

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي الأغواط



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

عنوان المذكرة:

دور أساليب الرقابة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية-
دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تحت إشراف:

- د. قرادي عبد القادر.

إعداد:

- بلخادم زهرة.

- بن شهرة ساسية.

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. مخلوفي عزوز
مقرر	أستاذ محاضر أ	د. قرادي عبد القادر
ممتحن	أستاذ مساعد ب	د. عامري محمد الطاهر

محضر رقم: 05 / م ج م / بتاريخ: 2022/06/16

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي الأغواط



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

عنوان المذكرة:

دور أساليب الرقابة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية -
دراسة ميدانية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

تحت إشراف:

- د. قرادي عبد القادر.

إعداد:

- بلخادم زهرة.

- بن شهرة ساسية.

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ

د. مخلوفي عزوز

مقرر

أستاذ محاضر أ

د. قرادي عبد القادر


ممتحن

أستاذ مساعد ب

د. عامري محمد الطاهر

محضر رقم: 05 / م ج م / بتاريخ: 2022/06/16

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

A decorative flourish with symmetrical scrollwork and floral motifs, positioned below the main calligraphic text.

وَالْحَمْدُ لِلَّهِ
الْعَلِيِّ الْعَظِيمِ

A yellow decorative background with intricate floral and geometric patterns, framing the calligraphic text.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي كفى والصلاة على الحبيب المصطفى الحمد لله الذي وفقني على تمشين هذه الخطوات في مسيرتي الدراسية بمذكرتي هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى أهدي عملي هذا

إلى التي أعانتني بكل ما تملك، بحنائها غمرتني وبدعائها حفظتني وبنصائحها وجهتني

إليك أهدي هذا العمل يا أمي الغالية "عائشة"

إليك يا أبي الغالي "أحمد" يا من تعبت وعانيت من أجلي وأوصلتني إلى ما وصلت إليه

إلى أحبائي قلبي أختي "زينب" وأخي "محمد"

إلى جدتي وعماتي وأعمامي

إلى روح جدي الغالي "عبد القادر" وصديقتي "مخاطرية" رحمهم الله

إلى الأخوات اللواتي لم تلهين أمي، إلى رفيقات الدرب وحييات القلب

إلى صديقات العمر...

رسالة
سرايا

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون "

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين " سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم "

إلى أجمل نساء الكون وأحن أمهات الدنيا، أمي الحنونة " خديجة "

إلى أعظم رجل في الوجود أحن أب في الدنيا أبي الغالي " الطاهر "

إلى عمي الوحيد " عبد الهادي " دون أن أنسى زوجته " فتيحة " وبناته " أم الخير، حنان، سارة، لينا، خالد "

إلى أسد متزلي أخي الغالي " محمد " وزوجته " عائشة " وأولاده

" طيب، منصور، إياد "

إلى جدي الغالي " خالد " وجدتي " أم الخير " حفظهما الله وأطال في عمرهما وأدامهما شمعة مضيئة للعائلة

إلى أزهار النرجس التي تفيض حبا وعطرا الغاليات أخواتي

" فاطمة، كلثوم، حميدة "

إلى أعز الناس على قلبي صديقاتي

سألتني
فأجابني
فأجابني

شكر وتقدير وامتنان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى
الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين

أولا وقبل كل شيء نقدم شكرنا ونوجهه إلى مولانا عز وجل الذي وهبنا العلم
وأناز به دربنا ووفقنا في مسيرتنا الدراسية،
وأعاننا على أداء هذا الواجب وإتمامه.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور
"قراي عبد القادر" الذي أشرف علينا وأفادنا بنصائحه
وإرشاداته وتوجيهاته القيمة.

كما نتقدم بخالص الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة
المذكرة وتقييمها.

كما لا يفوتنا أن نشكر جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية
ولكل من ساهم من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل.



المخلص:

تتمحور هذه الدراسة حول دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، حيث هدفت دراستنا إلى مدى مساهمة الرقابة في اكتشاف التلاعبات في المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع استبيان على عينة من الأكاديميين المختصين في المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المهنيين وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 30 استمارة، حيث أظهرت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي العديد من النقاط أهمها أن للرقابة دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية بمختلف أساليبها ودوافعها في تقليص هذه الممارسات واكتشافها.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة الإبداعية، الرقابة، أساليب الرقابة التقليدية والمتخصصة، قائمة المركز المالي

Résumé :

Cette étude s'articule autour du rôle des méthodes de contrôle dans le révéléur des pratiques comptables créatives en Algérie. Distribué 30 formulaires, où les résultats de l'analyse du questionnaire à travers le programme d'analyse statistique ont fait ressortir de nombreux points, dont le plus important est que le contrôle a une rôle de confrontation des pratique comptables créative dans ses diverses modalités et motivation de réduction et réduction et de découverte de ces pratiques.

Les mots clés :

Comptabilité créative, contrôle, méthode de contrôle traditionnel et spécialisées, état de la situation financière.

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الملخص
I	خطة البحث
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة المختصرات والرموز
أ - د	المقدمة
35 - 06	الفصل الأول: الرقابة ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية
06	المبحث الأول: مفهوم الرقابة وأساليبها
06	المطلب الأول: ماهية الرقابة
06	أولاً: مفهوم الرقابة
07	ثانياً: تعريف الرقابة
08	ثالثاً: أهمية وأهداف الرقابة
10	المطلب الثاني: أنواع وعناصر الرقابة
10	أولاً: أنواع الرقابة
13	ثانياً: عناصر الرقابة
14	المطلب الثالث: أساليب الرقابة
15	أولاً: الأساليب التقليدية
16	ثانياً: الأساليب المتخصصة
17	المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية وأساليبها
17	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها
17	أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية
19	ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

20	المطلب الثاني: أشكال ودوافع المحاسبة الإبداعية
20	أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية
20	ثانياً: دوافع المحاسبة الإبداعية
24	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية
24	أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في الإجراءات المحاسبية
28	ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية
29	المبحث الثالث: دور الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الأول: دوافع الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية
31	المطلب الثاني: الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الثالث: طرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد من استخدامها
33	أولاً: طرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
33	ثانياً: الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية
35	خلاصة الفصل الأول
55-37	الفصل الثاني: دراسة ميدانية
37	المبحث الأول: إجراءات المنهجية للدراسة
38	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
38	أولاً: مجتمع الدراسة
38	ثانياً: عينة الدراسة
39	المطلب الثاني: أداة الدراسة
40	المطلب الثالث: إجراءات صدق الأداة
41	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
41	المطلب الأول: تحليل المعلومات الشخصية لأفراد العينة
41	أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

42	ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة
43	ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي
44	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
44	أولا: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان
47	ثانيا: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان
51	ثالثا: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان
53	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
53	أولا: اختبار الفرضية الرئيسية
54	ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية
55	خلاصة الفصل الثاني
57	خاتمة
66	قائمة المراجع
61	الملاحق

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	خصائص وأساليب الرقابة من حيث التوقيت الزمني	(1-1)
28	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	(2-1)
38	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	(1-2)
39	مقياس ليكارت الثلاثي	(2-2)
40	معايير تحديد الاتجاه	(3-2)
41	قيمة معامل الثبات العام Alpha Cronbach	(4-2)
41	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	(5-2)
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	(6-2)
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي	(7-2)
45	اتجاه الإجابات المدروسة حول الرقابة وأساليبها	(8-2)
47	اتجاه الإجابات المدروسة حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية	(9-2)
51	اتجاه الإجابات المدروسة حول أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية	(10-2)
53	جدول معامل الارتباط للفرضية الرئيسية	(11-2)
53	مدى ملائمة النموذج للبيانات تحليل ANOVA	(12-2)
54	الجدول رقم (2-12): جدول معامل خط الانحدار	(13-2)
54	جدول معامل الارتباط للفرضية الفرعية الأولى	(14-2)
55	جدول معامل الارتباط للفرضية الفرعية الثانية	(15-2)

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	يوضح أهداف الرقابة	(1-1)
42	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة	(1-2)
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	(2-2)
44	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	(3-2)

المختصر	المعنى المختصر	الترجمة
FIFO	First In, First Out	الوارد أولاً الصادر أولاً
CUMP	Cout Unitaire Moyen Pondéré	المتوسط المرجح للتكلفة الواحدة
IASB	Internationale Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	Internationale Financial Reporting	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles	التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية
SPSS	Statistical Package For The Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

مقدمة:

واجهت الإدارة تحديات متزايدة نتيجة لتلاحق عدة متغيرات وتطورات، فالإدارة اليوم يجب عليها ان تكون منظمة ومصممة من أجل القيام بعمليات التخطيط والتنظيم والتوجيه والقيادة على أحسن وجه، إلا أنها لا تزال تفتقر إلى وظيفة تمكنها من التعرف على مدى نجاحها في تحقيق أهدافها، ألا وهي الرقابة التي تعمل على التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية.

تعتبر الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة، يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه، ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً لتحديد الانحرافات وتجنب الضعف والخطأ وتحديد أنسب الطرق العلاجية والتصحيحية التي تهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها، والمحافظة على أصول الشركة وضمان الدقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها.

هذه المعلومات من شأنها أن تزيد من درجة الموثوقية كما يمكن أن تضعفها، حيث يلجأ في بعض الأحيان معدوا هذه القوائم المالية إلى انتهاج بعض السياسات والممارسات على هذه القوائم المالية لتظهر بأحسن صورة، مما قد يؤثر على تقديرات وقرارات مستخدميها الأمر الذي يؤدي بهم إلى خسائر إفلاس نتيجة التعامل مع هذه المؤسسة وهو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تعتبر المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها. ولمعرفة هذه الممارسات والحد منها تستخدم الرقابة كأداة فعالة للتأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية وكشف التلاعبات خاصة التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات القوائم المالية.

وعلى الرغم من الدور الذي تقوم به أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من تأثيرها على مصداقية وموثوقية المعلومات القوائم المالية لدى مختلف مستخدميها. تسعى هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين المتغيرين (الرقابة والمحاسبة الإبداعية) ومن خلال طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

أولاً: الإشكالية الرئيسية:

✓ **مامدى مساهمة أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟**

ولتبسيط الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها للأسئلة الفرعية تتمثل فيما يلي:

1. فيما تتمثل أساليب الرقابة؟
 2. ما هي الأساليب والإجراءات المستخدمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
 3. هل للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية؟
 4. كيف تساهم أساليب الرقابة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الفرضيات: وللإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

1. من أهم أساليب الرقابة يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين.
2. من أهم أساليب المحاسبة الإبداعية استخدام مختلف البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى التغيير في الإيرادات والأعباء.
3. تؤكد المدقق من درجة كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.
4. من الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي كفاءة ويقظة لجان المراجعة.

ثانياً: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على المحاسبة الإبداعية كونه موضوع حديث نسبياً وزاد في الفترة الأخيرة بعد قيام عدة مؤسسات بإخفاء وضعها المالي الحقيقي باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الوصول:

- التعرف على الرقابة من حيث المفهوم والأساليب؛
- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف أساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها؛
- بيان الدور الذي تلعبه الرقابة في الكشف عن الاحتيال والتلاعب باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

رابعاً: أسباب اختيار الموضوع:

لاختيار الموضوع أسباب ذاتية وموضوعية:

- أهمية هذا الموضوع لمجال التخصص؛
- الزيادة في فهم هذا الموضوع والتعمق فيه والتعرف على مفاهيمه؛
- الرغبة في التعرف على أساليب الرقابة والمحاسبة الإبداعية.

خامسا: حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في:

أ/الحدود المكانية:

تخص الدراسة الميدانية توزيع استمارة استبيان على بعض المحاسبين في ولاية الأغواط و بعض الولايات في الجزائر.

ب / الحدود الزمنية:

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من منتصف شهر أفريل إلى اواخر شهر ماي 2022.

سادسا: أدوات الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على بعض من الكتب، وأطروحات الدكتوراه، ورسائل الماجستير، ورسائل الماستر، مجلات، ومقالات ، كما استخدمت هذه الدراسة الاستبيان كأداة دراسة استطلاعية هدف اختبار الفرضيات.

سابعا: المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث تم التطرق للمنهج الوصفي في الجانب النظري للرقابة والمحاسبة الإبداعية، أما بالنسبة للمنهج التحليلي فيخص الجانب التطبيقي الخاص بالاستبيان من خلال دراسة دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية على عينة من المحاسبين في الجزائر باستخدام أدوات التحليل الإحصائي.

ثامنا: الدراسات السابقة:

- دراسة الباحثة: أمينة فداوي، " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية" دراسة عينة من شركات المساهمة المسجلة بمؤشر " SBF 250، أطروحة دكتوراه، جامعة باجي مختار عنابة، 2013/2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250، خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009 توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف من تقلبات الدخل، كما توصلت الدراسة أيضا

إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيذتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيذة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ويرجع ذلك لعدم الفصل لعدد معتبر من شركات عينة الدراسة بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجى في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

هدفت الدراسة التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تمحورت هذه الدراسة للوقوف على الدور الذى يقوم به مراجعى الحسابات الخارجيين في الحد من اجراءات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الباحثة إلى أن مراجعى الحسابات لهم دور هام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالمراجع الخارجى يقلل من هذه الممارسات.

- دراسة السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم، مذكرة ماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية، جامعة قسنطينة. هدفت الدراسة إلى تشخيص كل أساليب الرقابة المطبقة في المؤسسة الاقتصادية والتي تساهم في نجاح وتقدم المؤسسة وكشف الأخطاء والانحرافات بداخلها ومحاولة تصحيحها أو التقليل منها، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباط وثيق بين العملية الرقابية الفعالة وبين التقييم الجيد لأداء في المؤسسة.

- دراسة الباحث: "بالراقى تيجانى" المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.

هدف هذا المقال إلى التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات، وكذا التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والوقوف على الدور الذى يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

المحاسبة الإبداعية هي في الغالب عملية للتلاعب بالأرقام المحاسبية، لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات، للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.

الفصل الأول:

الرقابة ودورها في

مواجهة ممارسات

المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: مفهوم الرقابة وأساليبها

تعد الرقابة إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان أن تتماشى مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها.

وسنتطرق في المبحث إلى العناصر التالية:

- مفهومها، أهمية وأهداف الرقابة.
- أنواع الرقابة وعناصرها.
- أساليب الرقابة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة

تعتبر الرقابة عموماً العملية التي يتم من خلالها التحقق من أن تنفيذ الأعمال يتم كما هو مقرر في الخطة الموضوعية من قبل الإدارة.

وسنتطرق في هذا العنصر إلى:

- مفهوم الرقابة وتعريفها.
- أهمية الرقابة وأهدافها.

