً بوحدة القياس النقدي الجارية ولا تحتاج لأي تعديل، فهي تظهر في القائمة المعدلة بنفس المبالغ الأصلية، أما البنود غير النقدية في نهاية الدورة الجارية فيجب تعديلها للتعبير عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية مثل البنود النقدية حتى تصبح المقارنة ذات مغزى . ويعرف (حماد،2002، ص242) البنود غير النقدية بأنها بنود لا يكون عليها مطالبات بسداد مقادير ثابتة من النقدية وما في حكمها.

تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة، فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية، فإذا ما ارتفع المستوى العام للأسعار، فإن القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط. أو أننا نحتاج لمبالغ نقدية أكبر للحصول على نفس السلعة، أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة لنفس التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس، فإذا توقعنا ارتفاع الأسعار فإنه يفضل الاحتفاظ بالسلع أو بالأصول غير النقدية. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في أذواق المستهلكين في التكنولوجيا وفي الطلب

البند	نقدي	غير نقدي	يحتاج الى تحليل
النقدية المتاحة، ودائع تحت الطلب ودائع لأجل، عملات أجنبية، مطالبات على أوراق مالية بعملات أجنبية.	×		
أسهم عادية (استثمار غير مؤثر)		×	
أسهم ممتازة (قابلة للتحويل أو المشاركة) وسندات قابلة للتحويل.			×
الأسهم الممتازة والسندات الأخرى.	×		
حسابات وأوراق قبض ومسموحات الحسابات المشكوك فيها	×		
رهونات قرض للتحصيل	×		
مخزون		×	
قروض للعاملين	×		
مصاريف مقدمة			×

أوراق قبض طويلة الأجل	×		
ودائع يعاد استردادها	×		
سلفيات لشركات تابعة لا تدخل في القوائم الموحدة	×		
حقوق ملكية في شركات تابعة غير مجمعة		×	
المعاشات والأموال الأخرى			×
الممتلكات والمعدات والتجهيزات ومجمع الإهلاك		×	
قيمة مستحقات التأمين على الحياة	×		
التزامات شراء (دفع جزء عن عقود محددة السعر)		×	
مقدمات إلى موردين (ليست على عقود محددة السعر)	×		
أعباء ضريبة الدخل المؤجلة	×		
براءات اختراع- علامات تجارية- شهرة المحل وأصول أخرى غير ملموسة		×	
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين على الحياة مؤجلة	×		
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين حوادث		×	
حسابات الدفع ومصاريف مستحق	×		
أجور إجازات مستحقة			×
توزيعات أرباح نقدية قابلة للصرف	×		
التزامات قابلة للصرف بعملة أجنبية	×		
التزامات مبيعات (جزء محصل على عقود محددة السعر)		×	
مقدمات من العملاء (ليست على عقود محددة السعر)	×		
خسائر مستحقة على التزامات مشتريات	×		
إيرادات مؤجلة			×
ودائع مستردة	×		
سندات مستحقة الدفع، وديون طويلة الأجل أخرى وما يرتبط بها من خصومات أو علاوات	×		
التزامات معاشات مستحقة			×

التزامات في ظل ضمانات المنتجات		×	
التزامات ضرائب الدخل المؤجلة	×		
اعتمادات ضريبية لاستثمارات مؤجلة		×	
احتياطيات بوليصة تأمين على الحياة أو الممتلكات أو الحوادث	×		
أقساط تأمين غير مكتسبة		×	
التزامات الودائع في المؤسسات المالية	×		

المصدر: (حماد، 2002، ص311-313)

فوائد القوائم المالية

يمكن النظر الى اهداف القوائم المالية من خلال التعرف على من يستخدم القوائم المالية، ولاي غرض، وما هي المعلومات التي يحتاجونها لهذه الأغراض. وما هي المعلومات المحاسبية التي تلبي تلك الاحتياجات، وما هو الشكل الذي يمكن ان تقدم او تعرض به المعلومات المحاسبية الملاءمة والموثوق بها لتلك الاحتياجات. وفيما يلي أبرز الفوائد المتخذة من استخدام القوائم المالية ذات الغرض العام:

1- فائدة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات (تقدم للمستثمرين والمقرضين)

2- فائدة المعلومات لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي تستطيع ان تخلقها الوحدة الاقتصادية سواء حجم هذه التدفقات او توقيتها او درجة المخاطرة المحيطة بتحقيقها.

ذلك لان المستثمر يهمه تقدير العائد المتوقع من استثماره ودرجة المخاطرة المترتبة على هذا الاستثمار، وان العائد ونوعيته الذي يعود على المستثمر (في صورة توزيعات ارباح مثلاً) يتوقف على امكانية الوحدة الاقتصادية على تحقيق تدفقات نقدية في الفترات المستقبلية.

3- استخدامها كأساس لبناء التوقعات المستقبلية (مثل قائمة المركز المالي) عن التدفقات المستقبلية والحكم على كفاءة الإدارة في استغلال الموارد

4- تقديم معلومات الربحية على اساس الاستحقاق التي تمثل اساساً للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بطريقة تفوق قدرة التدفقات النقدية الفعلية على التنبؤ.

لذلك فان اساس الاستحقاق الذي يربط بين الإيرادات والمصروفات خلال الفترة المحاسبية سينعكس على اداء الوحدة الاقتصادية.

5- عرض المعلومات عن تدفقات الأموال في تقدير السيولة ومعرفة ناتج الأنشطة الاستثمارية والتمويلية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية من خلال تحميل مصادر واستخدامات الأموال.

أهمية تعديل المعلومات المحاسبة بأثار التغير في المستوى العام للأسعار

ان اعداد القوائم المالية وفقاً لمجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية يجعلها تهمل أثر التغيرات في الأسعار التي تحصل من مدة لأخرى وبالتالي حدوث تشويه في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية وفرض ثبات قيمة النقود من جهة ولا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للوحدات الاقتصادية من جهة اخرى بالنظر الى أن قيمة النقد تختلف من فترة لأخرى. ويرى أحد الكتاب ان من الوهم افتراض ثبات وحدة النقد في حين ترتفع اسعار السلع والخدمات الأخرى كافة، وبناء على ذلك ستكون قائمة المركز المالي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي لأصول والتزامات الوحدة المحاسبية، اذ تظهر الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقة لأنها مسجلة بالتكلفة التأريخية، مما يجعل تلك القائمة تفقد المعنى التعبيري لها وتصبح مجرد تجميع لوحدات نقدية ذات قيم مختلفة لاختلاف الفترات التي تم اقتناء الاصول فيها. ولا يكفي مجمع الاهلاك (مخصص الاندثار المتراكم) المحسوب وفقاً للتكلفة التأريخية للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية. مما يعني ارتفاع تكلفة الاستبدال والحاجة الى زيادة رأس المال بالنظر للحاجة الى مزيد من النقود لتغطية استبدال تلك الأصول. وينطبق ذات المعنى على المخزون الذي يتطلب عملية استبداله الى نفس المستوى الموجود في الوحدة الاقتصادية الى مزيد من النقود، اما العناصر النقدية مثل النقدية والمدينين وغيرها فأنها تتعرض لخسارة القوة الشرائية في فترات التضخم بسبب انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، اما حقوق الملكية (رأس المال والارباح المحتجزة والاحتياطيات) والتي تظهر في قائمة المركز المالي بتكلفتها التاريخية فأنها لا تعبر عن حقوق المالكين في الوحدة الاقتصادية بصورة. وفيما يتعلق بقائمة الدخل فان الأرباح تظهر بشكل مبالغ فيه. ومرد ذلك مقابلة ايرادات الفترة المقاسة بالأسعار الجارية بالمصروفات المقاسة بأسعار تاريخية، فمصروف الاهلاك وتكلفة المبيعات تم حسابهما وفقاً للتكلفة التاريخية، ومن ثم تكون الأرباح المحققة مظللة. ويسفر عن المبالغة في تحديد الأرباح زيادة في توزيعات الأرباح مما يؤدي الى تآكل رأس مال الوحدة الاقتصادية واضعاف قدرتها التشغيلية وارباحها المستقبلية المتوقعة، هذا فضلاً عن كونه يعد مؤشراً خاطئاً للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم، كما يترتب ايضاً على المبالغة في الأرباح