أولاً: مفهوم الرقابة

تعتبر الرقابة أحد مكونات العملية الإدارية بوظائفها الرئيسية المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.

فالتخطيط هو العملية الفكرية التي تسبق تنفيذ الأعمال، والتنظيم هو العملية التي تهتم بتحديد المسؤوليات والسلطات عن الأعمال التي يراد تنفيذها، والتوجيه هو العملية الخاصة بإرشاد المرؤوسين عند تنفيذهم للأعمال، بعد كل ذلك تأتي عملية التأكد من أن ما تم تنفيذه من أعمال أو ما يتم تنفيذه مطابق لما هو مطلوب تنفيذه، وهذه العملية هي ما يسمى بالرقابة.¹

ويرى الباحث أن الرقابة وإن كانت تذكر كأخر الوظائف الإدارية وفقاً لترتيب المعتاد في المؤلفات المختلفة، إلا أنه ليست أقلها أهمية أو آخرها وإنما تمثل الضمان الرئيسي لتحقيق الأهداف المنشودة من خلال التصحيح والتقويم.

¹ جميل جودت أبو العينين، أصول الإدارة من القرآن والسنة، دار ومكتبة هلال للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الأولى 2002م، ص 253

ثانياً: تعريف الرقابة

تعددت واختلفت التعريفات التي وضعها المفكرون وكتاب الإدارة بمفهوم الرقابة إلا أنها تتكامل جميعها في تبيان ماهية الرقابة، وفيما يلي عدد من التعريفات:

الرقابة هي الوظيفة الإدارية الرابعة التي ينبغي على المدير في أي مستوى إداري أن يؤديها حتى يمكن أن يحقق المشروع أهدافه التي انشأ من أجلها.

الرقابة هي التحقق من أن ما تحقق فعلاً مطابق لما تقرر في الخطة الموضوعة سواء بالنسبة للأهداف أو بالنسبة للسياسات أو الإجراءات أو بالنسبة للموازنات التخطيطية، أو بالنسبة لبرامج العمل والجدول الزمنية.¹

أما الدكتور السيد ناجي، فيعرف الرقابة على أنها نشاط إنساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مركزاً على حدوث الأخطاء ومحاولات تجنبها مقدماً عن طريق قياس النتائج المحققة أولاً بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يتم مراقبته والعمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات بأسلوب يدفع العاملين إلى تحسين الأداء وتطويره ويحقق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف الموجودة.²

وأيضاً عرف العالم الأمريكي ماريشال ديموك الرقابة بأنها "الوسيلة التي تستطيع بها الإدارة أن تحدد هل الأهداف قد تحققت بكفاية وفي الوقت المحدد".

كما يعرفها الدكتور عبد الفتاح حسن بقوله أن: "الرقابة هي عملية الكشف عن الانحرافات أياً كان موقعها، سواء في تلك الانحرافات عما يجب إنجازه أو الانحرافات عن الإجراءات، والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح وحتى لا تظهر مرة أخرى في المستقبل."³

ويعرف "هنري فايول" في كتابه "الإدارة الصناعية والعامة" حيث وصف عملية الرقابة بأنها تقوم بالتأكد من كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة. وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل. وتمارس الرقابة على الأشياء والأفراد والإجراءات.⁴

381م، ص1996، 11 سيد الهاوري، "الأصول والأسس العلمية للإدارة"، مكتبة عين شمس، القاهرة، الطبعة 1-

2- محمود حمود أحمد صالح السياغي، " دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر " ، رسالة بحث مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2018م، ص35

391، ص1999- محمد رفعت عبد الوهاب، "الإدارة العامة"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،³

4- موفق حديد محمد، " الإدارة العامة"، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2007م، ص185

وتعتبر الرقابة في تعريف آخر إحدى عناصر العملية الإدارية وهي تسعى إلى متابعة العمل وقياس الأداء والإنجاز الفعلي له ومقارنته مع ما هو مخطط باستخدام معايير رقابية يقارن بها هذا الإنجاز، حيث نتيجة المقارنة تحدد الإنجازات الإيجابية التي يجب تدعيمها والانحرافات السلبية التي يجب علاجها وتلافيها مستقبلا وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة.

ومن خلال كل التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة هي:

"الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة، يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه، ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا لتحديد الانحرافات وتجنب الضعف والخطأ وتحديد أنسب الطرق العلاجية والتصحيحية التي تهدف إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها."¹

ثالثا: أهمية وأهداف الرقابة

1- أهمية الرقابة:

تعتبر الرقابة من أهم الوظائف الإدارية التي تعمل على تحقيق الأداء كما ينبغي بفاعلية وكفاءة ذلك لتفادي الوقوع في الخطأ والعمل على تصحيح الانحرافات أولا بأول لذلك تبرز لنا أهميتها من خلال ما يلي:

- إن عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعية وأساليب تنفيذها؛²
 - تعتبر أحد العناصر الرئيسية الهامة للعملية الإدارية التي يتخذها المسؤولين في دورة العمل الكاملة، والتي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم، كما أنها تلعب دورا هاما وأساسيا في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمنظمة.
 - تعمل على ضمان القرارات السليمة على مختلف مستويات المسؤولين وتنفي هذه القرارات بأفضل صورة ممكنة والتأكد من أنها محل احترام الجميع.
 - الكشف عن ميزات وتفوق وإبداع أفراد المنظمة كي يتسنى للإدارة مكافأة وحفز الأفراد الذين يعملون بإخلاص وإنتاجية.³
 - تعتبر الأثر الفعال في التأثير على سلوكيات الأفراد في المنظمة تأثيرا إيجابيا من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق العملية الرقابية والتي تهدف إلى التركيز على خطوات الرقابة وذلك ما يلي:
- وضع المعايير المتفق عليها.

¹ 68م، ص2012- رابح زيتوني، المراجعة ونظام الرقابة المصرفية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق،

² جليلة تاجوري، "الرقابة الإدارية ودورها في تحسين الأداء الوظيفي لدى العمال"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية، 2015م، ص35

³ محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008م، ص20

- قياس الأداء الفعلي
 - بيان مدى الانحراف بمقارنة نتائج الأداء بالمعايير.
 - تحليل أسباب الانحراف؛
 - تصحيح الاختلافات بين النتائج المحققة فعلا والنتائج المتوقعة حسب الخطة.¹
- 2- أهداف الرقابة:

تهدف الرقابة إلى خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان أن الأداء يتم وفق للخطط الموضوعة ولكن هناك أهداف أخرى تتمثل في:

1. التكيف مع المتغيرات:

لقد أصبحت بيئة المنظمات معقدة اليوم ومضطربة وكل المنظمات تواجه التغيير وتحقيق الأهداف بشكل تام وبدون مشاكل أمر صعب التحقيق وذلك أن الفاصل الزمني بين رسم الأهداف والوصول إليها يتأثر بالأحداث سواء داخل المنظمة أو خارجها، وهنا يبرز دور النظام الرقابي الجيد، الذي يساعد المدراء على إستباق المتغيرات والتعامل معها والتكيف مع الحالات الجديدة.

2. تقليل تراكم الأخطاء:

إن الانحرافات والأخطاء الصغيرة قد لا تؤثر في المنظمة ولكن تراكمها قد يؤدي إلى مشاكل عويصة، وأن المعالجة يجب أن تكون أول بأول وأي انحرافات وأخطاء يجب الانتباه عليها والعمل على التقليل منها وتفاديها.

3. الانسجام مع التعقيد التنظيمي:

عندما تكون المنظمة صغيرة وبسيطة وتنتج منتجا واحدا فإنها لا تحتاج إلى نظام رقابي كبير ومعقد ولكن المنظمات الكبرى التي تنتج عدة منتجات وتستخدم موارد مالية ومادية وبشرية متنوعة ومواد أولية وانتشارها الجغرافي الواسع فإنها تحتاج إلى نظام رقابي جيد فعال يعطي كل هذه المتطلبات.

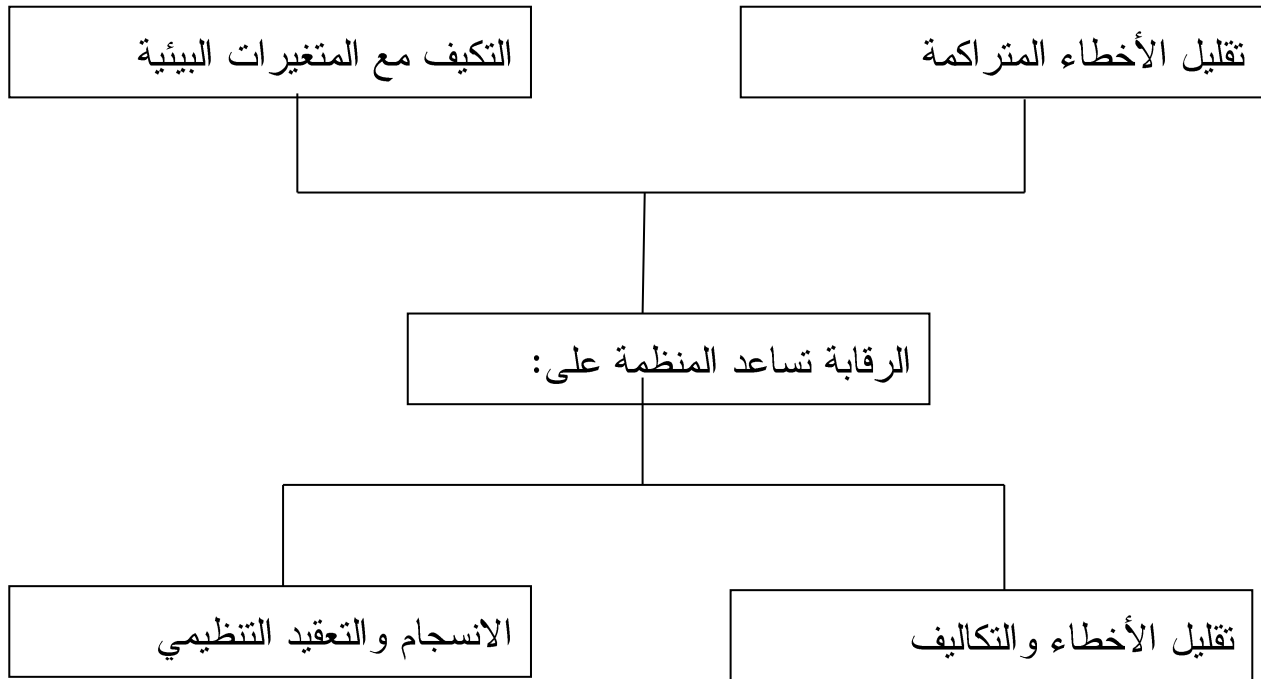
تخفيض التكاليف:

إذن استخدام النظام الرقابي بشكل جيد وفعال فإنه سيؤدي إلى خفض التكاليف من خلال ضبط العمليات والإنتاج ووضع معايير دقيقة للأداء ونسب التلف والوقت الضائع.

¹ - زاهد محمد ديري، "الرقابة الإدارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011م، ص39

ويمكن توضيح هذه الأفكار من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1) : يوضح أهداف الرقابة



المصدر: بن صغير، الرقابة على الموارد البشرية، ص 7¹

المطلب الثاني: أنواع وعناصر الرقابة

تتنوع أشكال الرقابة باختلاف زمانها وتوقيتها والمصدر وسنتناول ذلك بإيجاز في المطلب.

أولاً: أنواع الرقابة: تتخذ الرقابة عدة أشكال وذلك من خلال:

الرقابة من حيث مصدرها: هناك رقابة داخلية ورقابة خارجية

أ- الرقابة الداخلية: عرفت لجنة اجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين القانونيين بأنها خطة التنظيم وكل الطرق الإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان الدقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات التي وضعتها الإدارة.²

وتتمثل الرقابة الداخلية بمفهومها الشامل فيما يلي:

- تقييم أوجه الرقابة في مختلف نشاطات المؤسسة والعمل على جعلها أكثر كفاءة وبأقل قدر من التكاليف.
- فحص مدى تطابق نشاطات المؤسسة مع السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة.

¹ - نبيل بن صغير، "الرقابة على الموارد البشرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الموارد البشرية، 2016م، ص7

² - سارة تريش، "التأهيل الاستراتيجي وفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم

التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2017م، ص31

- المحافظة على أصول المؤسسة ومنع التلاعب بها أو سرقتها وإتلافها واكتشاف الخلل المؤدي إلى ذلك.
- تقييم درجة دقة وصحة وشمولية المعلومات الإدارية التي تم توفيرها في داخل المؤسسة.
- تقييم درجة كفاءة الأداء واقتراح أساليب لتحسين طريقة أداء المؤسسة لمهامها.

ب- الرقابة الخارجية:

هي تلك التي يعهد بها إلى جهات مختصة مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية لتقوم بمهمة الرقابة المركزية الخارجية على نشاط الأجهزة الحكومية المختلفة ويقوم كل من هذه الأجهزة المختلفة بالرقابة على نوع معين من النشاط، حيث تتولى فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة.¹

الرقابة من حيث التوقيت الزمني: هناك ثلاثة أنواع من هذه الرقابة:

أ- الرقابة السابقة: يهتم هذا النوع بالتحقق من توفر جميع المتطلبات والوسائل لإنجاز العمل، قبل البدء في التنفيذ أي قبل بدء الأداء، فهو يقلل من درجة الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع، كما أنها تعمل على التنبؤ بالمشاكل المتوقعة حدوثها أو الاستعداد لمواجهتها أو إيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي فإن هذه الرقابة تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي قد تعترض طريقة التنفيذ الأحسن.

ب- الرقابة المتزامنة: هي الرقابة أثناء تحويل المدخلات إلى مخرجات مثلاً تقوم المؤسسة بالقيام بعمليات تفتيش عند بداية المرحلة من مراحل العملية الصناعية، هذا لاكتشاف المشاكل قبل التطرق للمرحلة المالية، ويهتم الشكل الرقابي هذا بالمعلومات التي تصل إلى المديرين من أحوال العمل ومستوى الإنجاز المتحقق وتكشف هذه الرقابة عن الانحرافات في الأداء أثناء تنفيذ النشاط أو العمل.²

ج- الرقابة اللاحقة: وهي الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي. وتتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً متعددة، فقد اقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت، وقد تمتد لتشمل بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة³

وهذا الجدول يلخص خصائص وأساليب كل نوع من أنواع الرقابة حسب توقيت القيام بها:

¹ - زاهر عبد الرحيم عاطف، "الرقابة على الأعمال الإدارية"، دار الرياء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009م، ص78

² - فهيمة عيساني، "دور الرقابة في مكافحة الفساد المالي والإداري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، 2017م، ص30

³ - زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سبق ذكره، ص81

الجدول رقم (1-1) : خصائص وأساليب الرقابة من حيث التوقيت الزمني:¹

توقيت الرقابة	خصائصها	أساليبها
- الرقابة السابقة	- التنبؤ بالاختلافات عن الأداء قبل حدوثها	- التنبؤ المالي، بحوث السوق، أساليب المسار الحرج
- الرقابة المتزامنة	- تقيس الانحرافات على معايير الأداء كما تحدث في نفس وقت الأداء	- الرقابة على جودة العمليات، الرقابة على العمليات الإنتاجية
- الرقابة اللاحقة	- تحديد الاختلافات عن الأداء المخطط بعد حدوثها	- القوائم المالية، الرقابة عن طريق الميزانيات.

الرقابة من حيث التخصص:

أ- الرقابة الإدارية: تشمل هذه الرقابة كل ما هو إداري سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي، التقارير الإدارية، الرقابة على الجودة، ولكنها ليست قاصرة على الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية ودراسات الوقت والحركة، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية. التكاليف المعيارية.²

ب- الرقابة المحاسبية: يقصد بها كل الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة، بقصد حماية مواردها المختلفة وضمان صحة التقارير والقوائم المالية التي تتم خلال (مسار تدقيق الحسابات) والتي تقتصر على مراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل، ومدى تطابق الاعتمادات الممنوحة لكل بند من بنود الميزانية. كما تهدف إلى بذل أقصى جهد لاكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير والمخالفات المالية.³

الرقابة من حيث التنظيم:

أ- الرقابة المفاجئة: وهي الرقابة التي تعتمد على عنصر المفاجئة من أجل اكتشاف الأخطاء ومن أجل جعل الأفراد يحسون بأنهم معرضون للمراقبة في أي لحظة من أجل الالتزام.

ب- الرقابة الدورية: وتجري حسب فترات متعاقبة وبصفة دورية.

¹ - فهيمة عيساني، مرجع سبق ذكره، ص 31

² - زاهد محمد دبيري، مرجع سبق ذكره، ص 188

³ - جمال الدين لعويسات، "مبادئ الإدارة"، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2003م، ص 141

ج- الرقابة المستمرة: وتجري على طول الخط من أجل دفع أي تجاوز أي أنها عملية ملازمة لجميع الوظائف.¹

الرقابة من حيث المستويات الإدارية:

أ- الرقابة على مستوى المؤسسة: تتمثل في تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، لمعرفة مدى تحقيق أهدافها الموضوعية والمحددة وذلك لاستخدام معايير خاصة بالمؤسسة مثل الربحية، معدل العائد على الاستثمار، حصة المؤسسة في السوق، نمو المبيعات... الخ، والفشل في التوصيل إلى هذه المعايير يترتب عليه القيام بالإجراءات التصحيحية التالية:

- إعادة تصميم الأهداف ووضع الخطط.

- إجراء تغييرات في الهيكل التنظيمي

- توفير وسائل الاتصالات الداخلية والخارجية وتوجيه دافعية الأفراد العمال داخل المؤسسة.²

ب- الرقابة على مستوى العمليات: تكون الرقابة هنا على الأداء اليومي للعمليات المختلفة في جميع المفاهيم والأنشطة التي تتم داخل المؤسسة مثل: التسويق، الإنتاج، العمال... الخ. ويستخدم هذا النوع مجموعة من المعايير منها:

إجمالي عدد الوحدات إلى عدة ساعات تشغيل الآلات لمعرفة مدى فعالية ساعة تشغيل الآلة قياس نسبة الإنتاج الغير مطابق للمواصفات مع مجموع الوحدات المنتجة، معرفة نصيب الوحدة من مصاريف البيع من خلال الفرق بين إجمالي مصاريف البيع وإجمالي المبيعات.

ج- الرقابة على الأفراد: تشمل الرقابة هنا في تقييم أداء الفرد وسلوكه في الأداء ومعرفة وتقييم وإنتاج كل فرد بالنسبة لعمله، وتستخدم عدة معايير للرقابة على الفرد العامل منها ما هو كمي وهي تقارير الأداء بإعدادها رؤساء العمل على مرؤوسيه.³

ثانياً: عناصر الرقابة:

وأخذاً بمفهوم التركيز في عملية الرقابة من الممكن أن تنطوي عملية الرقابة على ثلاثة عناصر:

تحديد معايير الأداء.

قياس الأداء الفعلي.

تصحيح الانحرافات.

تحديد معايير الأداء:

تعتبر تحديد معايير الأداء الآلية الصحيحة لأي نظام رقابي بعد أن يتم تحديد الأهداف التي ترغب المنظمة في تحقيقها، فلذلك فإن تحديد المعايير الرقابية مرتبطة أصلاً بعملية التخطيط فبدون وجود معايير، يصعب الحكم على العمل المنجز ومع ضرورة وجود معايير إلا أن وضعها في غاية الصعوبة

¹ - فارس رشيد ألبياتي، "الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإنتاجية والخدمية"، دار ايله، الأردن، 2009م، ص 253-254.

² - أبو بكر مصطفى بعبرة، "الرقابة الإدارية في المنظمات"، منظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273، ص 16.

³ - محمد عيسى الفاعوري، مرجع سبق ذكره، ص 42.

وخاصة في مجال الإدارة العامة وذلك لأن أهدافها غير محدود بشكل دقيق، فهناك بعض الأعمال قابلة للقياس والبعض الآخر غير قابل للقياس كالأعمال الكتابية ونشاطات الفنيين الإداريين.

قياس الأداء الفعلي:

بعد تحديد المعايير يأتي قياس مستوى الأداء بناء على المعايير التي يتم وضعها بالخطوة الأولى، وبصفة عامة يمكن القول أن عنصر القياس يهدف إلى التعرف على سير العمل. وتختلف طرق القياس من مشروع لآخر، وحسب نوع النشاط وطبيعته ونوع العمليات التي يتم بها العمل ولهذا فليس من السهل حصر كل طرق القياس. ولكن يمكن ذلك من خلال الدراسة الدقيقة لكل نشاط على حده مراعين في ذلك أسس ومبادئ قياس الكفاية الإنتاجية للأداء، حتى يمكن التوصل إلى الانحرافات وأسبابها.¹

تصحيح الانحرافات:

إن دور العملية الرقابية تنتهي بمرحلة تصحيح الانحرافات الناتجة عن القياس الفعلي للنتائج في ضوء المعايير الرقابية المستخدمة.

على المسؤول القيام بدراسة الانحرافات ووضع أسباب لها واتخاذ ما يلزم لمعالجة هذه الأخطاء. فالمسؤول عليه أن يواجه في هذه المرحلة مشكلتين هما:

تحديد أسباب الانحرافات.

اختيار انسب الطرق لمعالجتها.

حيث تصبح لديه صورة عما تم تنفيذه مقارنة بالمعايير الرقابية الموضوعية مسبقاً حيث يبدأ دوره في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي عما تم رسمه فعلاً من أهداف.²

المطلب الثالث: أساليب الرقابة

تستخدم الرقابة عدة أساليب ووسائل وأدوات رقابية وهذا من أجل نجاح نظام الرقابة في بلوغ الأهداف التي يرمي لها في مقدمتها قياس الأداء الفعلي ونتائجه وسوف تتم الإشارة بإيجاز إلى تلك الأساليب والأدوات الرقابية مع التعرض إلى كيفية تطبيقها واستخدامها في العملية الرقابية ويمكن تقسيم أساليب الرقابة إلى نوعين:³

أساليب تقليدية.

أساليب متخصصة.

¹ - أحمد محمد المصري، "التخطيط والمراقبة الإدارية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2007م، ص 149

² - محمود عياصرة، "القيادة والرقابة والاتصال الإداري"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008م، ص 80

³ - أبو بكر مصطفى بعيرة، مرجع سبق ذكره، ص 27

أولاً: الأساليب التقليدية:

التقارير الإدارية: هو أسلوب معروف في جميع المنظمات وذلك من خلال تطبيقه والاعتماد عليه لأنه يعتبر وسيلة تهدف إلى إعطاء المعلومات اللازمة عن كيفية إجراء العمل ومدى كفاءة إنجازته، وهذا يسمح بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط، توجه التقارير بالدرجة الأولى إلى الجهة المسؤولة عن اتخاذ قرار تصحيح الانحراف واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك قد تكون هذه التقارير دورية أي تعد بانتظام، حيث تساعد في معالجة الانحرافات في وقتها، أو تكون نهائية أي بعد الانتهاء من إنجاز عمل أو مسؤولية معينة، هي تساعد في التقييم النهائي لأي عمل، ولكي تكون هذه التقارير هادفة يجب أن تعتمد على بيانات ومعلومات دقيقة.

ويجب أن تعد بطريقة جيدة و واضحة

ومن أهم التقارير الإدارية ما يلي:

التقارير الدورية: ويتم تحضيرها بصفة مختصرة ودورية، يومية، أو أسبوعية، أو شهرية، أو فصلية، أو بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل المشروع أو بعد الانتهاء نهائياً منه، توجه إلى الإدارة العليا وذلك بالوقوف على الإنجازات والمشكلات، ومثل هذه التقارير تكون مختصرة وتحتوي على معلومات وبيانات إحصائية، أو جداول وحقائق وأرقام.¹

تقارير سير الأعمال الإدارية: تتجز هذه التقارير من رؤساء الإدارات أو من ينوب عنهم، وتوجه للإدارة العليا، متضمنة أنشطة الإدارات وإنجازاتها المتعددة، حيث تشكل حلقة وصل بين المستويات الإدارية وتتمثل في الشروحات على العمليات الإدارية وبعض المقترحات والتوصيات لمعالجة أي خلل.

تقارير قياس كفاءة الموظفين: يتم من خلالها تقييم أداء المرؤوسين بما في ذلك قياس قدراتهم، وتطور تلك القدرات ومدى تعاونهم مع زملائهم في العمل والغرض من إنجاز مثل هذه التقارير هو تحفيز الموظفين على الأداء وتحسين نوعية عملهم، بالإضافة إلى تحسين أوضاعهم الوظيفية.

المذكرات: هي عبارة عن رسائل متبادلة، بين الإدارات وأقسام المؤسسة الواحدة حيث تعتبر وسيلة اتصال، يتم فيها نقل البيانات والمعلومات، واستعمال المذكرات واسع الانتشار في المؤسسات ذات الأعمال الكبيرة، وهذا لصعوبة اتصال الشخص بسبب ضغوط العمل والأداء، وعادة ما تستخدم في حالة نقل البيانات التي تتطلب حفظاً على ملفات المؤسسة، لتشكل مرجعية وثائقية في المستقبل كما تستخدم في الحالات التي تستدعي كتابة البيانات على شكل جداول وإحصائيات رقمية وتسجيل قرارات القمة الإدارية.²

الملاحظات الشخصية: تتم هذه الملاحظة عند الإنتاج الفعلي للسلع والخدمات وتوجد بوجود الرؤساء والمرؤوسين معاً، مما يتيح الفرصة للتصحيح أثناء أداء العملية الإنتاجية.

¹ - السعيد بلوم، "أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تدبير الموارد البشرية،

ص 48

² - السعيد بلوم، مرجع سبق ذكره، ص 49

ويتوقف نجاح هذا الأسلوب على مدى مهارة المديرين والنظام السائد في مكان العمل، وهذه الملاحظة تساعد العامل على إدراك الخطأ، الذي وقع فيه عن طريق مناقشة للوصول إلى حل الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الأداء.¹

الموازنات التقديرية والعمومية: تهتم بتقدير الإيرادات والمصروفات سواء على صعيد منظمات الأعمال والدولة فهي خطة تفصيلية محددة مقدمة للأعمال المرغوب تنفيذها لتكون مرشدة للمسؤولين يستخدمونها كأساس ومعيار لتقييم الأداء في المشروع، وتستخدم الميزانية التقديرية مع تكاليفها، كوسيلة رقابية ثم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري ثم للتنسيق بين أعمال المشروع المختلفة.

الشكاوى والتنظيمات: وهي أيضا وسيلة رقابية لكونها تحمل طابع المراجعات، والمتبعة وإحقاق الحق إذ بمقدور تلك الشكاوي أن تضع الرؤساء تماما في الصورة، فيما يخص بعض أوجه الانحراف أو الأخطاء مهما كان نوعها، هذا وتكون المراجعات التي تهدف إلى رفع الضرر الذي لحق بأحد الأفراد، إما إستراتيجية (شكاوي تقدم إلى المرجع نفسه، الذي صدر عنه العمل الضار) أو تسلسلية (شكاوي يقدمها المتضرر إلى رئيس الموظف) الذي تسبب الضرر، والشكاوي عموما هي عبارة عن وسائل رقابية يمارسها المواطنون والمراجعون على العاملين والمسؤولين في المنظمات.

الإحصائيات والرسوم البيانية: تقوم إدارة المؤسسة بإعداد إحصائيات في مجالات مختلفة لنشاطها وتستعمل هذه الإحصائيات وخاصة السلاسل الزمنية لدراسة التطور التاريخي للأعمال والتنبؤات وتقدم هذه الإحصائيات في شكل جداول، خرائط أو رسوم بيانية حيث يمكن إجراء المقارنات بين مختلف المؤشرات أو النتائج بالنظرة السريعة وكذلك يمكن إعداد جداول أو رسوم تبين تطور الإنتاج في المدى القصير أو البعيد، إن الاستعمال الجيد للبيانات الإحصائية والرسوم البيانية والخرائط يمكن مراقبة سير أعمال المؤسسة واكتشاف السلبات قصد تصحيحها.

السجلات والمراجعة الداخلية: تستخدم كوسيلة رئيسية للرقابة الداخلية حيث تستخرج منها البيانات على الأداء الفعلي للأعمال، كما تقارن البيانات الواردة فيها بما هو مقرر إنجازها، وتعتبر المراجعة الداخلية التقييم المستمر للأعمال والعمليات المنجزة وأداة فعالة للتأكد من حسن التنفيذ والكشف عن الأخطاء والانحرافات في النواحي المالية.²

ثانيا: الأساليب المتخصصة: وتتمثل في:

خرائط مراقبة الجودة: من أهم تطبيقات الرقابة هو الحفاظ على جودة المنتوجات سواء من حيث الحجم، النوعية، الوزن، التركيبة، لذلك فهي تستخدم أسلوب خرائط المراقبة مبنية على أساس المعلومات الإحصائية.