تحمل الوحدة الاقتصادية لضرائب مرتفعة تعد في حقيقة الامر ضرائب على راس المال وليس على الدخل، علاوة على مطالبة العمال باجور مرتفعة نتاجاً لارتفاع الدخل، كما قد تؤدي توزيعات الأرباح المرتفعة والضرائب العالية الى استنزاف النقدية المتاحة في الوحدة الاقتصادية. ولا تقف آثار التضخم على القوائم المالية عند هذا الحد بل تتعداه الى صعوبة المقارنة بين القوائم المالية نفسها من فترة لأخرى سواء للوحدة الاقتصادية او للوحدات الاقتصادية المختلفة في الصناعة نفسها، ومرجع ذلك ان الوحدات الاقتصادية التي تمتلك اصول قديمة تظهر في ظل التضخم على أنها اكثر كفاءة وربحية من تلك الوحدات الاقتصادية التي تمتلك أصول تم شراؤها حديثاً، مما يتطلب الحذر عند اجراء تلك المقارنات، اذ ينبغي قبل القيام بذلك اهمية اجراء التعديلات اللازمة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية حتى تصبح قائمة للمقارنة. وقد بدء المحاسبون مع بداية حركة التأصيل العلمي للمحاسبة في الستينيات من القرن الماضي يولون التضخم أهمية ملموسة عند اعداد القوائم المالية فقد اولى الكاتب الالماني (fritzschmidt) في العشرينات من القرن الماضي أهمية للقيمة الجارية والتكلفة الاستبدالية. وبناء على ذلك أصبح من غير المقبول في الاوساط المهنية والأكاديمية تجاهل ظاهرة التضخم اذ أصبح واضحاً عدم كفاية الحلول المجتازة لهذه المشكلة، كاستخدام طريقة الوارد اخيراً صادر اولاً (lifo) في تقويم المخزون السلعي، وطريقة الاستهلاك المعجل في حساب إهلاك الأصول الثابتة (الشيرازي، مرجع سابق، ص494) وفي هذا الصدد اوصت الدراسة البحثية السادسة التي اصدرها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي. American Institute of certified public Accountants (AICPA) أن يتم الإفصاح اثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على القوائم المالية. كما اوصى الرأي رقم (3) الصادر عن مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (Accounting principles Board) (APB) بإعداد قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأساسية للوحدة الاقتصادية (FASB, 1079, p1394) وذات الالزام ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (15) مع اعطاء المعيار الحق للمحاسبين في الإفصاح عن اثر التغيرات في القوائم المالية الأساسية المعدة على اساس التكلفة التاريخية او في قوائم مالية ملحقة (تكميلية) (IASC, IAS 15: par3) وتتلخص اتجاهات معالجة اوجه القصور في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة تقليدياً أو الكترونياً في ظل تغيرات الأسعار بالاتي:

1- تغيير وحدة القياس المستخدمة من وحدات نقدية أصلية الى وحدات ذات قوة شرائية موحده في تاريخ اعداد القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية للأسعار.

2- تغيير اساس القياس المحاسبي من استخدام التكلفة التاريخية الاصلية الى استخدام اسعار السوق الجارية وبناءً على ذلك تم اجراء دراسات لبيان آراء المتخصصين وكذلك الفئات المستفيدة من القوائم المالية حول

أهمية المعلومات المحاسبية المعدلة بآثار التغير في الأسعار، ومنها دراسة (Carsberq & page) التي اكدت على فائدة محاسبة التكلفة الجارية من وجهات نظر المستثمرين والدائنين. كما اوصت الدراسة المشتركة التي قام بها كل من مجلس البحث التابع لمعهد المحاسبين القانونين البريطاني، ولجنة البحوث للمعهد الأسكتلندي باتباع المنهج الاختياري في تعديل ارقام القوائم المالية لإظهار آثار التضخم اي حسب كل فقره او بند لاعتقادهم ان ذلك سيعطي معلومات أكثر فائدة وملاءمة. وقد وجدت دراسة (moizer) أن محللي الاستثمار بنوعيهما (مديرو المحفظات المالية او غير المديرين) يستخدمون معلومات التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية وبشكل أقل معلومات طريقة السعر الثابت للدولار (التكلفة التأريخية المعدلة).

الفصل الرابع

الدراســـة الميدانيــة

المبحث الأول

إجراءات الدراسة الميدانية

إجراءات البحث:

يتضمن هذا الفصل منهج البحث، ومجتمع البحث وعينته، ووصفاً لخصائص عينة البحث، وأداة البحث، ومصادر بنائها، والمراحل والخطوات التي مرت بها عملية بناء الأداة حتى وصلت إلى صورتها النهائية بعد حصولها على الصدق والثبات اللازمين، وأخيراً الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات، وفيما يأتي تفصيل تلك الإجراءات:

منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهتم بوصف الظاهرة كما هي عليه في الواقع، والتي تتمثل في البحث الحالي: **المحاسبة الابداعية وتأثيرها على القوائم المالية.**

مجتمع وعينة البحث:

تكون مجتمع البحث من الهيئة العامة للزكاة، شركة النفط، مصلحة الضرائب، وقد تم اختيار عينة البحث بالطريقة العشوائية من موظفي تلك الجهات، وقد تم توزيع (50) استبانة كعينة ممثلة للبحث، وتم استرجاع (50) استبانة من الاستبانات الموزعة بنسبة (100%)، ولا توجد استبانات مفقودة بنسبة (0%)، وقد بلغت عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (50) استبانة بنسبة (100%).

مقياس أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي.

مقياس ليكرت

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

عند اختيار الباحث الدرجة (5) للاستجابة " أوافق بشدة " بذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة 100% تعطي نتائج إيجابية للفقرة حسب جدول الوزن النسبي رقم (1) وتم حساب الوزن النسبي بحسب الفقرات الإيجابية ويمكن تطبيق العكس في حالة الفقرات السلبية (Likert, R.1932)

جدول (1) يوضح الوزن النسبي

مسلسل	الدرجة اللفظي	الوزن النسبي من - إلى	النسبة 100%
5	عالية	4.20 -5.00	%100
4	مرتفعة	3.40 -4.20	%89.8
3	متوسطة	2.60 -3.40	%68.5
2	منخفضة	1.80 –2.60	%49.8
1	متدنية	1 -1.80	%31.7

يتضح من الجدول رقم (1) كيفية احتساب التقدير اللفظي لأسئلة فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

- إذا كان المتوسط الحسابي للسؤال أقل من 1.8 والنسبة أقل من 36% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق بشدة)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 1.8 وأقل من 2.6 والنسبة من 36% وأقل من 52% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 2.6 وأقل من 3.4 والنسبة من 52% وأقل من 68% فان التقدير اللفظي له هو (محايد)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 3.4 وأقل من 4.2 والنسبة من 68% وأقل من 84% فان التقدير اللفظي له هو (موافق)،

وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 4.2 حتى 5 والنسبة من 84% حتى 100% فان التقدير اللفظي له هو (موافق بشدة).

صدق اداة الدراسة:

للتحقق من صدق أداة الدراسة، قام الباحثين بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، من أعضاء هيئة التدريس في جامعة المستقبل، مما جعل الأداة أكثر دقة وموضوعية في القياس، وللوقوف على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وكان الهدف من تحكيم الاستبانة التحقق من الآتي:

- مدى ملاءمة الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.
- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبانة.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.

اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cornbach's) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

جدول رقم (2) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث

م	المحـــــــور	عدد الفقرات	معامل الثبات Alpha
1	مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	10	.746
2	دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية	10	.868
3	استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	10	.901
	مجموع متوسط جميع المحاور	**30**	**.935**

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الثبات الفا لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت مرتفعة، وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات عالية، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع البحث.

جدول رقم (3) معامل ارتباط بيرسون بين المحاور وبعضها والدرجة الكلية

م	المحـــــــور	عدد الفقرات	معامل بيرسون
1	مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	10	.699**
2	دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية	10	.810**
3	استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	10	.767**
	الدرجة الكلية	**30**	**.800****

** عند مستوى دلالة ($\alpha \leq$ 0.01)

من خلال الجدول رقم (3) بحساب معامل ارتباط بيرسون لكل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، والدرجة الكلية للاستبيان ككل بوصفه محكاً داخلياً، وقد دلت النتائج أن جميع محاور الاستبيان الثلاثة دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq$ 0.01)، ويتضح وجود ارتباط موجب وقوي، كما تشير النتائج إلى تحقق الصدق للاستبيان، وبالتالي تطبيقه بكفاءة على عينة الدراسة .

الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة:

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تمت الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية، بهدف معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من والذي ادخلت إليه بيانات الدراسة الميدانية spss برنامج التحليل الإحصائي المحوسب، وقد استخدمت هذه الأساليب لبيان خصائص مجتمع الدراسة، ولوصف متغيرات الدراسة والتعرف على **" المحاسبة الابداعية وتأثيرها على القوائم المالية "**، وشمل ذلك:

1- التوزيع التكراري والنسب المئوية:

لحساب وتكرار ونسبة البيانات العامة لعينة الدراسة

2- المتوسط الحسابي:

وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة، عن كل فقرة من فقرات الدراسة مع العلم أنه يفيد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط حسابي.

3- الانحراف المعياري:

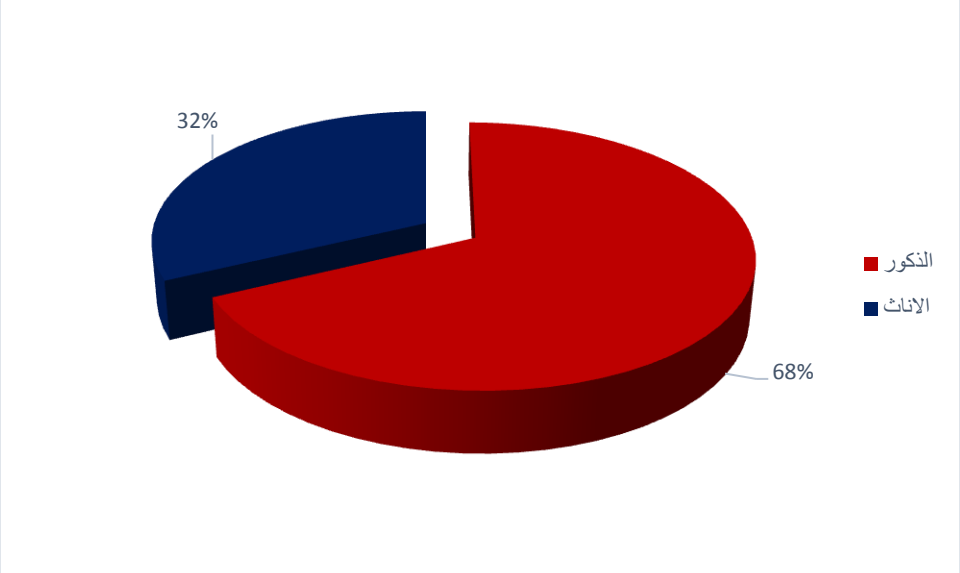
تم استخدامه لتحديد تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن قيم المتوسط الحسابي.

أولاً / الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

- حسب متغير النوع:

جدول رقم (4) يبين توزيع عينة البحث حسب متغير النوع

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	34	68%
انثى	16	32%
المجموع	**50**	**100%**



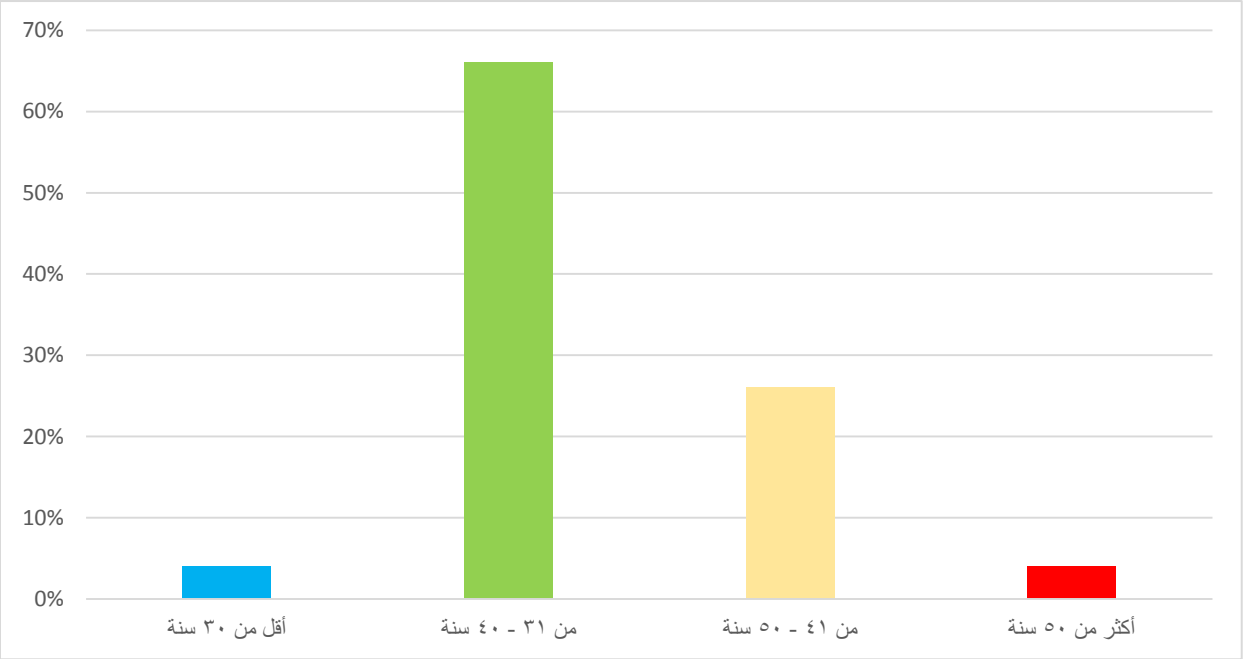
شكل رقم (1) يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير النوع

يتضح من الجدول (4) والشكل رقم (1) أن أغلب أفراد العينة من الذكور بتكرار بلغ (34) يمثلون ما نسبته 68% من إجمالي أفراد عينة البحث، وأن أفراد العينة من الإناث جاء بتكرار (16) وبنسبه32% ، لذا نجد أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الذكور.