¹ - أبو بكر مصطفى بعيرة، مرجع سبق ذكره، ص 27

² - السعيد بلوم، مرجع سبق ذكره، ص 51

خريطة جانت: هي أسلوب يعمل على ضبط الإنتاج بالنسبة إلى عنصر الزمن، كما أنه وسيلة مباشرة في إجراء مقارنة مستمرة بين ما هو مخطط وبين الأداء الفعلي.¹

الخرائط الرقابية: ومن أهمها ما يلي:

سجل الآلة: يوضح كمية العمل الذي تؤديه الآلة والوقت الذي تستغرقه، وهذا عن طريق الأشكال البيانية لعدد ساعات العمل التي اشغلت فيها الآلة الواحدة يوميا وما أنتجته وبذلك يمكن التعرف على كفاءتها الإنتاجية

سجل العامل: يتم معرفة الوقت الذي يستغرقه كل عامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققه خلال هذا الوقت

خريطة التصميم: يتم من خلالها إعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل وفقا لتسلسل مراحل الإنتاج وتبين كذلك العمليات التي تأخرت عن موعدها

خريطة تقدم العمل: توضح الأعمال المنجزة والغير منجزة بالنسبة للمنتوج، مما يتطلب عدة مراحل خلال فترة زمنية معينة، وتقدم على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول عن مراقبة النشاط الذي يريد مراقبته.²

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية وأساليبها

تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد العمليات أو الخطوات التي يلجأ لها المحاسبون من أجل التلاعب بالأرقام المالية للشركة وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبون في الوصول إليه من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة، وذلك باستخدام القواعد والقوانين وممارسات المبادئ المحاسبية.

وستنطرق في المبحث إلى العناصر التالية:

مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها.

أشكال المحاسبة الإبداعية.

أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

لقد ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الانجليزي "lan Griffiths" عام 1986 بعنوان المحاسبة الإبداعية، إلا أن المعنى الظاهري لهذا المصطلح يبدوا من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحاسبين الماليين في الأسواق المالية، ليشير أن المحاسبة تتضمن إبداعا في ممارسة وظائفها.

ويمكن توضيح هذا المفهوم فيما يلي:³

¹ - أبو بكر مصطفى بعيرة، مرجع سبق ذكره، ص 39

² - ليلي عبد الكبير، "أساليب الرقابة وعلاقتها بالكفاءة الإنتاجية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص عمل وتنظيم، 2017م، ص 18

³ - أحمد محمد علوان الهلباوي، "المحاسبة الإبداعية"، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2019م، ص 81

- وتعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلا ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنها، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.¹

- كما تعرف أيضا على أنها: عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلا، إلى صورة مرغوبة حسب معيها، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية، وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين و/ أو تجاهل بعضها أو جميعها.²

- ويصف (Bamboo web Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن ممارسات المحاسبة القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم كما يضيف (Bamboo web) إن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سميت بالإبداع وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداع، ابتكار أو مغامر، ويضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال.³

- كما عرفها "Gillet" بأن: المحاسبة الإبداعية هي كل التقنيات والخيارات والمساحات من الحرية التي خلفتها النصوص المحاسبية، دون الخروج عن المعايير ومتطلبات المحاسبة والسماح لمديري الشركة بتغيير النتيجة أو تعديل جانب من وثائق المحاسبة.⁴

- وعرفت بأنها: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية بالتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشأة الأعمال.⁵

وبالتالي يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية هي :

عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية؛

ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛

الإجراءات المحاسبية (استغلال الثغرات وتعدد البدائل في السياسات المحاسبية)؛

تستعملها إدارة الشركة؛

¹ - سعدي فارس، العرابي حمزة، "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، العدد 03، 2020م، ص397

² -الرقى تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012م، ص31

³ -سيناء أحمد جار الله، "دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية"، مجلة كلية التربية للبنات، العدد 07، 2017م، ص415

⁴ -Yann-cédric armel vangah, "Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers", Accountability, Responsabilités et comptabilités, may 2017, poitier , France, "une démarche par les entretiens cd- rom, hal-01907530 ,p2,pp

⁵ -محمد حمود أحمد صالح السياغي، مرجع سبق ذكره، ص107

التحسين الصوري في القوائم المالية.

ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

أشار العديد من الباحثين إلى مجموعة من المسببات والعوامل التي أدت لتطور ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وتتمثل في ما يلي:

ركود الأسواق المالية: في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي ،لم تجد المؤسسات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984م، اتجهت هذه المؤسسات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية لرفع الجودة الاستثمارية، فكيف في حال ركود تلك المؤسسات أن تلبى حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار، فعليها تقديم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح، فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك المؤسسات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة.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 الطرق 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 رسمتها وإطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.²

حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو

¹-آسيا لعروسي، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، 2019م، ص36

²-إيتسام شريط، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي، 2016م، ص35

متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو تقليل من قيمتها.¹

توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث 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 مناسباً، فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.²

المطلب الثاني: أشكال ودوافع المحاسبة الإبداعية

أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتنوع أشكال المحاسبة الإبداعية بتعدد أساليب التلاعب بالحسابات ويمكن تصنيفها كما يلي:
المحاسبة النفعية: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا

تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ بها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.³

إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

التلاعب بالتقارير المالية: يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون⁴

ثانياً: دوافع المحاسبة الإبداعية

تتعدد وتختلف دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وذلك لتحقيق أهداف معينة، حيث تصنف الدوافع إلى: دوافع تعاقدية، دوافع سوق رأس المال، دوافع ضريبية، دوافع تنظيمية.⁵

¹-بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص36

²- أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص38

³- ابنتسام شريط، مرجع سبق ذكره، ص38

⁴- ليندا حسن، تامر حليبي، "دور المدقق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة"، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، 2009م، ص22

⁵- أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص31

دوافع تعاقدية : تتمثل هذه الدوافع في:

تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما يظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية¹.
زيادة الاقتراض من البنوك : تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم المؤسسات، كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سوف يؤثر إيجابيا على عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض².

اكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات : تلجأ المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض أرباحها قبل الدخول في مفاوضات بشأن رواتب الموظفين مع النقابات، فعادة ما تتفاوض الإدارة مع ممثلي العمال حول أمور تتعلق بمصلحة العمال كرفع مستويات الأجور والمكافآت والمعاشات، ومن المرجح أن يركز ممثلو العمال على الأرباح المحققة من طرف المؤسسة لطلب زيادات في الأجور، في المقابل تسعى الإدارة إلى الحصول على عقود عمل ميسرة تحاول من خلالها تخفيض أي زيادات مقترحة في الأجور، من جانب ممثلي العمال، من خلال تبني ممارسة إدارة الأرباح وتخفيض صافي الربح في الفترة التي تسبق هذا التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود بهدف إيهام هذه الاتحادات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال³.

الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها ، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى، وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، إن إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية⁴.

¹ - حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد 27، 2011م، ص7

² - حمومة رزيقة، "دور حافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير الأكاديمي في العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم المالية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2017م، ص 20

³ - آسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص32

⁴ - معاذ بوعروج، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016م، ص 49

التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل إدارة المؤسسة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بشكل سلبي في السوق خصوصاً أمام مساهميها.

الدعم الحكومي والمنح: أحياناً تستطيع الشركة أن تحصل على دعم من الحكومة أو على منح في ظروف معينة أو عندما تكون الشركة مطبقاً عليها مواصفات معينة، لذلك تحاول الشركات أن تحصل على هذا الدعم أو المنح، والتي قد تكون مثلاً عبارة عن خصومات على الضرائب أو تسهيلات من أجل الاستثمار، وأما المواصفات فقد تكون مثل أن يكون للشركة حجم وإيرادات معينة أو إذا ما قامت الشركة بوضع استثمارات في مناطق معينة، لذلك من أجل الحصول على هذه التسهيلات والمنح الحكومية تسعى الشركات أن تكون مواصفاتها ومنها مواصفاتها المالية ينطبق عليها الشروط الحكومية للحصول على التسهيلات والمنح، وإذا لم تنطبق هذه الشروط بشكل كامل وطبيعي على الشركة فإن ذلك يدفعها لمحاولة استخدام الوسائل والأساليب لإنجاح الأمر، فيتولد لديها الدافع لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إنجاز الأمر من الجانب المالي.¹

دوافع توقعات سوق المال : تتمثل هذه الدوافع في:

التأثير على أسعار أسهم المؤسسة: ترتبط العديد من حوافز المحاسبة الإبداعية بسوق الأوراق المالية، وخاصة الأسعار السوقية لأسهم الوحدة الاقتصادية، فتتدخل المحاسبة الإبداعية للتقرير عن أرقام للربح المحاسبي تتفق مع تنبؤات الأرباح المنشورة من قبل المحللين في السوق، أو لرفع أسعار الأسهم عندما تحدد تعويضاتها بناءً على هذه الأسعار في تاريخ محدد، كما في حالة اختيارات الأسهم أو لزيادة الأسعار السوقية في حالة العروض الأولية للسهم، حيث تساعد المحاسبة الإبداعية المؤسسات في تعزيز سعر السهم، والتقليل من مستويات الإقراض.²

تحديد 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 (سنوية أو ربع سنوية)، تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات، ويكون الأمر أكثر تأثيراً إذا كان عدم تحقيق تلك التوقعات من وجهة نظر مجلس الإدارة من شأنه التأثير سلباً على أسعار الأسهم ، الأمر الذي يدفع إلى البحث عن الوسائل الموصلة إلى الأهداف المعلن عنها سابقاً أو الاقتراب منها ، والتي قد تتضمن الإساءة في استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليه.

¹ - محموعة رزيقة، مرجع سبق ذكره، ص 20

² - محمود تيسير عبد الله الرافي، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية وشركات غير المساهمة العامة"، رسالة ماجستير، جامعة القدس، 2018م، ص 47

تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات بتداول أسهم شركتهم بحرية باقي المساهمين، وفي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي سيقوي فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية لأخبار الشركة.¹

تمهيد الدخل: تحاول الشركات عادة عدم الظهور بصورة متذبذبة بوجود أرباح متقلبة بين الارتفاع والانخفاض، بل ترغب بالحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح. ولذلك عند عدم حصول ذلك بشكل طبيعي فإنها تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بحيث يتم تخفيض الأرباح في السنوات التي يكون بها الدخل مرتفع من أجل تحويله أو نقله إلى السنوات التي يكون فيها منخفض ويمكن عمل ذلك عن طريق إيجاد مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات أو التلاعب بقيم الأصول في السنوات الجيدة ليتم تعديلها في السنوات السيئة بتخفيض المخصصات مثلاً التي تم رفعها في السنوات الجيدة.²

دوافع ضريبية: تتمثل هذه الدوافع في :

تخفيض المدفوعات الضريبية: أحد أهم الدوافع التي تتدرج ضمن الحوافز التنظيمية دافع التوفير في ضريبة الدخل، حيث تسعى المؤسسات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية، وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي، وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى قانونية بينما الأخيرة مخالفة للقانون، حيث أن تخفيض الضرائب هو من الحوافز الرئيسية للتلاعب المحاسبي، وفي الواقع قد يرغب المديرون في تخفيض الضرائب على الأرباح من خلال إعلان تكاليف أعلى من المعتاد، ومن إحدى الطرق المستخدمة لتحقيق ذلك الغرض طريقة تقييم المخزون السلعي وخاصة FIFO أو LIFO ، فعلى سبيل المثال: عند اختيار المديرين ل (FIFO & LIFO) سيؤدي ذلك إلى تغييرات في التدفق النقدي للوحدات الاقتصادية؛ نتيجة لتأثير طرق المخزون على الأرباح الخاضعة للضريبة، فالوحدات الاقتصادية عادة تستخدم (FIFO) عند زيادة الأسعار لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية والذي سيؤدي إلى زيادة الضرائب وانخفاض في التدفقات النقدية، وفي المقابل فإن (LIFO) قد تستخدم لتخفيض الدخل الظاهر في القوائم المالية؛ مما يؤدي إلى انخفاض في الضرائب وزيادة التدفق النقدي، لذلك فإن دافع الضريبة لتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية هو دافع رئيسي يؤثر على قرارات المديرين لتطبيق سياسات محاسبة المخزون السلعي.³

¹-أمانة الفتاوى، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية، شعبة مالية ومحاسبة، جامعة عنابة، 2013م، ص146

²-محمود تيسير عبد الله الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص43

³-أسيا لعروسي، مرجع سبق ذكره، ص36، 35

دوافع تنظيمية : وتتمثل هذه الدوافع في:

تفادي التكاليف السياسية: تتمثل تلك التكاليف في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم؛ نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح؛ وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.

التغير في الإدارة: قد يلجأ المديرون الجدد إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف إظهار سوء التسيير من قبل الإدارة القديمة.

الرغبة في إثبات الذات: عندما يكون من تسلم قيادة الشركة هم من المدراء الشباب الذين يمتلكون عقلاً مبدعاً وخلاقاً وخاصة في بداية مهنتهم فإنهم يقومون بالبحث عن حلول مناسبة للشركة ومتلائمة مع إستراتيجيات الشركة. لذلك فإن كثير منهم يلجئون إلى وسائل وأساليب مبدعة كممارسات المحاسبة الإبداعية للارتقاء بالشركة ووضعها في مصاف الشركات الرابحة وذات السمعة الجيدة. وهذا بالتالي يؤهلهم للحصول على ضمان التقدير وتحقيق التقدم والحصول على أجور عالية أو أرباح عالية بناءً على أدائهم المنعكس على وضع الشركة المالي.

الخروج من الأزمات: إن الشركات عندما تقع في أزمة، فإنها تسعى بكل الطرق والوسائل للخروج من الأزمة، وقد وُجد أن المحاسبة الإبداعية هي أداة لإخراج الشركة من الأزمات على المدى القصير وخاصة إذا تم استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف إيجاد معالجات لواقع الشركة الذي يزرع تحت الأزمة ودون تجاوز الحدود إلى الخداع، فبالتالي فإن المحاسبة الإبداعية لها أثر إيجابي على الشركة في الأزمات، لذلك فإن وقوع الشركة في الأزمات هو حافز لها لاستخدام المحاسبة الإبداعية.¹

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية:²

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في الإجراءات المحاسبية:

تتمثل هذه الأساليب في مختلف الطرق المتبعة في الإجراءات المحاسبية سواء تعلق الأمر بالإفصاح أو التوقيت الزمني للاعتراف بالإيراد أو التقدير.

أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح: وتتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح فيما يلي:

التمويل خارج الميزانية: تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانياتها ويسمى: تمويل خارج الميزانية ويعرف التمويل خارج الميزانية (أو التمويل

¹ -محمود تيسير عبد الله الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص49

² ابتسام شريط، مرجع سبق ذكره، ص42

الخفي) على أنه تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن متطلبات النظامية وبوجود الابتكارات المحاسبية، وتهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى التحكم في نسب المديونية.

ولعل أكثر ما يعارض هذا الأسلوب من مفاهيم المحاسبة هما: الملائمة وأمانة المعلومات، ذلك أنه يتعين على الشركة الإفصاح عن المعلومات الملائمة ذات العلاقة بأهداف القوائم المالية، إضافة إلى أن القوائم المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وطريقة التمويل هذه من أخطر الممارسات التي تعرض الشركة إلى مشكلات مفاجئة، لأن إخفاء الالتزامات أو الأصول لا يتضمن التحول الفعال للمخاطر.¹

التغيرات المحاسبية:

تمارس الشركات في بعض الأوقات تغييرات محاسبية على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتكون تلك التغيرات إما في السياسات المحاسبية المتبعة، أو في التقديرات المحاسبية، أو التغير في الوحدة المحاسبية، ويعتبر تغيير الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة الشركة أشهر أدوات إدارة المكاسب، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال مما يتناسب مع أهدافها.²

أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت : تتمثل فيما يلي:

الاعتراف بالإيراد:

يعتبر التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أكثر المخالفات التي كشفت عنها هيئة بورصة الأوراق المالية في نيويورك SEC، حيث شكلت نسبة المخالفات المتعلقة بالاعتراف بالإيراد الغير محقق أو (premature revenue) 70% من إجمالي مخالفات المحاسبة والمراجعة المنشورة من الهيئة في الفترة من 1972 وحتى 1979 وعلى الرغم من أهمية مسألة التلاعب في الاعتراف بالإيرادات وانتشارها، إلا أنها تعتبر أقل المجالات بحثاً فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

ولقد ورد في الدراسات المحاسبية التي تناولت الدراسات التعسفية المحتملة للاعتراف بالإيراد مسألة الاعتراف بالإيرادات الوهمية ، غير أن الإيرادات الوهمية تخرج عن حدود المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال، ولذلك ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في قائمة الدخل كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتعتبر أكثر أدوات استعجال اعتراف بالإيراد هنا من خلال تسجيل الإيراد في وقت تقديم الخدمة وقبل الانتهاء منها، أو تسجيل الإيراد قبل شحن البضاعة أو قبل التأكد من اكتمال الصفقة وقبول العميل، أو تسجيل الإيراد على الرغم من عدم التأكد من مقدرة العميل على السداد.

¹-ميسون بنت محمد بن علي القرني، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010م، ص 53 54

²- ميسون بنت محمد بن علي القرني، مرجع سبق ذكره، ص 59

وإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها تنص على أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد إرسال البضائع، فإن بعض الشركات تقوم بإرسال جزء من البضائع إلى موزعين أو عملاء متوقعين وتسجل الإيراد في سجلاتها، وإذا كانت نسبة احتمال رجوع تلك البضائع كبيرة، فإنها لن ترجع إلا فترة محاسبية تلي الفترة التي يعلن فيها عن الإيراد. من جهة أخرى، هناك بعض الشركات التي تعترف بالدفعات المالية المقدمة اتجاه السلعة أو الخدمة وقت استلامها ويكون من الواجب توزيعها على فترات مالية متتالية.¹

الاعتراف بالمصروف:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتمادا على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات التحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.

أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير: وتتمثل في الآتي:

سياسات رسملة المصروفات:

تقوم بعض الشركات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية يتم رسملتها ثم إطفائها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات.

وتعتبر مصروفات البحث والتطوير، ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الالكترونية على الشبكة، وبعض مصروفات التسويق والدعاية المباشرة المتعلقة بتصميم وطباعة ونشر الكتالوجات وإنتاج الأفلام والبرامج التلفزيونية الدعائية، وكذلك مصروفات التنقيب عن النفط في الشركات البترولية في أحد مواقع الشركة جميعها أمثلة على موضع تلاعب الشركات في المصروفات، نظرا لجواز اعتبارها مصروفات إيرادية تتم رسملتها.

أما المصروفات التي لا يمكن ربطها بأي أرباح مستقبلية فيتم التعامل معها على أنها مصروفات تتحملها الشركة في الفترة المحاسبية الخاصة بها، ومن الواضح أيضا أن حكم الإدارة يلعب دورا هاما في تحديد المصروفات التي ترتبط بأرباح مستقبلية عن غيرها من المصروفات ودرجة التأكد من تلك الإيرادات، وهكذا تؤدي الإدارة دورا في تحديد تلك النقطة.²

¹ - معاذ بوعروج، مرجع سبق ذكره ، ص 56

² - ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره، ص 64

استهلاك الأصول الثابتة:

أما فيما يتعلق بالاستهلاك، فتلجأ الشركات إلى استغلال الطرق الاختيارية لاحتساب الاستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبيا أن يتم استهلاك الأصول إما بتحميل السنوات الأولى بقسط استهلاك أكبر بطريقة القسط المتناقص أو بطريقة القسط الثابت، حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الإنتاجي المقدر، ومن جهة أخرى، لا تتضمن المبادئ المحاسبية على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول، أي تحدد المدة الزمنية لاستهلاك الأصول الثابتة، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي، توفر للمديرين الفرصة أو الاختيارية في تمديد أو تقصير العمر (مدة الاستهلاك) للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر بالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طرديا مع عمرها، فزيادة مدة استهلاك الأصل يعني تقليل معدل الاستهلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

إطفاء الشهرة والعلامات التجارية:

الشهرة من المواطن الرئيسية التي تحتمل تباينا كبيرا في المعالجة، فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وبهذا القدر من المرونة والاختيارية، قد يتم اختيار فترة إطفاء طويلة، تكون أكثر من العمر الاقتصادي للأصل الغير ملموس، وبذلك تقلل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.¹

المدينون والدائنون:

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد ولكن حتى في تقييم حسابات المدينين، حيث يتم تقييم الحسابات المدينة وفقا لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين.

وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها ولو بشكل مؤقت بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح، والمخصصات كما سبقت الإشارة إليها أحد العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصروفات الفترة، فإذا قدرت الشركة أن حساب المخصص المسجل في الميزانية أكثر مما ينبغي، نقوم بتخفيض مقدار المخصص والحصول على زيادة في الأرباح. وعلى العكس من ذلك، قد تلجأ الشركة إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات يمكن استخدامها في سنوات غير الجيدة وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح.

المخزون السلعي:

إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في العدد الفعلي لعناصر المخزون، غير أنها تعد احتيالا صريحا.

¹ - معاذ بوعروج، مرجع سبق ذكره، ص 57

والطريقة هنا أن يتم التلاعب في تقدير المخزون وتصنيفه كاعتباره مخزونا راكدا أو متقادما. وهناك أكثر من طريقة لقياس تدفق المخزون وللإدارة اختيار الطريقة المناسبة لأهدافها، كما أن طريقة تقييم المخزون السلعي - التكلفة أو السوق أيهما أقل - تتيح للإدارة اختيار سعر السوق المناسب، وإذا تقادمت عناصر المخزون أو أصبح بطيء الحركة، تتخفف قيمته السوقية، وهنا تظهر الحاجة إلى الحكم الشخصي فيما إذا كان تخفيض المخزون ضروريا أم لا، وكأسلوب محاسبي إبداعي تلجأ الشركات إلى تأجيل تخفيض قيمة المخزون.¹

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، لذا لا بد للمعلومات المالية المستخدمة أن تتصف بالاعتمادية والشفافية إضافة إلى إنفاقها مع المبادئ المحاسبية من أجل حسن اتخاذ القرارات من طرف مستخدميها، إلا أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعدة إلى حد ما ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص، ويمكن توضيح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية في الجدول التالي:²

الجدول رقم (1-2): أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

الميزانية	حسابات النتائج	جدول حركة رؤوس الأموال	التدفقات النقدية
-الأصول الغير ملموسة: المبالغة في التقييم أو الاعتراف بها بما يخالف القواعد المنصوص عليها.	-تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية بيع لا تزال موضع شك.	-جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	- الخلط في تصنيف النفقات بين التشغيلية، استثمارية وتمويلية.
-الأصول الثابتة: عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية أثناء الإدراج والتلاعب في نسب الإهلاك.	-تسجيل إيراد مزيف.	المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	-تسجيل تكاليف التطوير الرأس مالي كندفقات نقدية استثمارية خارجة بدل التشغيلية لزيادة كندفقات النقدية الداخلة.
- الاستثمارات المتداولة: التلاعب في أسعار السوق إضافة إلى التخفيض غير مبرر في مخصصات انخفاض الأسعار.	- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.	المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	-التلاعب بالندفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	-التلاعب بالندفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	-التلاعب بالندفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير
- نقل الإيرادات إلى فترة	- نقل الإيرادات إلى فترة	المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع، رأس المال المكتتب ورأس مال محتسب، وذلك بغاية إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	-التلاعب بالندفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير

¹ - ميسون بنت محمد بن علي الفري، مرجع سبق ذكره ص 69

² - صبرينة بنت صابر سليمان، "دور الرقابة الجبانية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجبانية معمقة، 2018م، ص11

<p>مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية الغير مكتملة في الدخل الصافي بهدف التهرب الضريبي.</p> <p>-التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة.</p>		<p>مالية لاحقة.</p> <p>- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية.</p>	<p>-الذمم المدينة: عدم الكشف عن الذمم المتأثرة لتخفيض مخصصاتها، والتعمد في الخلط في تصنيفها بهدف تحسين السيولة.</p> <p>-الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة فيها.</p> <p>-الموجودات الطارئة: إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققها.</p> <p>-المطلوبات المتداولة: عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري للقروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة.</p> <p>-المطلوبات الطويلة الأجل: الحصول عليها قبل إعلان الميزانية لتسديد قروض قصيرة الأجل.</p> <p>-المخزون: التلاعب في كشوفات الجرد، أسعار التقييم، التغيير في طرق تسعير المخزون.</p> <p>- حقوق المساهمين: إضافة مكاسب محققة إلى صافي الربح الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.</p>
---	--	--	--

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

المبحث الثالث: دور الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

ظهرت الحاجة إلى المختصين في الإدارة لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة، ونتيجة لذلك قام المالكون بتعيين مديرين متخصصين، وتفويض السلطات إليهم، ومنحهم بعضا من الصلاحيات، الأمر الذي أدى إلى ضرورة توفير الرقابة الكافية على أعمالهم للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة

بمستخدمي المعلومات عن طريق محاسب مهني، وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى: دوافع الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك الاتجاهات الحديثة للكشف عنها، وطرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد من استخدامها.

المطلب الأول: دوافع الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه يدفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد.¹

كما أثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت الشركة أو واجهت قرارات مهمة وتتحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:²

التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمشاركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.

تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما يظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية.³

الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تنفيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحيانا أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.⁴

الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات

¹ - ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012م، ص 23

² - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 362

³ - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 364

⁴ - ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، العدد 32، ص 244

المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى، وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، إن إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية.¹

المطلب الثاني: الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وتتمثل أهم الاتجاهات والرسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها كالاتي:²

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات (corporate governance) وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية بند الطوارئ لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء بند الطوارئ بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات، ويقصد بالثبات هذا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما

¹ - ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سبق ذكره، ص 24

² - مجبل دواوي إسماعيل، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد الثالث، 2014م، ص 47

سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه غير مسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.¹

الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

تتمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية: ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.²

اتجاه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB: عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS، كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها: التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية US GAAP، وتلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.³

¹-حسن حسين فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 370

²- معاذ بوعروج، مرجع سبق ذكره، ص 48

³- حسن حسين فليح مفلح القطيس وفارس جميل حسين الصوفي، ص 371

المطلب الثالث: طرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد من استخدامها

أولاً: طرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتطلب التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية أن يكون أصحاب الشأن على دراية تامة بكافة التطورات الطارئة والمختصة بالمحاسبة الإبداعية، بهدف اكتشاف الممارسات وبالتالي الحد من وجودها، وقد ظهرت العديد من الإجراءات الاحترازية التي من شأنها الحد من توغل ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن أجل تحقيق ذلك تم تضمين البرامج المحاسبية التعليمية والتثقيفية عدد من الأساليب التي تهدف للتصدي للممارسات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية، فعمدت إلى تطوير الثقافة المحاسبية وعقد حوارات نقاشية وتثقيفية التي اعتبرت من أهم الخطوات لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز الطرق والمحاو المتبعة لمنع ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ما يلي:

تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء غير التنفيذيين، تتمحور أعمالهم في تحديد مراجع خارجية والعمل على رفع استقلالية اللجنة أثناء التعبير عن رأيهم في القوائم المالية للشركة ويتم ذلك من خلال تحديد أتعابهم.

تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية المهنية للمنشآت التجارية في ضوء التوسع والتمدد الهائل في الأسواق المالية العالمية، واللجوء للاستناد على أسواق القطاع الخاص وعولمة الأسواق بهدف رفع معدلات النمو الاقتصادي وزيادته.

تقليل النطاق حول انتقاء البدائل المحاسبية من خلال القيام بإقامة معالجة محاسبية قياسية في المعايير، وتقليل مفهوم الثبات من جهة معدي القوائم المالية أثناء استخدامهم للسياسات المحاسبية، ومنع الاستخدام السيئ لبعض السياسات المحاسبية المتداولة.¹

ثانياً: الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات)، إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتساب الربحية وكفاءة النشاط وللحد من ذلك لابد من إتباع الإجراءات التالية:²

من فواتير البيع وخصوصاً الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

¹ - عبد الله محمود عبد الله النمرين، "ممارسات محاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير في محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2019م، ص 31

² - عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرداري جلابية، "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية"، كلية الشرق الأهلية كسلة، ص ص 13، 14

التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بنظر الاعتبار.

استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

بالإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها في عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وللمحد من ذلك لابد من إتباع الإجراءات التالية:¹

استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

فحص كشوفات الجرد والتحقق من وجود الفعلي للأصناف في المخازن.

التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والأثر المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن متطلبات المتداولة إعادة احتساب نسب السيولة.

التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

تعديل الربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

الإجراءات و الاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات

¹ - عيسى أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 25، 24

النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الإجراء متبوعاً بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم، ومن الإجراءات المضادة ما يلي:

التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة.

التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.

إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفق لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.

التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.

التحقق من نتيجة أعمال المنشأة التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.¹

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى الجانب النظري لموضوع دراستنا، حيث تم التعريف بالرقابة على أنها أداة لتصحيح الانحرافات والأخطاء ومحاولة تفاديها في المستقبل، كما تطرقنا إلى المحاسبة الإبداعية التي أصبحت محل اهتمام وتركيز المحاسبين والمراجعين بشكل كبير، وتعتبر شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها.