- متغير العمر:

جدول رقم (5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

العـــــمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	2	4%
من 31 – 40 سنة	33	66%
من 41 – 50 سنة	13	26%
أكثر من 50 سنة	2	4%
الإجمـــــــالي	50	100%



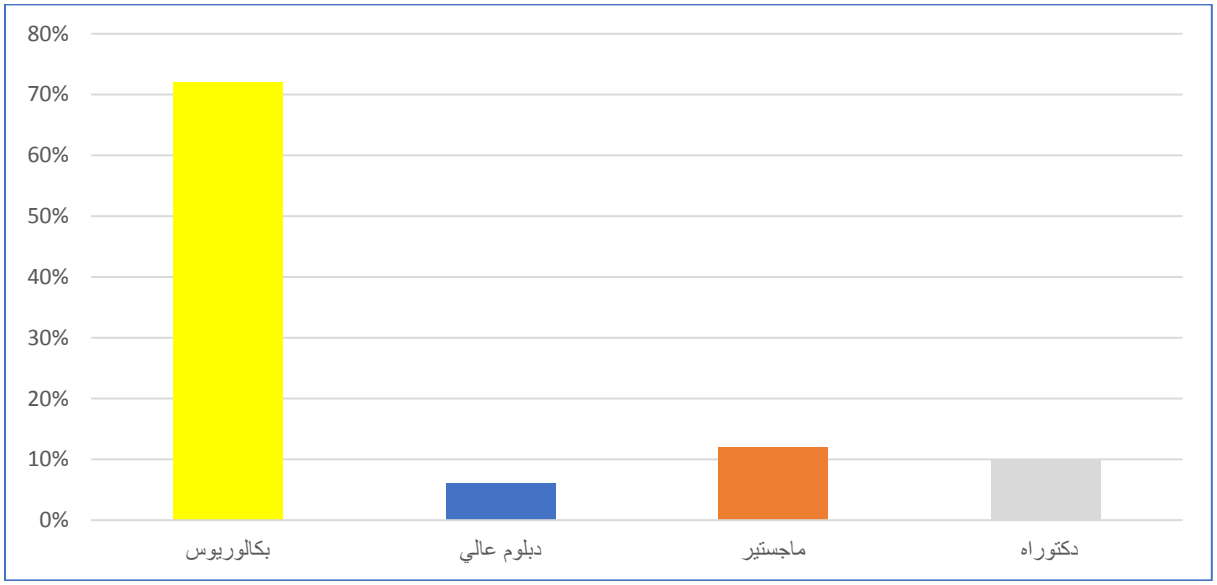
شكل رقم (2) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة

يتبين من الجدول رقم (5) والشكل رقم (2) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة العمر (من 31– 40 سنة) بنسبة 66% بتكرار بلغ (33)، ثم فئة العمر (من 41 – 50 سنة) بنسبة 33% وبتكرار بلغ (13)، وأخيراً فئاتين العمر (أقل من 30 سنة، أكثر من 50 سنة) بنسبة 4% وبتكرار بلغ (2). وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من فئة العمر (من 31– 40 سنة).

- متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (6) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	36	72%
دبلوم عالي	3	6%
ماجستير	6	12%
دكتوراه	5	10%
الإجمالي	50	100%



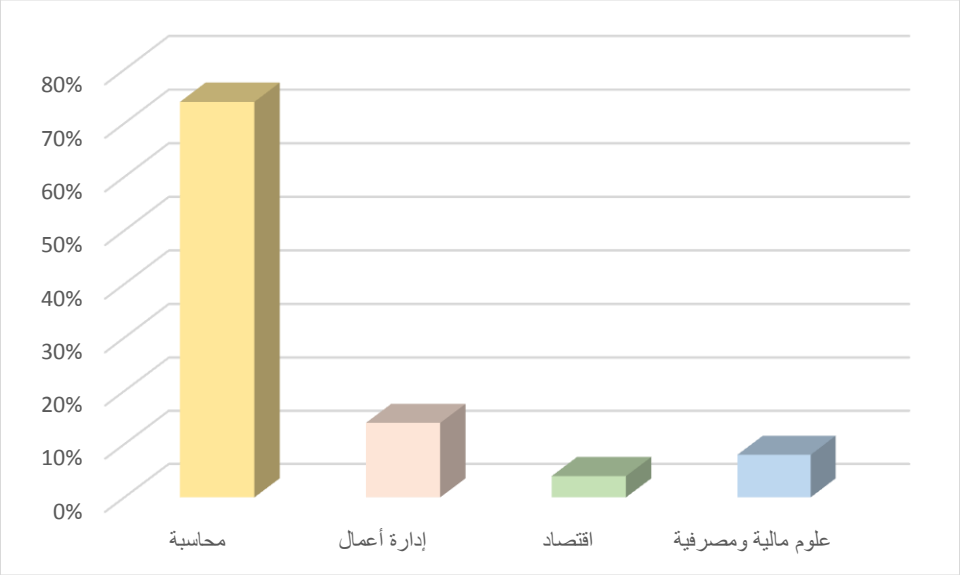
شكل رقم (3) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي

يتبين من الجدول رقم (6) والشكل رقم (3) أن غالبية أفراد العينة من فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة 72% وبتكرار بلغ (36)، ثم فئة المؤهل (ماجستير) بنسبة 12% وبتكرار بلغ (6)، ثم فئة المؤهل (دكتوراه) بنسبة 10% وبتكرار بلغ (5)، واخيراً فئة المؤهل (دبلوم عالي) بنسبة 6% وبتكرار بلغ (3)، تشير هذه النتائج إلى أن أغلب عينة البحث هم من ذوي المؤهلات الجامعية.

- **التخصص العلمي**

جدول رقم (7) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة	37	74%
إدارة أعمال	7	14%
اقتصاد	2	4%
علوم مالية ومصرفية	4	8%
الإجمالي	**50**	**100%**



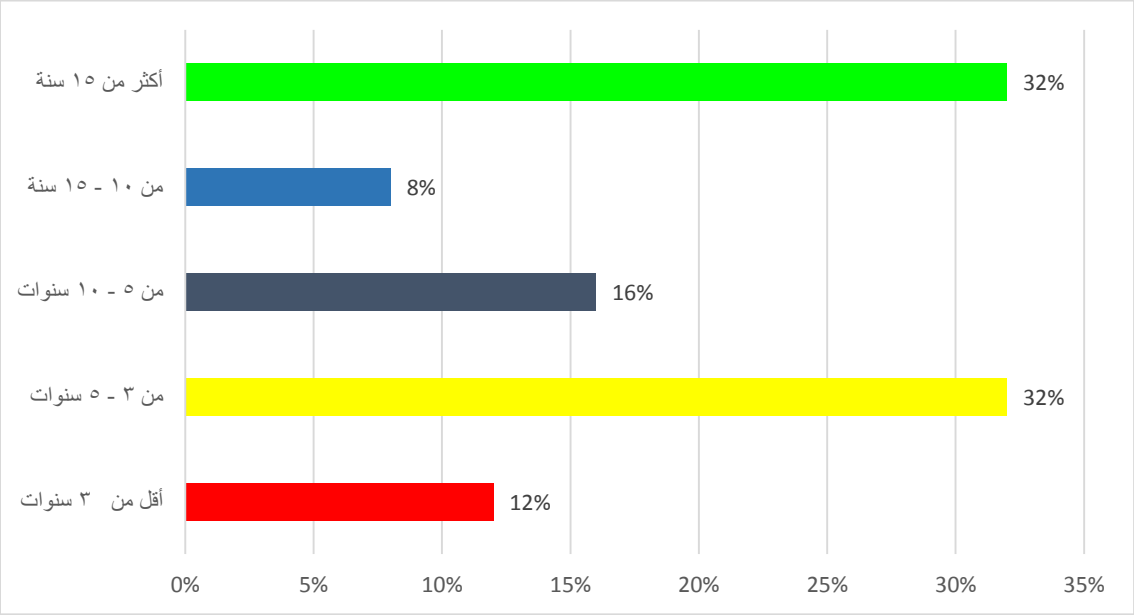
شكل رقم (4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي

يتبين من الجدول رقم (7)، والشكل (4) الخاص بمتغير التخصص العلمي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة من فئة التخصص العلمي(محاسبة) بنسبة 74% وبتكرار بلغ (37)، يليه فئة التخصص (إدارة أعمال) بنسبة 14% وبتكرار بلغ (7)، ثم فئة التخصص (علوم مالية ومصرفية) بنسبة 8% وبتكرار (4)، واخيراً فئة التخصص العلمي(اقتصاد) بنسبة 4% وبتكرار بلغ (2) وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي التخصص العلمي محاسب وهذا مطابق لمجال البحث.

- عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (8) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	3	12%
من 3 – 5 سنوات	8	32%
من 5 – 10 سنوات	4	16%
من 10 – 15 سنة	2	8%
أكثر من 15 سنة	8	32%
الإجمالي	25	100%



شكل رقم (5) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة

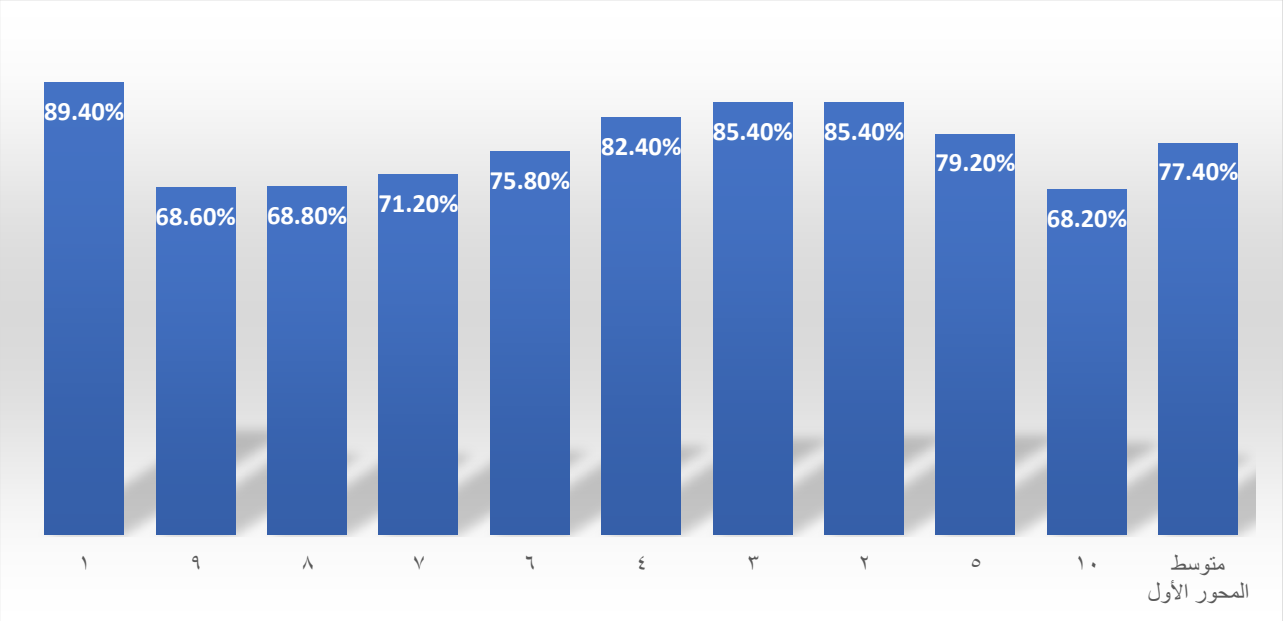
يتبين من الجدول رقم (8) والشكل رقم (5) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة سنوات الخبرة (من 3– 5 سنوات) بنسبة 32% وبتكرار بلغ (8) وايضاً فئة سنوات الخبرة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 32% وبتكرار بلغ (8)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 5– 10 سنوات) بنسبة 16% وبتكرار بلغ (4)، ثم فئة سنوات الخبرة (أقل من 3 سنوات) بنسبة 12% وبتكرار (3)، وأخيراً فئة سنوات الخبرة (من 10 – 15 سنوات) بنسبة 8% وبتكرار (2)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي الخبرة العالية.

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان

1- المحور الأول: مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.	1	4.47	0.600	89.4%	عالي
2	ان عملية المراجعة لا تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	9	3.43	0.153	68.6%	مرتفع
3	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز. يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية.	8	3.44	0.933	68.8%	مرتفع
4	يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى ولو لم يكونوا محترفون في الامور المحاسبية.	7	3.56	0.842	71.2%	مرتفع
5	هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها.	6	3.79	0.169	75.8%	مرتفع
6	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية الى تغيير القيم المحاسبية الموضوعية الى قيم غير موضوعية.	4	4.12	0.614	82.4%	مرتفع
7	التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية.	3	4.27	0.644	85.4%	عالي
8	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة تؤثر على إدراك المستخدم في تقييم وتحليل القوائم المالية.	2	4.27	0.502	85.4%	عالي
9	ان المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة.	5	3.96	0.725	79.2%	مرتفع
10	من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.	10	3.41	0.974	68.2%	مرتفع
	متوسط المحور الأول		**3.87**	**0.529**	**77.4%**	**مرتفع**



شكل رقم (6) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (9) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الأول؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.87)، والنسبة المئوية (77.4%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الأول وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (1) والتي تنص على (تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.47)، وبتقدير لفظي (عالي)
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة تؤثر على إدراك المستخدم في تقييم وتحليل القوائم المالية) حصلت على الترتيب(الثاني) بمتوسط حسابي (4.27)، وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية) حصلت على الترتيب(الثالث) بمتوسط حسابي (4.27)، وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية الى تغيير القيم المحاسبية الموضوعية الى قيم غير موضوعية) حصلت على الترتيب(الرابع) بمتوسط حسابي (4.12)، وبتقدير لفظي (مرتفع).

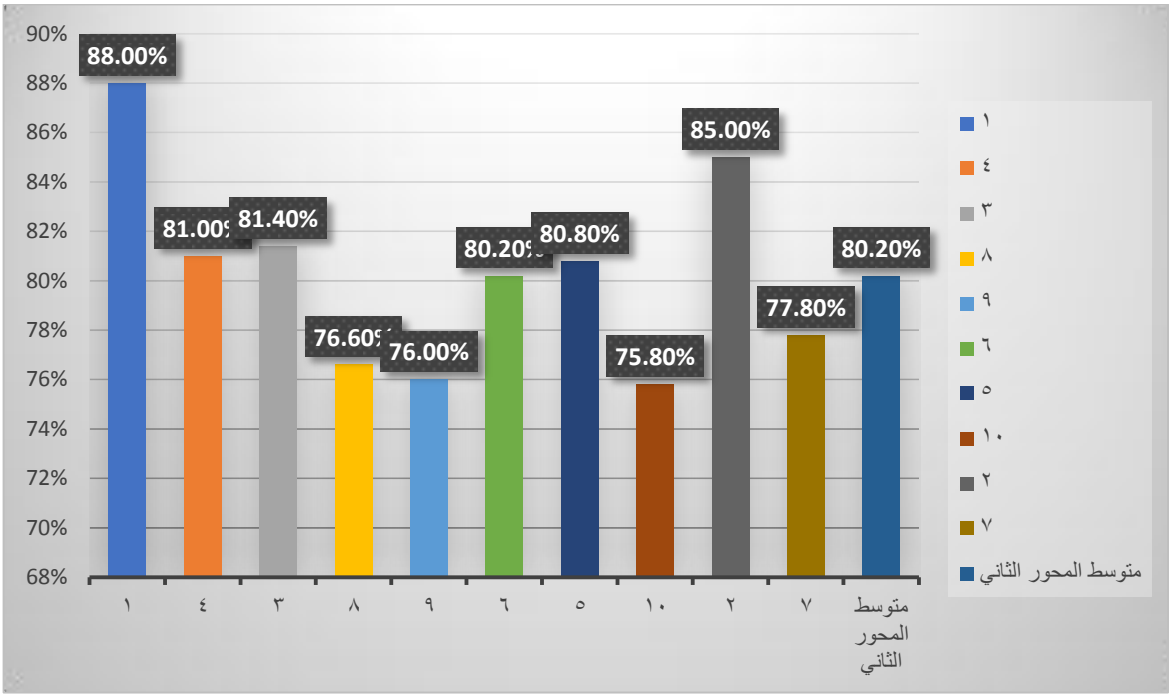
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (ان المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة) حصلت على الترتيب(الخامس) بمتوسط حسابي (3.96)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها) حصلت على الترتيب(السادس) بمتوسط حسابي (3.79)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى ولو لم يكونوا محترفون في الامور المحاسبية) حصلت على الترتيب(السابع) بمتوسط حسابي (3.56)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز. يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية) حصلت على الترتيب(الثامن) بمتوسط حسابي (3.44)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (ان عملية المراجعة لا تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية) حصلت على الترتيب(التاسع) بمتوسط حسابي (3.43)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (2.40)، وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الأول أقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تشتت من قبل المبحوثين.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الأول نجد أنه بلغ (3.87) وبانحراف معياري (0.529) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية**

2- المحور الثاني: دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1	4.40	0.545	88%	عالي
2	المراجع لديه المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	4	4.05	0.543	81%	مرتفع
3	يعطي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش.	3	4.07	0.553	81.4%	مرتفع
4	يتبع المراجع معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	8	3.83	1.070	76.6%	مرتفع
5	يساهم المراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية للأعمال.	9	3.80	0.697	76%	مرتفع
6	يقوم المراجع بعملية الفحص الفعلي للتأكد من ان الشركة لم تدرج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي	6	4.01	0.707	80.2%	مرتفع
7	تتوفر لمراجع المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	5	4.04	0.706	80.8%	مرتفع
8	يكرس المراجع الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.	10	3.79	0.827	75.8%	مرتفع
9	يركز المراجع على أسعار الصرف غير الصحيحة التي تستخدم لترجمة وتسوية المعاملات التي تتم بعملة اجنبية.	2	4.25	0.617	85%	عالي
10	التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي الى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للشركة.	7	3.89	0.781	77.8%	مرتفع
	متوسط المحور الثاني		4.01	0.430	80.2%	مرتفع



شكل رقم (7) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (10) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الثاني؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (4.01)، والنسبة المئوية (80.2%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثاني وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (1) والتي تنص على (تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.40) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (يركز المراجع على أسعار الصرف غير الصحيحة التي تستخدم لترجمة وتسوية المعاملات التي تتم بعملة اجنبية) حصلت على الترتيب(الثاني) بمتوسط حسابي (4.25) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة رقم (3) والتي تنص على (يعطي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (4.07) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (المراجع لديه المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله) حصلت على الترتيب(الرابع) بمتوسط حسابي (4.05) وبتقدير لفظي (مرتفع).

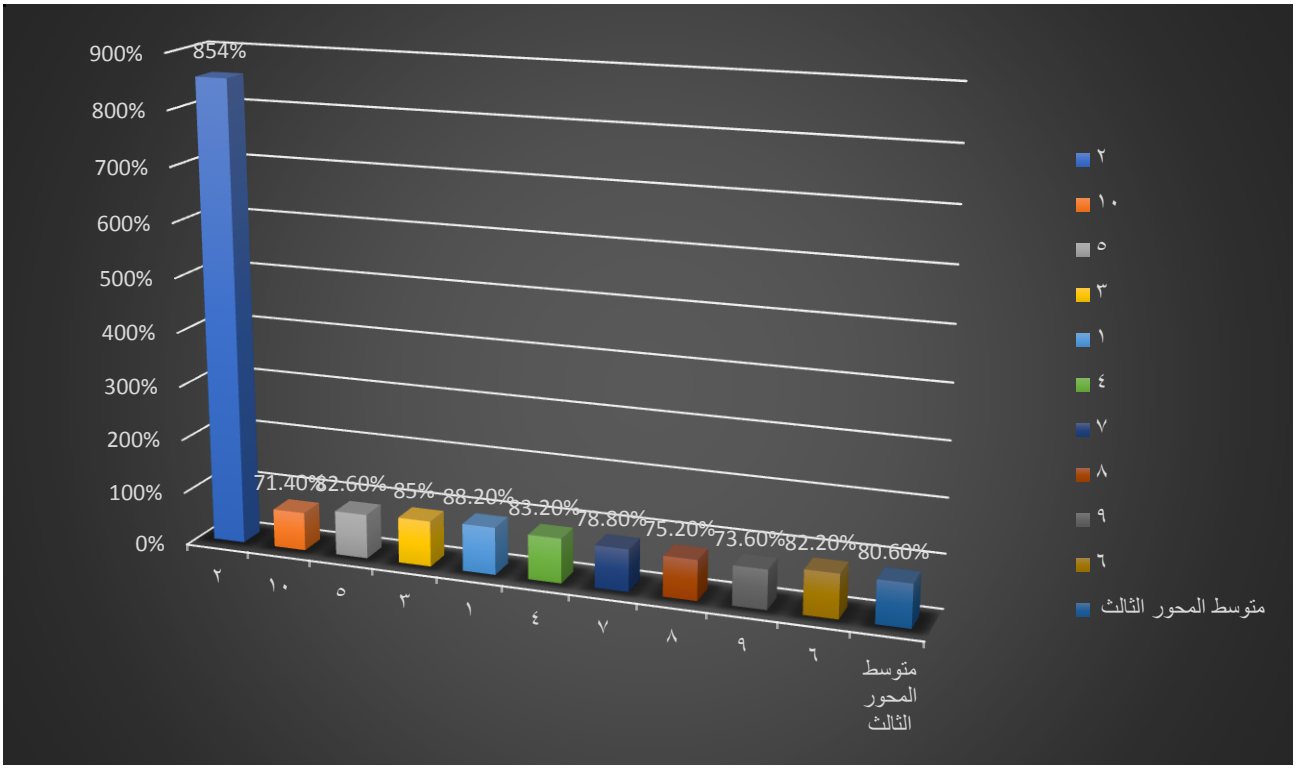
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (تتوفر لمراجع المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس) حصلت على الترتيب(الخامس) بمتوسط حسابي (4.04) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (يقوم المراجع بعملية الفحص الفعلي للتأكد من ان الشركة لم تدرج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي) حصلت على الترتيب(السادس) بمتوسط حسابي (4.01) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي الى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للشركة) حصلت على الترتيب(السابع) بمتوسط حسابي (3.89) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يتبع المراجع معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية) حصلت على الترتيب(الثامن) بمتوسط حسابي (3.83) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (يساهم المراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية للأعمال) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.80) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (يكرس المراجع الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (3.79) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثاني أعلى وأقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى تشتت بشكل بسيط من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثاني نجد أنه بلغ (4.01) وبانحراف معياري (0.430) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.**

3- المحور الثالث: استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث

رقم الفقرة	الفقرات	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	تسعى إدارات الشركات الى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات.	2	4.27	0.553	854%	عالي
2	من أساليب المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول الغير ملموسة.	10	3.57	0.857	71.4%	مرتفع
3	التلاعب في تصنيف المطلوبات قصيرة الاجل على أساس أنها طويلة الاجل، لتفادي أي هبوط للأسعار.	5	4.13	0.644	82.6%	مرتفع
4	يسعى المدراء الى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية.	3	4.25	0.595	85%	عالي
5	من أساليب المحاسبة الإبداعية اعداد فواتير بيع وشراء لعمليات وهمية.	1	4.41	0.496	88.2%	عالي
6	تعد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم الغاءها في العام التالي.	4	4.16	0.521	83.2%	مرتفع
7	تؤدي المحاسبة الإبداعية الى تضليل المستخدمين في عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية للشركة.	7	3.99	0.688	78.8%	مرتفع
8	يتم تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.	8	3.76	0.883	75.2%	مرتفع
9	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها دون مبرر مقبول.	9	3.68	0.791	73.6%	مرتفع
10	يتم رسملة مصروفات إيراديه لا تتوفر فيها شروط الرسملة.	6	4.11	0.831	82.2%	مرتفع
	متوسط المحور الثالث		4.03	0.436	**80.6%**	مرتفع