وفي دراستنا حاولنا الجمع بين المفهومين من خلال تسليط الضوء على دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

¹ - أسامة عمر جعارة وآخرون، "أثر إدراك المالكين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفّق النقدي"، مجلة دراسات العلوم الإدارية المجلد 42، العدد 1، الجامعة الأردنية، 2015م، ص 231

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات محاسبة الإبداعية وذلك من خلال وجهة نظر جهة نظر أكاديمية متمثلة في الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات وخبراء محاسبون ومحاسبين ماليين، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال استمارة الاستبيان والتي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالاستعانة ببرنامج spss، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

تتركز الدراسة على جانبين أساسيين هما الطريقة التي ستجمع بها البيانات منها والجهة التي سيتم جمع البيانات منها، والتطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة، وإجراءات صدق الأداة، من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مجتمع الدراسة وكذا عينته

أولاً: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في فئتين رئيسيتين، الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية، والمهنيين من محافظي الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين والمحاسبين الماليين وذلك من ولاية الأغواط وبعض الولايات المجاورة لها.

ثانياً: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 30 استمارة، كما أعتمد في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك من خلال تقديم الاستبيان الكترونياً عبر موقع [linkedin](https://www.linkedin.com). وقد تم استلام 21 استمارة ورقية، و 09 استمارات الكترونية، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية %	العدد	
100	30	عدد الاستمارات الموزعة
0	0	عدد الاستمارات الملغاة
0	0	عدد الاستمارات غير المستلمة
100	30	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على استمارة الدراسة

المطلب الثاني: أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، تضمن الاستبيان مقدمة من أجل عرض موضوع الدراسة، وتعريفهم بهدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على 5 صفحات تتضمن 31 سؤال مقسمة إلى جزئين:

الجزء الأول من الاستبيان: خصص الجزء الأول للمجيب على الاستبيان ومعلوماته الشخصية من خلال (الخبرة المهنية، الوظيفة الممارسة، المؤهل الأكاديمي).

الجزء الثاني من الاستبيان: متعلق بفرضيات الدراسة، حيث احتوى على 28 سؤال والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى 3 محاور:

المحور الأول: تضمن 10 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول الرقابة وأساليبها

المحور الثاني: يحتوي على 12 سؤال خاص بالفرضية الثانية حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

المحور الثالث: تضمن 6 أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها، كما هي موضحة في هذا الشكل:

الجدول رقم (2-2): مقياس ليكارت الثلاثي

الوزن	الإجابة
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابقة

ثم يتم تحديد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-3): معايير تحديد الاتجاه

الاتجاه الرأى	المتوسط
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابقة

المطلب الثالث: اجراءات صدق الأداة

تم عرض هذا الاستبيان في مرحلة الإعداد على مجموعة من الأساتذة المحكمين¹ تألفت 04 أعضاء الهيئة التدريسية المختصة في العلوم المالية المحاسبية والأخذ بعين الاعتبار آرائهم وملاحظاتهم وانتقاداتهم، للوصول إلى ضبط استمارة الاستبيان² وصياغتها بشكل جيد ونهائية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

كما تم اختبار صدق الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ وهذا لقياس صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته، بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0،1) ولكل منها دلالة.

الثبات: يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وظروف متشابهة.

الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويمكن حسابه عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

نتائج اختبار الثبات والصدق: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 30 فردا تحصلنا على القيمة ألفا (0،69)، وبجذرها تحصلنا على قيمة (0،83) وهذا يدل على أن المقياس مقبول إحصائياً وصالح للقياس.

¹ ملحق رقم 01، ص 66.

² ملحق رقم 02، ص 67.

جدول رقم (2-4): قيمة معامل الثبات العام Alpha Cronbach

عدد المتغيرات	قيمة ألفا كرونباخ
28	6920.

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

في هذا المبحث يتم دراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الوظيفة الممارسة، عدد سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي.

المطلب الأول: تحليل المعلومات الشخصية لأفراد العينة

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

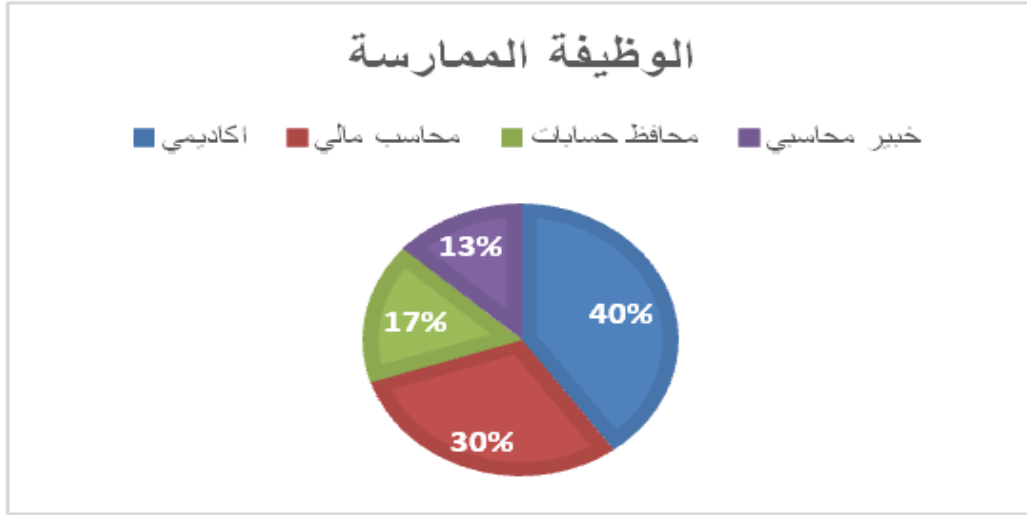
يمكن توضيح التوزيع الإحصائي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة كما يلي:

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
الوظيفة الممارسة	محافظ حسابات	5	16,7
	خبير محاسبي	4	13,3
	محاسب مالي	9	30,0
	أكاديمي	12	40,0
المجموع		30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الشكل والجدول أعلاه نلاحظ أن وظيفة أكاديمي حظيت بأعلى نسبة 40,0% من إجمالي العينة، أما بالنسبة لوظيفة محاسب مالي فكانت نسبتها 30,0% من إجمالي العينة، أما بالنسبة لوظيفة محافظ حسابات فكانت نسبتها 16,7% من إجمالي العينة، أما بالنسبة لوظيفة خبير محاسبي فكانت نسبتها 13,3% من إجمالي العينة

ثانياً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

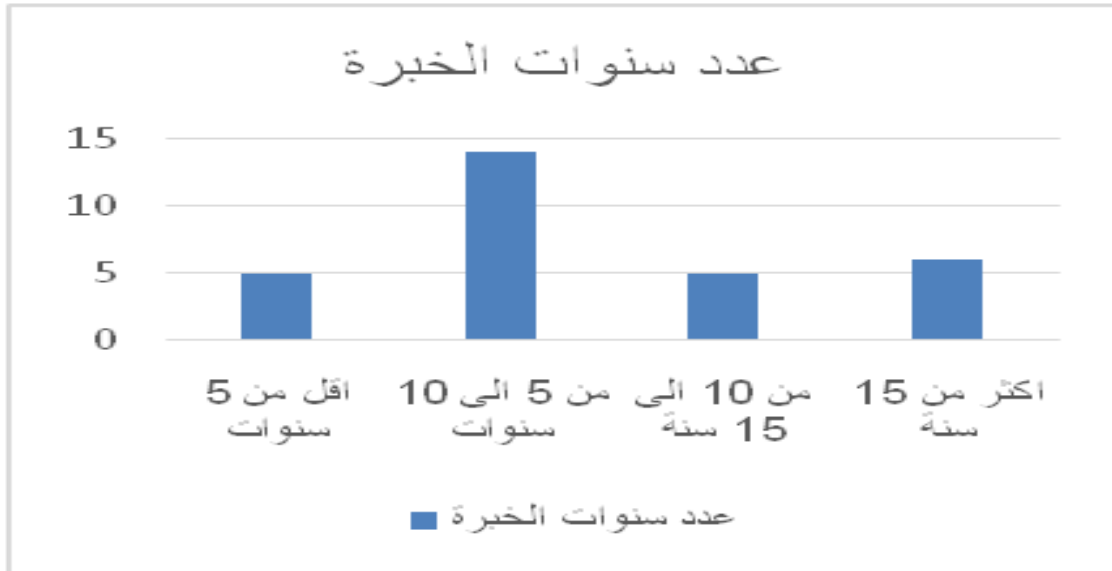
يمكن توضيح التوزيع الإحصائي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة كما يلي:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	16,7
	من 5 إلى 10 سنوات	14	46,7
	من 10 إلى 15 سنة	5	16,7
	أكثر من 15 سنة	6	20,00
المجموع		30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتبين من الجدول والشكل السابقين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، حيث أن نسبة 46,7% خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جداً أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى عالي من الخبرة، كما أنها نسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الإجابات مما يؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، في حين بلغت نسبة الأفراد الذين خبرتهم أكثر من 15 سنة 20,0% من إجمالي العينة، وتليها نسبة 16,7% لكل من الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 10 و 15 سنة والذين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

يمكن توضيح التوزيع الإحصائي لأفراد العينة حسب المؤهلات الأكاديمية كما يلي:

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل الأكاديمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة %
المؤهل الأكاديمي	ليسانس	14	46,7
	ماستر	11	36,7
	ماجستير	0	0
	دكتوراه	5	16,7
المجموع		30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

توضح النتائج المبينة في الجدول والشكل توزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة حيث نجد نسبة 46,7% للذين يحملون شهادة ليسانس وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة، وهذا ما يدل على كفاءة أفراد العينة، تليها من هم بمستوى ماستر ب 36,7% من العينة، أما باقي أفراد العينة فهم بمستوى دكتوراه، أما بخصوص الماجستير فكانت نسبتها تساوي الصفر.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

سيتم في هذا المطلب دراسة وتحليل محاور الاستبيان، كل محور على حدى، وذلك بالاعتماد على الطرق الإحصائية المنتقات من برنامج SPSS والاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

أولاً: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

والجدول الموالي يوضح نتائج المحور الأول والتي تتمحور حول الرقابة وأساليبها

الجدول رقم (2-8): اتجاه الإجابات المدروسة حول الرقابة وأساليبها

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	العبرة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0,48	2,35	1	4	25	تمثل الرقابة ضمان لتحقيق الأهداف المنشودة
			3,3	13,3	3,83	
موافق	0,78	2,53	5	6	19	الرقابة هي نشاط إنساني يهدف إلى اكتشاف حدوث أخطاء وتصحيحها
			16,7	20,0	63,3	
محايد	0,82	1,76	7	9	14	تمثل عملية الرقابة محصلة نهائية لأنشطة ومهام المؤسسة
			23,3	30,0	46,7	
موافق	0,77	2,40	5	2	23	تبين الرقابة مدى الانحراف بعد مقارنة نتائج الأداء بالمعايير
			16,7	6,7	76,7	
موافق	0,73	2,47	4	6	20	تسمح التقارير الإدارية بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط
			13,3	20,0	66,7	
موافق	0,73	2,50	4	7	19	تستخدم الرقابة ميزانية تقديرية بتقدير إيرادات ومصروفات
			13,3	23,3	63,3	
موافق	0,78	2,50	5	5	20	تستعمل الرقابة إحصائيات ورسوم بيانية لكشف سلبيات أعمال المؤسسة
			16,7	16,7	66,7	
موافق	0,34	2,37	-	4	26	تستخدم الرقابة المراجعة الداخلية للكشف عن الأخطاء والانحرافات من نواحي مالية
			-	13,3	7,86	
موافق	0,63	2,47	2	10	18	تستخدم الرقابة خريطة التصميم لإعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل
			6,7	33,3	60,0	

موافق	0,62	2,40	2	8	20	تقدم خريطة تقدم العمل الأعمال على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول في مراقبة النشاط
			6,7	26,7	66,7	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يظهر الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول الرقابة وأساليبها، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (2,34-2,76)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0,34 - 0,82) بدرجة تقديرية بين محايد وغير موافق، وعليه سيتم شرح عبارات المحور الأول كل واحدة على حدى.

1- تمثل الرقابة ضمان لتحقيق الأهداف المنشودة: أجمع كل أفراد العينة على الموافقة على هذه العبارة حيث أجاب 25 فرد بموافق، و4 أفراد بمحايد، وفرد بغير موافق، إذ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 1,29 - 0,48 على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق وهي قيمة جيدة ترجع إلى تجانس وتوافق الإجابات ورضا غالبية أفراد العينة.

2- الرقابة هي نشاط إنساني يهدف إلى اكتشاف حدوث أخطاء وتصحيحها: أجاب 19 فرد بموافق و6 أفراد بمحايد في حين أن 5 أفراد أجابوا بغير موافق، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نجده يساوي 2,53 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، وقيمة الانحراف المعياري 0,78 تعبر عن تشتت الإجابات.

3- تمثل عملية الرقابة محصلة نهائية لأنشطة ومهام المؤسسة: أجاب 14 فرد من أفراد العينة بموافق في حين أجاب 9 من أفراد العينة بمحايد و7 أجابوا بغير موافق، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 1,76 فإن اتجاه الإجابة كان محايد، في حين بلغ الانحراف المعياري 0,82 تعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.

4- تبين الرقابة مدى الانحراف بعد مقارنة نتائج الأداء بالمعايير: أجاب 23 فرد من أفراد العينة حول العبارة بموافق وكانت إجابة 2 أفراد منهم بمحايد و5 آخرين من أفراد العينة كان رأيهم غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,40 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق في حين بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,77 والتي تعبر عن تشتت الإجابات

5- تسمح التقارير الإدارية بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط: أجاب 20 من أفراد العينة حول هذه العبارة بموافق، و6 أجابوا بمحايد في حين أن 4 كان رأيهم غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2,47 أي اتجاه الإجابة موافق، وبانحراف معياري بلغ 0,73 والتي تعبر عن تشتت الإجابات.

6- تستخدم الرقابة ميزانية تقديرية لتقدير إيرادات ومصروفات: أبدى 19 من أفراد العينة رأيهم حول العبارة بموافق، كما أبدى 7 من أفراد العينة رأيهم بمحايد وأبدى 4 آخرون من أفراد العينة غير موافق، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,50 مما يشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بقيمة 0,73 والتي تعبر عن تشتت الإجابات

7- تستعمل الرقابة إحصائيات ورسوم بيانية لكشف سلبيات أعمال المؤسسة: أجاب 20 من أفراد العينة بموافق و5 أفراد بمحايد و5 آخرون بغير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2,50 الذي يعبر عن اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري بلغ 0,78 والتي تعبر عن تشتت الإجابات

8- تستخدم الرقابة المراجعة الداخلية للكشف عن الأخطاء والانحرافات من نواحي مالية: أجاب 26 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة وكان رأي 4 محايد، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 1,13 إذ يدل على اتجاه موافق، وبانحراف معياري قدر بقيمة 0,34 يشير إلى تجانس وتوافق الإجابات.