شكل رقم (8) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (11) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الثالث؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (4.03)، والنسبة المئوية (80.6%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثالث وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (5) والتي تنص على (من أساليب المحاسبة الإبداعية اعداد فواتير بيع وشراء لعمليات وهمية) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.41) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (تسعى إدارات الشركات الى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (4.27) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يسعى المدراء الى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (4.25) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (تعد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم الغاءها في العام التالي) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (4.16) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن الفقرة (10) والتي تنص على (التلاعب في تصنيف المطلوبات قصيرة الاجل على أساس أنها طويلة الاجل، لتفادي أي هبوط للأسعار) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (4.13) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (يتم رسملة مصروفات إيراديه لا تتوفر فيها شروط الرسملة) حصلت على الترتيب (السادس) بمتوسط حسابي (4.11) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (تؤدي المحاسبة الإبداعية الى تضليل المستخدمين في عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية للشركة) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (3.99) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (يتم تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (3.76) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها دون مبرر مقبول) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (3.68) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (من أساليب المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول الغير ملموسة) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (3.57) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثالث اقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى عدم وجود تشتت من قبل المبحوثين.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثالث نجد أنه بلغ (4.03) وبانحراف معياري (0.436) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما تبين أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية**

ثالثاً: عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة:

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الدراسة بشكل عام

م	المحاور	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	التقدير اللفظي
1	مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	1	4.25	0.355	85%	مرتفع
2	دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية	2	4.13	0.538	82.6%	مرتفع
3	استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	3	4.08	0.617	81.6%	مرتفع
	المتوسط العام لجميع المحاور		4.19	0.323	**83.8%**	مرتفع

يتضح من الجدول السابق والمتعلق بـــ " **المحاسبة الابداعية وتأثيرها على القوائم المالية**"، أن متوسط محاور الاستبانة ككل بلغ (4.19) وانحراف معياري (0.323)، ودرجة قياس (مرتفعة)، حيث حصل المحور الأول: مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.355) وتقدير لفظي (مرتفع)، وحصل المحور الثاني: دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.538) وتقدير لفظي (مرتفع)، وحصل المحور الثالث: استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري (0.617) وتقدير لفظي (مرتفع).

ويعزو الباحثين حصول محاور الدراسة بشكل عام على موافقة عينة الدراسة بدرجة قياس (مرتفعة) على أنه يوجد تأثير **للمحاسبة الابداعية على القوائم المالية.**

رابعاً: اختبار الفرضيات:

النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: يوجد مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

تم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (13) يبين نتائج لاختبار مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	50	4.7467	5.5601	6.352	49	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: توجد دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية تم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (14) يبين نتائج لاختبار دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.	50	4.6800	5.1021	5.655	49	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية.

النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: يوجد استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية تم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (15) يبين نتائج لاختبار استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

المحور	الرقم	المتوسط الحسابي	الفرق في المتوسط	قيمة T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية	50	4.8533	1.1654	4.564	49	0.000

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

الاستنتاجات والتوصيات

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاول الباحثون معالجة اشكالية البحث التي تدور حول المحاسبة الابداعية وتاثيرها على القوائم المالية، فقد تم التوصل من خلال الإطار النظري والدراسات السابقة إلى بعض النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أولاً: الاستنتاجات

1. وجود وحدة قياس موحدة في كافة الشركات تحد من الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية.
2. التزام الشركة بتطبيق نظام بمنع وجود المحاسبة الإبداعية.
3. تهتم وتركز الإدارة بشكل كبير على اتقان القوائم المالية لأنها تمثل الشركة بالمقام الأول.
4. إن اشراك اقسام الشركة في عملية اتخاذ القرار يساعد على زيادة الإيرادات.
5. أن دراسة احتياجات الشركة من تدقيق محاسبي للقوائم المالية في ظل وجود معلومات كافية عن تغيرات في الأسعار خلال السنة يسهل عملية المراجعة.

ولخص البحث إلى عدد من النتائج بناءً على نتائج التحليل الاحصائي للبيانات التي شملها البحث فيما يلي أهم تلك الاستنتاجات:

6. وافقت العينة في المحور الأول: أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، بمتوسط حسابي (4.25) وبانحراف معياري (0.355) وبتقدير لفظي (مرتفع).
   - أن مبدأ التحقق المحاسبي يعتبر أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
   - أن الشركة تستخدم وحدة القوة الشرائية كأساس للقياس.
   - أن الاهتمام العملي لمستخدمي القوائم المالية يتركز حول دراسة حجم وتوقيت التدفقات النقدية كأساس لاتخاذ القرارات.
7. وافقت العينة في المحور الثاني: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية، بمتوسط حسابي (4.13) وبانحراف معياري (0.538) وبتقدير لفظي (مرتفع).
   - ينتج عن التغير في المستوى العام للأسعار صعوبة التنبؤات المالية المطلوبة للتخطيط.
   - أن المركز المالي يحقق ربح للشركة إذا كان سالباً أي اقل من اجمالي الخصوم النقدية.
   - أن الاخذ بأساس مكافحة المحاسبة الإبداعية يعني إهمال الاخذ بأثر التغيرات في المستوى العام للأسعار.

8. وافقت العينة في المحور الثالث: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، بمتوسط حسابي (4.08) وبانحراف معياري (0.617) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن القوائم المالية تتأثر بما إذا كانت وحدة القياس المحاسبي مستقرة ام لا.
- أن الحصول على نتائج سليمة يتم بقياس عناصر القوائم المالية بوحدات نقدية مماثلة لمستوى القوة الشرائية.
- أن هناك سنوات لا تحقق ربح مناسب لذا لا يتم الاخذ بها من قبل الشركة وهذا يعتبر امر غير مقبول محاسبياً.

ثانياً: التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، توصي الدراسة بالآتي:

- توظيف كوادر وكفاءات ملمة بشكل كبير بالتلاعبات التي تظهر في القوائم المالية.
- تجنب الشركات لاستخدام المحاسبة الإبداعية يقلل الأخطاء المحاسبية كالقياس والتوقيت.
- يجب التمييز بدقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية نظراً لاختلاف المعالجة المحاسبية لكلاً منها عن التغير في المستوى العام للأسعار.
- اتاحة إدارة الشركة الفرصة للعاملين في كافة الأقسام بالمشاركة في اتخاذ القرار له عائد كبير في زيادة الإيرادات.
- يتوجب على الإدارة مراعاة خططها المستقبلة والرؤية الاستراتيجية لها في عملية اتخاذ القرار.
- الاخذ بعين الاعتبار كافة التغيرات التي تحصل على المستوى العام للأسعار لأنها تؤخذ على مصداقية ودقة القوائم المالية.

المراجع العربية

العروسي اسيا، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة،2020، ص24

إسماعيل إبراهيم جمعة، محمد سامي راضي، المحاسبة المتوسطة (الجزء الثاني)، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الإصدار العاشر، الرياض 1996، ص. 537-534

بالرقم تيجاني، "المحاسبة الإبداعية – المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل -، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص37.

تركي، محمود إبراهيم عبد السلام (1995) "تحليل التقارير المالية"، ط2، جامعة الملك سعود، السعودية.