9- تستخدم الرقابة خريطة التصميم لإعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل: أجاب 18 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة بموافق وكان رأي 10 محايد و2 غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 47,2، إذ يدل على اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري قدر بقيمة 0,63 يشير إلى توافق نسبي للإجابات

10- تقدم خريطة تقدم العمل الأعمال على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول في مراقبة النشاط: أجاب 20 فرد بموافق حول العبارة و8 محايد و2 فرد بغير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2,40 إذ يدل على اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري قدر بقيمة 0,62 يشير إلى تجانس نسبي للإجابات.

ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان

والجدول الموالي يوضح نتائج المحور الثاني والتي تتمحور حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (2-9): اتجاه الإجابات المدروسة حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0,85	2,60	7	4	19	من دوافع المحاسبة الإبداعية
			23,3	13,3	63,3	تحسين وتجميل صورة المؤسسة في السوق

محايد	0,76	1,97	8	13	9	التغير في الإدارة يدفع المدراء إلى اللجوء للمحاسبة الإبداعية لإثبات ذاتهم وتحقيق مكاسب شخصية
			26,7	43,3	30,0	
موافق	0,67	2,40	3	6	21	من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها
			10,0	20,0	70,0	
موافق	0,78	2,50	5	5	20	من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح
			16,7	16,7	66,7	
موافق	0,72	2,60	4	10	16	من دوافع المحاسبة الإبداعية زيادة فرص للحصول على قروض بنكية
			13,3	33,3	53,3	
محايد	0,78	1,73	6	10	14	من أساليب المحاسبة الإبداعية الزيادة أو النقصان في تقدير عمر التثبيتات للتأثير على قيمة الإهلاك
			20,0	33,3	46,7	
محايد	0,69	1,93	6	16	8	من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل كخصوم متداولة للتأثير الإيجابي على السيولة
			20,0	53,3	26,7	
محايد	0,90	1,87	10	6	14	من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير طرق تقييم المخزونات (CUMP,FIFO)
			33,3	20,0	46,7	
موافق	73,0	2,57	4	9	17	من أساليب المحاسبة الإبداعية تحميل أرباح وخسائر الصفقات إلى سنوات أخرى
			13,3	30,0	56,7	
موافق	0,86	2,53	7	2	21	من أساليب المحاسبة الإبداعية

			23,3	6,7	70,0	التغيير في الإيرادات أو الأعباء بهدف تعظيم الأرباح
محايد	0,79	1,70	6	9	15	الاعتراف بالإيرادات المتوقعة يؤدي إلى زيادة الأرباح
			20,0	30,0	50,0	
موافق	0,72	2,60	4	10	16	نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة
			13,3	33,3	53,3	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين الجدول السابق نتائج المحور الثاني من الاستبيان والذي يعبر عن رأي أفراد العينة حول دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (1,40 - 1,97)، انحرافات معيارية تتراوح بين (0,69 - 0,90)، وعليه سيتم شرح عبارات المحور الثاني كل واحدة على حدة:

1- من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين وتجميل صورة المؤسسة في السوق: أبدى 19 من أفراد العينة رأيهم حول العبارة بموافق و4 منهم بمحايد و7 منهم كان رأيهم غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 2,60 أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، وانحراف معياري بلغ 0,85 يعبر عن مقدار تشتتت في الإجابات

2- التغيير في الإدارة يدفع المدراء إلى اللجوء للمحاسبة الإبداعية لإثبات ذاتهم وتحقيق مكاسب شخصية: أبدى 9 من أفراد العينة رأي موافق حول العبارة، كما أبدى 13 منهم رأي محايد وكان رأي البقية 8 غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 1,97 وبالتالي اتجاه الإجابة محايد، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,76 تعبر عن تشتتت مقبول للإجابات

3- من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها: أجاب 21 فرد من أفراد العينة بموافق كما كان رأي 6 أفراد من العينة محايد، ورأي 3 من الأفراد غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 2,40 أي أن اتجاه الإجابات موافق وانحراف معياري بلغ 0,67 تعبر عن تشتتت منخفض للإجابات

4- من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح: أجاب 20 فرد من أفراد العينة بموافق كما كان رأي 5 أفراد من العينة بمحايد، ورأي 5 من الأفراد بغير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2,50 وبالتالي اتجاه الإجابة موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري بلغ 0,78 تعبر عن تشتتت الإجابات

5- من دوافع المحاسبة الإبداعية زيادة فرص أفضل للحصول على قروض بنكية: أبدى 16 فرد من أفراد العينة كان رأيهم حول هذه العبارة بموافق، و10 من أفراد العينة كان لهم رأي محايد، ورأي 4 من الأفراد بغير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,60، أي أن اتجاه الإجابات موافق وبانحراف معياري بلغ 0,72 تعبر عن تشتت في الإجابات

6- من أساليب المحاسبة الإبداعية الزيادة أو النقصان في تقدير عمر التثبيتات للتأثير على قيمة الإهلاك: أجاب 14 من أفراد العينة رأيهم حول العبارة بموافق و10 من أفراد العينة رأيهم بمحايد و6 آخرون من أفراد العينة رأي غير موافق، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1,73، أي أن اتجاه محايد وذلك بانحراف معياري بلغ 0,78 تعبر عن تشتت في الإجابات

7- من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل كخصوم متداولة للتأثير الإيجابي على السيولة: أجاب 8 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة، وكان رأي 16 من أفراد العينة بمحايد و6 آخرون من أفراد العينة رأي غير موافق، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 1,93، أي أن اتجاه محايد وذلك بانحراف معياري بلغ 0,69، يشير إلى تجانس نسبي للإجابات

8- من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير طرق تقييم المخزونات (CUMP, FIFO): أجاب 14 من أفراد العينة رأي موافق حول مضمون العبارة وكان رأي 6 من الأفراد محايد و10 من الأفراد غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 1,87، ما يدل على اتجاه محايد وبانحراف معياري قدر 0,90، يبين مقدار تشتت الإجابات

9- من أساليب المحاسبة الإبداعية تحميل أرباح وخسائر الصفقات إلى سنوات أخرى: أجاب 17 من أفراد العينة بموافق و9 من الأفراد رأي محايد و4 من الأفراد غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,57، ما يدل على اتجاه موافق وبانحراف معياري 0,73، يعبر عن تشتت في الإجابات

10- من أساليب المحاسبة الإبداعية التغيير في الإيرادات أو الأعباء بهدف تعظيم الأرباح: أجاب 21 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة وكان رأي 2 من أفراد العينة محايد ورأي 7 من الأفراد كان غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2,53 الذي يعبر عن اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري بلغ 0,86 يعبر عن تشتت في الإجابات.

11- الاعتراف بالإيرادات المتوقعة يؤدي إلى زيادة الأرباح: أجاب 15 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة وكان رأي 9 محايد ورأي 6 من الأفراد كان غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 1,70 الذي يعبر عن اتجاه محايد وذلك بانحراف معياري بلغ 0,79، يشير إلى مقدار تشتت في الإجابات

12- نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: أجاب 16 من أفراد العينة بموافق حول هذه العبارة و10 محايد في حين كان رأي 4 من الأفراد كان غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي 2،60 الذي يعبر عن اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري قدر 0،72 يشير إلى مقدار تشتت الإجابات

ثالثاً: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

والجدول الموالي يوضح نتائج المحور الثالث والتي تتمحور حول أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (2-10): اتجاه الإجابات المدروسة حول أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	العبارة
			التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0،81	2،63	6	7	17	الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية
			20،0	23،3	56،7	
موافق	0،70	2،60	4	1	25	يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين تفيد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			13،3	3،3	83،3	
موافق	0،53	2،37	1	7	22	تتمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية
			3،3	23،3	73،3	
موافق	0،73	2،47	4	6	20	الحد من بعض التجاوزات واستغلال بعض نقاط الضعف من قبل المحاسبين للمعايير المحاسبية
			13،3	20،0	66،7	
موافق	0،73	2،57	4	9	17	تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين
			13،3	30،0	56،7	
موافق	0،63	2،43	2	9	19	تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى

			6,7	30,0	63,3	بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية والمهنية للمنشآت
--	--	--	-----	------	------	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (1,30 - 1,63) بانحرافات معيارية تتراوح بين (0,53 - 0,81)، وعليه سيتم شرح عبارات المحور الثالث كل واحدة على حدة:

1- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: أبدى 17 من أفراد العينة رأي موافق حول العبارة وأبدى 7 من أفراد العينة رأي محايد في حين أن 6 كان رأيهم غير موافق وبلغ المتوسط الحسابي 2,63 ويشير إلى اتجاه موافق وبانحراف معياري قيمته 0,81 يشير إلى مقدار تشتت الإجابات

2- يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين تفيد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 25 من أفراد العينة بموافق وكانت إجابة 1 من أفراد العينة محايد و 4 من الأفراد رأي غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,60 ويشير إلى اتجاه موافق وذلك بانحراف معياري 0,70 إذ يدل على تشتت مقبول الإجابات

3- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية: أجاب 22 من أفراد العينة بموافق و 7 من أفراد العينة بمحايد وإجابة 1 بغير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,37 ويشير إلى اتجاه موافق في حين بلغ الانحراف المعياري 0,53 وهي قيمة جيدة ترجع إلى تجانس وتوافق الإجابات ورضا غالبية أفراد العينة.

4- الحد من بعض التجاوزات واستغلال بعض نقاط الضعف من قبل المحاسبين للمعايير المحاسبية: أجاب 20 من أفراد العينة بموافق و 6 من الأفراد بمحايد و 4 من الأفراد بغير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,47 ويشير إلى اتجاه موافق في حين بلغ الانحراف المعياري 0,73 يدل على تشتت مقبول الإجابات

5- تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين: أجاب 17 من أفراد العينة بموافق و 9 من الأفراد بمحايد و 4 من الأفراد بغير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 2,57 ويشير إلى اتجاه موافق في حين بلغ الانحراف المعياري 0,73 يدل على تشتت مقبول الإجابات

6- تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية والمهنية للمنشآت: أجاب 19 من الأفراد بموافق و 9 من الأفراد بمحايد و 2 من الأفراد بغير موافق، وبلغت قيمة المتوسط

الحسابي 2,43 ويشير إلى اتجاه موافق في حين بلغ الانحراف المعياري قيمة 0,63 تعبر عن تجانس نسبي للإجابات.

ونستنتج من خلال التطرق إلى تحليل نتائج المحاور الثلاث من الاستبيان أن أساليب الرقابة لها دور في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتخفيضها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المطلب باختبار الفرضيات الخاصة بالجانب التطبيقي بالاعتماد على أسلوب تحليل التباين أحادي الطرف onrwayAnova ومعامل خط الانحدار، والتي تمثلت في:

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية

من أهم أساليب الرقابة يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين

الجدول رقم (2-11): جدول معامل الارتباط للفرضية الرئيسية

Modèle	R	R-deux	R-deux standard ajusté	Erreur de l'estimation
1	,382 ^a	,146	,116	,34472

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن معامل الارتباط R بين المتغير أساليب الرقابة والمحاسبة الإبداعية والمقدر 0,382، والذي يعبر عن وجود علاقة طردية قليلة وموجبة. وكانت القدرة التفسيرية لهذا النموذج تقدر 0,146، إذ يشير هذا إلى يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين.

الجدول رقم (2-12): جدول مدى ملائمة النموذج للبيانات تحليل ANOVA

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,570	1	,570	4,797	,037 ^b
Résidu	3,327	28	,119		
Total	3,897	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل نموذج الانحدار الخطي البسيط بين أساليب الرقابة والمحاسبة الإبداعية نلاحظ أن F معنوية حيث 0,037=sig أقل من 0,05 وبالتالي نقول أن النموذج أنه ذو دلالة إحصائية.

أما معادلة النموذج نأخذها من الجدول Coefficients من مخرجات البرنامج

الجدول رقم (2-13): جدول معامل خط الانحدار

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	t	
1 (Constante)	,575	,405		1,421	,166
المتغير المستقل الكلي ي	,560	,256	,382	2,190	,037

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يبين هذا الجدول معامل الانحدار الخطي البسيط حيث بلغت قيمته B0 ثابت لنموذج الانحدار 0,57، وهي تدل على قيمة متغير أساليب المحاسبة الإبداعية في حالة انعدام قيمة المتغير المستقل أساليب الرقابة، أما معامل الانحدار B1 فقد بلغ 0,56 تدل هذه القيمة على مقدار الارتفاع الحاصل في قيمة المتغير التابع أساليب المحاسبة الإبداعية عند ارتفاع قيمة المتغير المستقل أساليب الرقابة بوحدة واحدة.

يمكن استخلاص معادلة الانحدار الخطي البسيط للفرضية الرئيسية على النحو التالي:

$$y = 0,575x + 0,560$$

ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية 1: من أهم أساليب المحاسبة الإبداعية استخدام مختلف البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى التغيير في الإيرادات و الأعباء

الجدول رقم (2-14): جدول معامل الارتباط للفرضية الفرعية الأولى

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,588 ^a	,346	,323	,30166

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ أن معامل الارتباط R بين المتغيرين المقدر 0,588، والذي يعبر عن وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين. وكانت القدرة التفسيرية لهذا النموذج تقدر 0,346 إذ يشير هذا إلى أن التغيير في الإيرادات والأعباء يكون باستخدام مختلف البدائل المحاسبية.

الفرضية 2: تأكد المدقق من درجة كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (2-15): جدول معامل الارتباط للفرضية الفرعية الثانية

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,141 ^a	,020	-,015	,36937

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ أن معامل الارتباط R بين المتغيرين المقدر 0,14 ، والذي يعبر عن وجود علاقة طردية ضعيفة موجبة. وكانت القدرة التفسيرية لهذا النموذج تقدر 0,020 إذ يشير أن لا يمكن للمدقق التأكد من كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية إذ لا يساعده في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل استنتجنا أن العوامل الشخصية لا تؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر حيث كانت المحاور التي استخرجناها من الجانب النظري كفيلة لدراسة وفهم هذه الأساليب وكيفية ممارستها وما هي الدوافع التي تجعل المحاسبين يلجئون إليها، وكذا دور الرقابة في كشف هذه الممارسات، وقد تم ذلك باستخدامنا لمجموعة من الأدوات الإحصائية التي قمنا بالاعتماد عليها لتقييم هذه الأساليب، بالإضافة إلى أن النتائج كانت جيدة على العموم.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا حاولنا تسليط الضوء على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة الرقابة، والدوافع التي تجعل المحاسبون يلجئون إليها وذلك من خلال معالجة إشكالية البحث والمتمثلة " ما مدى مساهمة أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية " وذلك بالاعتماد على الأدبيات النظرية للموضوع وتحليل البيانات المرتبطة بالجانب التطبيقي الذي أجري على عينة من المحاسبين والأكاديميين وغيرهم للتعرف على مدى مساهمة هذه الأساليب، ومن خلال هذه الخاتمة سيتم التوصل إلى اختبار فرضياتنا والخروج باستنتاجات وتوصيات حول هذا الموضوع.