تماد سليم الاغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، ص83

حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها على جودة المعلومات المالية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020، ص22

حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الشكل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الاسراء، العدد 27، 2011، ص367-368

حسين، القاضي وحمدان، مأمون (2001) "نظرية المحاسبة"، ج1، عمان: الدار العلمية الدولية، الأردن.

حكمت أحمد، الراوي (1995) "المحاسبة الدولية"، ط2، عمان: دار حنين، الأردن.

حماد، طارق عبد العال (2002) "موسوعة معايير المحاسبة"، الجزء الثاني، القاهرة: بدون دار نشر، مصر.

حنان، رضوان حلوة، نظرية محاسبية، (سوريا، منشورات جامعة حلب، 1992).

حنان، رضوان حلوه (2003) "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"، ط1، عمان: دار وائل، الأردن.

رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات العامة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، المجلد6، سوريا، 2010، ص99.

رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 1

سعود، العامري جايد مشكور، محاسبة التضخم بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدا الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12 /العدد03 ،2020، ص398

سليطين، سهام حسن (2001) "مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا.

عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 /العدد 02 ،2019، ص3

عباس مهدي، الشيرازي (1990) "نظرية المحاسبة"، ط1، دار ذات السلاسل، الكويت.

عبدالله باخجة، تأثر أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة السليمانية العراقية كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة 2013، ص21-22.
عبيد، يحيى حسين (1986) "نحو منظور ضريبي متكامل لمكونات الربح في ظل المقاييس المحاسبية البديلة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد العاشر، العدد الرابع، ص112-189، مصر.
علا فريد بطو، أثر التحدي اللاأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد العمل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه بجامعة البصيرة العراقية كلية الاقتصاد والإدارة، 2006، ص17
علي، مختار إسماعيل (1989) "الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.
عمرو، الحاروني كامل (1983) "محاسبة التضخم"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثانية عشر، مايو/سبتمبر، العدد الثاني والثالث، ص155-206، مصر.
كيسو، دونالد ويجانت، جيري (1999) "المحاسبة المتوسطة"، ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، الرياض: دار المريخ، السعودية.
لطفي، أمين السيد أحمد (2004) "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر.
محادي سمية، قلمين كريمة، أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2020، ص12
محمد احمد علوان الهلباول والدكتور ابراهيم جابر السيد، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والأيمان للنشر والتوزيع، ط1 ،2019، ص220.
محمد صبري، العطار (1981) "دراسة مقارنة لنماذج المحاسبة عن التضخم في عدد من الدول"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص473-528، القاهرة، مصر.
محمود محمد، البيومي (2003) "المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية"، الإسكندرية: منشأة المعارف، مصر.
مشكور، سعود جايد ورشم، محمد حسين، التضخم والمعالجات المحاسبية، دار الدكتور للعلوم، بغداد، 2012.
ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية/ رسالة ماجستير، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2010، ص30-31.
وسام العناق، وردة رملي، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، 2019، ص07.
وئام مالو، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، .58ص، 2019 ،01 العدد/ 12

المراجع الأجنبية

Mahesh Singh Rajput: creative accounting: superspecies; international journal of business and administration research ravine; vot.2.2014; p:194

Hermason, Roger H., Edwards, James Don & Rayburn, L. Gayle, (1989) "Financial Accounting" Edition, Von Hohhman Press.

Williams, Jan R., Stango, Keith G. & Holder, William w. (1989) "Intermediate Accounting", Third Edition, Library of Congress Catalog.

Maheshwari, S.N. (1989) ''Advanced Accountancy", vol2, Housing society, karve Nagar. India.

Miller, Elwood (1980) ''Inflation Accounting" van Nostrand Reinhold company, New York

. Miller, Elwood L. (1978, Nov/Dec.). "What's wrong with Price-level Accounting"[Electronic version] Harvard Business Review, Vol. 56 Issue 6, p111-118, 8p. from http://web1.epnet.com/search.asp?

Wolk, Harry., Jere R. Francis & Tearney, Michael G. (1989), ''Accounting Theory" second Edition, Wads Wort, Inc, U.S.A

الملاحق



الجمهورية اليمنية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

الأخ/ة : ..... المحترمون

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / التكرم بتعبئة نموذج استبانة لبحث بكالوريوس بعنوان:

المحاسبة الابداعية وتأثيرها على القوائم المالية

نحيط سعادتكم علماً بأننا نجري دراسة بغرض استكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة بجامعة المستقبل.

وتقديراً لجهودكم فإننا نرجوا من سعادتكم التكرم بتعبئة هذه الاستبانة بما يتفق مع وجهة نظركم الكريمة، علماً بأن الإجابات سوف تتعامل بسرية وتستخدم لغاية البحث العلمي فقط.

وتقبلوا خالص الاحترام والتقدير

المعلومات الشخصية

1	الجنس	□ ذكر □ انثى
2	العمر	□ 20- 25 سنة □ 25- 30 سنة □ 31- 40 سنة □ 41- 50 سنة □ أكثر من 50 سنة
3	المؤهل التعليمي	□ ثانوية عامة □ دبلوم □ بكالوريوس □ ماجستير □ دكتوراه
4	عدد سنوات الخبرة	□ أقل من سنة □ 2-5 □ 6-15 □ 16- 25 □ 26- 35 □ أكثر من 35

المحور الاول:- مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

م	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الشركات.					
2	ان عملية المراجعة لا تتمكن من التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
3	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز. يعتبر مؤشر على المحاسبة الإبداعية.					
4	يستطيع المستفيدين من القوائم المالية المحاسبية التعامل معها حتى ولو لم يكونوا محترفون في الامور المحاسبية.					
5	هناك تأثير لدرجة وعي مستخدمي القوائم المالية على مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من أثارها.					
6	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية الى تغيير القيم المحاسبية الموضوعية الى قيم غير موضوعية.					
7	التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية.					
8	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة تؤثر على إدراك المستخدم في تقييم وتحليل القوائم المالية.					

9	ان المرونة التي تتمتع بها السياسات الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة الشركة.					
10	من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي من أجل الحصول على تمويل.					

المحور الثاني:- دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة القوائم المالية

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تمكن استقلالية المراجع وموضوعيته من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
2	المراجع لديه المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.					
3	يعطي المراجع رأيه عن وجود تحريفات في القوائم المالية من طرف الإدارة بهدف الغش.					
4	يتبع المراجع معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.					
5	يساهم المراجع في تعزيز الثقافة الأخلاقية للأعمال.					
6	يقوم المراجع بعملية الفحص الفعلي للتأكد من ان الشركة لم تدرج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي					
7	تتوفر لمراجع المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.					

8	يكرس المراجع الكافي لممارسة مسؤولية مجلس الإدارة لتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.					
9	يركز المراجع على أسعار الصرف غير الصحيحة التي تستخدم لترجمة وتسوية المعاملات التي تتم بعملة اجنبية.					
10	التزام المراجع بضمان تطبيق معايير الدولية مما يؤدي الى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للبيانات المالية للشركة.					

المحور الثالث:- استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

م	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تسعى إدارات الشركات الى محاربة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات.					
2	من أساليب المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول الغير ملموسة.					
3	التلاعب في تصنيف المطلوبات قصيرة الاجل على أساس أنها طويلة الاجل، لتفادي أي هبوط للأسعار.					
4	يسعى المدراء الى مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية من اجل تعظيم المكافآت عند إعداد القوائم المالية.					
5	من أساليب المحاسبة الإبداعية اعداد فواتير بيع وشراء لعمليات وهمية.					
6	تعد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم الغاءها في العام التالي.					
7	تؤدي المحاسبة الإبداعية الى تضليل المستخدمين في عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية للشركة.					

8	يتم تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.					
9	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها دون مبرر مقبول.					
10	يتم رسملة مصروفات إيراديه لا تتوفر فيها شروط الرسملة.					