اختبار الفرضيات:

لقد قامت الدراسة على أربعة فرضيات:

بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص " من أهم أساليب الرقابة يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين " فقد بينت نتائج المحور الأول توافق كبير في الإجابات مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها وفيما يخص الفرضية الثانية والتي تنص " من أهم أساليب المحاسبة الإبداعية استخدام مختلف البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى التغيير في الإيرادات و الأعباء " ، ومن خلال ما تم التطرق له في المحور الثاني يمكن القول أن من أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التغيير في الأعباء و الإيرادات و ذلك من خلال التلاعب الذي يقوم به المحاسب في عملية تسجيل كل من الأعباء و الإيرادات في جدول حسابات النتائج، وقد توصلنا إلى أن هذه الفرضية محققة.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة والتي تنص "تأكد المدقق من درجة كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية" فقد بينت نتائج الدراسة أنه لا يمكن للمدقق التأكد من كفاءة وملائمة الإفصاح فبهذا لا يمكنه الكشف عن هذه الممارسات.

بخصوص الفرضية الرابعة والتي تنص " من الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي كفاءة ويقظة لجان المراجعة " ومن خلال ما تم التطرق له في الجانب النظري نقول أن الرقابة تعتمد على كفاءة ويقظة لجان المراجعة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد توصلنا إلى أن هذه الفرضية محققة.

آفاق الدراسة:

يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة:

نحو تفعيل دور الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.

نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق عرضه سواء في الدراسة النظرية أو التطبيقية يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبين والمراجعين؛

الرقابة تكشف ولا تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الرغم من اختلاف أشكالها وأساليبها.

من أهم دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية هو إعطاء صورة مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي للشركة؛

للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يكون ناتج عن استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والبدائل المحاسبية المتاحة، وثانيهما غير قانوني ينتج عن التحريف والتلاعب بالأرقام المحاسبية؛

توجد علاقة إيجابية بين استخدام الرقابة والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الهدف من التلاعب بالأرقام هو تظليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير ذات جودة من منظورهم، ومن ثم التأثير على قراراتهم؛

التوصيات:

في ضوء ما تطرقنا إليه في الجانب النظري والجانب التطبيقي، وما توصلنا إليه من نتائج نوصي بما يلي:

تحسيس المراجعين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة المراقبة في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

الرفع من كفاءة المراقبين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

ضرورة توسيع مسؤولية المراقب فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة الرقابة؛

يجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وأداب مهنة المراقب، بحيث تتماشى مع الاختلافات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية؛

تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي لاستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها.

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2007
 - 2- أحمد محمد علوان الهلباوي، المحاسبة الإبداعية، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2019
 - 3- جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، الجزائر، دار هومه للطباعة والنشر، 2003
 - 4- جميل جودت أبو العينين، أصول الإدارة من القرآن والسنة، بيروت، دار ومكتبة هلال للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2002
 - 5- زاهد عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009
 - 6- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2011
 - 7- سيد الهاوري، الإدارة الأصول والأسس العلمية، القاهرة، مكتبة عين شمس، طبعة 11، 1996
 - 8- فارس رشيد البياتي، الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإنتاجية والخدمية، دار أيله، الأردن، 2009
 - 9- محمد رفعت عبد الوهاب، الإدارة العامة، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1999
 - 10- محمد عياصرة، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، الأردن، دار الحمد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008
 - 11- محمد عيسى الفاعوري، الإدارة بالرقابة، عمان، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008
 - 12- موفق حديد محمد، الإدارة العامة، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2007
- الرسائل و الأطروحات الجامعية :
- 13- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، 2019

- 14- ابتسام شريط، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص تدقيق محاسبي، 2016
- 15- السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير الموارد البشرية
- 16- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية، شعبة مالية ومحاسبة، جامعة عنابة، 2013
- 17- بن صغير نبيل، الرقابة على الموارد البشرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص إدارة الموارد البشرية، 2016
- 18- تاجوري جليلة، الرقابة الإدارية ودورها في تحسين الأداء الوظيفي لدى العمال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علم الاجتماع، تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية، 2015
- 19- حمومة رزيقة، دور حافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية، كاية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم المالية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2017
- 20- رابح زيتوني، المراجعة ونظام الرقابة المصرفية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2012
- 21- سارة تريش، التأهيل الاستراتيجي وفعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، 2017
- 22- صبرينة بنت صابر سليمان، دور الرقابة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2018
- 23- عبد الله محمود عبد الله النميرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2019
- 24- عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرداري جلابة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كلية الشرق الأهلية كسلة

- 25- فهيمة عيساني، دور الرقابة في مكافحة الفساد المالي والإداري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص بنوك ومالية، 2017
- 26- ليندة حسن، تامر حليبي، دور المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، 2009
- 27- ليلى عبدالكبير، أساليب الرقابة وعلاقتها بالكفاءة الانتاجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص عمل وتنظيم، 2017
- 28- محمود حمود أحمد صالح الصياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، رسالة بحث مقدمة لنيل درجة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2018
- 29- ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010
- 30- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012
- 31- معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016
- 32- محمود تيسير عبدالله الرافي، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية والشركات غير المساهمة العامة، رسالة ماجستير، جامعة القدس، 2018

المجلات:

- 33- أبو بكر مصطفى البعيرة، الرقابة الإدارية في المنظمات، منظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدول العربية، العدد 273
- 34- أسامة عمر جعارة وآخرون، أثر إدراك الماليين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 01، الجامعة الأردنية، 2015

- 35- بالرقى تيجانى، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، العدد 12، 2012
- 36- حسين فليح مصلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والمالية، العدد 27، 2011
- 37- سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، العدد 03، 2020
- 38- سينا أحمد جار الله، دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، مجلة كلية التربية للبنات، العدد 07، 2017
- 39- مجبل دوادي إسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، العدد 32
- 40- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، العدد 32
- المراجع باللغة الأجنبية:

41- Yann-Cédric Armel Vangah، Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers une démarche par les entretiens،Accountability، Responsabilités et Comptabilités، may 2017

الملاحق

الملحق رقم (01): الأساتذة المحكمين

الجامعة	الرتبة	اسم المحكم
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الأغواط	أستاذ محاضر-أ-	مشراوي سميرة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الأغواط	أستاذ محاضر-أ-	بوهالي فاطنة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الأغواط	أستاذ محاضر-أ-	بوخلخال خالد
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الأغواط	أستاذ محاضر-أ-	بوهالي خيرة

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي - الأغواط -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



استبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة
الماجستير في العلوم المالية: محاسبة وجباية معمقة، تقوم الطالبتان بإعداد مذكرة بعنوان :
"دور أساليب الرقابة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية "
يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول ما تضمنه من
عبارات ، كما نرجو من سيادتكم الإجابة بدقة وموضوعية على الأسئلة، علما أن
إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.
في الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتم في هذه المذكرة.

الأستاذ المشرف :

من إعداد الطالبتين :

قرادي عبد القادر

زهرة بلخادم

ساسية بن شهرة

التعريف بمتغير الدراسة :

المحاسبة الإبداعية **Creative Accounting** : تعرف على أنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى الصورة المراد الوصول إليها .

أسئلة عامة

يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة :

1/ الوظيفة الممارسة :

محافظ حسابات خبير محاسبي محاسب مالي أكاديمي

2/ عدد سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 10 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

3/ المؤهل الأكاديمي :

ليسانس ماجستير دكتوراه ماستر شهادات أخرى

المحور الأول: الرقابة وأساليبها

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
01	تمثل الرقابة ضمان لتحقيق الأهداف المنشودة			
02	الرقابة هي نشاط إنساني يهدف إلى اكتشاف حدوث أخطاء وتصحيحها			
03	تمثل عملية الرقابة محصلة نهائية لأنشطة ومهام المؤسسة			
04	تبين الرقابة مدى الانحراف بعد مقارنة نتائج الأداء بالمعايير			
05	تسمح التقارير الإدارية بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط			
06	تستخدم الرقابة ميزانية تقديرية لتقدير إيرادات ومصروفات			
07	تستعمل الرقابة إحصائيات ورسوم بيانية لكشف سلبيات أعمال المؤسسة			
08	تستخدم الرقابة المراجعة الداخلية للكشف عن الأخطاء والانحرافات من نواحي مالية			
09	تستخدم الرقابة خريطة التصميم لإعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل			
10	تقدم خريطة تقدم العمل الأعمال على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول في مراقبة النشاط			

المحور الثاني: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
11	من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين وتجميل صورة المؤسسة في السوق			
12	التغير في الإدارة يدفع المدراء إلى اللجوء للمحاسبة الإبداعية لإثبات ذاتهم وتحقيق مكاسب شخصية			
13	من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها			
14	من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح			
15	من دوافع المحاسبة الإبداعية زيادة فرص أفضل للحصول على قروض بنكية			
16	من أساليب المحاسبة الإبداعية الزيادة أو النقصان في تقدير عمر التثبيات للتأثير على قيمة الإهلاك			
17	من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل كخصوم متداولة للتأثير الإيجابي على السيولة			
18	من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير طرق تقييم المخزونات (CUMP, FIFO)			
19	من أساليب المحاسبة الإبداعية تحميل أرباح وخسائر الصفقات إلى سنوات أخرى			
20	من أساليب المحاسبة الإبداعية التغيير في الإيرادات أو الأعباء بهدف تعظيم الأرباح			
21	الاعتراف بالإيرادات المتوقعة يؤدي إلى زيادة الأرباح			
22	نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة			

المحور الثالث: أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
23	الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية			
24	يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين تفيد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
25	تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية			
26	الحد من بعض التجاوزات واستغلال بعض نقاط الضعف من قبل المحاسبين للمعايير المحاسبية			
27	تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين			
28	تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية والمهنية للمنشآت			

الملحق رقم (03): قيمة ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,692	28

الملحق رقم 04: الاحصائيات المتعلقة بخصائص العينة

الوظيفة الممارسة

	التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide محافظ حسابات	5	16,7	16,7	16,7
خبير محاسبي	4	13,3	13,3	30,0
محاسب مالي	9	30,0	30,0	60,0
أكاديمي	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة

	التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide أقل من 05 سنوات	5	16,7	16,7	16,7
من 05 إلى 10 سنوات	14	46,7	46,7	63,3
من 10 إلى 15 سنة	5	16,7	16,7	80,0
أكثر من 15 سنة	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المؤهل الأكاديمي

	التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide ليسانس	14	46,7	46,7	46,7
ماستر	11	36,7	36,7	83,3
دكتوراه	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): إحصائيات المحور الأول من الإستبيان

تمثل الرقابة ضمان لتحقيق الأهداف المنشودة

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	25	83,3	83,3	83,3
	محايد	4	13,3	13,3	96,7
	غير موافق	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الرقابة هي نشاط إنساني يهدف إلى اكتشاف حدوث أخطاء وتصحيحها

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	19	63,3	63,3	63,3
	محايد	6	20,0	20,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تمثل عملية الرقابة محصلة نهائية لأنشطة ومهام المؤسسة

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	9	30,0	30,0	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تبين الرقابة مدى الانحراف بعد مقارنة نتائج الأداء بالمعايير

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	23	76,7	76,7	76,7
	محايد	2	6,7	6,7	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

تسمح التقارير الإدارية بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية للأداء المخطط

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	6	20,0	20,0	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تستخدم الرقابة ميزانية تقديرية لتقدير إيرادات ومصروفات

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	19	63,3	63,3	63,3
	محايد	7	23,3	23,3	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تستعمل الرقابة إحصائيات ورسوم بيانية لكشف سلبيات أعمال المؤسسة

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	5	16,7	16,7	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تستخدم الرقابة المراجعة الداخلية للكشف عن الأخطاء والانحرافات من نواحي مالية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	26	86,7	86,7	86,7
	محايد	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تستخدم الرقابة خريطة التصميم لإعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	18	60,0	60,0	60,0
	محايد	10	33,3	33,3	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

تقدم خريطة تقدم العمل الأعمال على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول في مراقبة النشاط

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	8	26,7	26,7	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): إحصائيات المحور الثاني من الاستبيان

من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين وتجميل صورة المؤسسة في السوق

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	19	63,3	63,3	63,3
	محايد	4	13,3	13,3	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

التغير في الإدارة يدفع المدراء إلى اللجوء للمحاسبة الإبداعية لإثبات ذاتهم وتحقيق مكاسب شخصية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	9	30,0	30,0	30,0
	محايد	13	43,3	43,3	73,3
	غير موافق	8	26,7	26,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	21	70,0	70,0	70,0
	محايد	6	20,0	20,0	90,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

الملاحق

من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	5	16,7	16,7	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
Total		30	100,0	100,0	

من أساليب المحاسبة الإبداعية الزيادة أو النقصان في تقدير عمر التثبيتات للتأثير على قيمة الإهلاك

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	10	33,3	33,3	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل مخصوص متداولة للتأثير الإيجابي على السيولة

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	8	26,7	26,7	26,7
	محايد	16	53,3	53,3	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
Total		30	100,0	100,0	

من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير طرق تقييم المخزونات (cump)، (fifو)

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	6	20,0	20,0	66,7
	غير موافق	10	33,3	33,3	100,0
Total		30	100,0	100,0	

الملاحق

من أساليب المحاسبة الإبداعية تحميل أرباح وخسائر الصفقات إلى سنوات أخرى

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	9	30,0	30,0	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

من أساليب المحاسبة الإبداعية التغيير في الإيرادات أو الأعباء بهدف تعظيم الأرباح

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	21	70,0	70,0	70,0
	محايد	2	6,7	6,7	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الإعتراف بالإيرادات المتوقعة يؤدي إلى زيادة الأرباح

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	محايد	9	30,0	30,0	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	محايد	10	33,3	33,3	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): إحصائيات المحور الثالث من الاستبيان

الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	7	23,3	23,3	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين تفيد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	25	83,3	83,3	83,3
	محايد	1	3,3	3,3	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

تتمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	22	73,3	73,3	73,3
	محايد	7	23,3	23,3	96,7
	غير موافق	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الحد من بعض التجاوزات واستغلال بعض نقاط الضعف من قبل المحاسبين للمعايير المحاسبية

		التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulé
Valide	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	6	20,0	20,0	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملاحق

تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين

	التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulée
Valide موافق	17	56,7	56,7	56,7
محاييد	9	30,0	30,0	86,7
غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية والمهنية للمنشآت

	التكرار	النسبة	النسبة valide	النسبة cumulée
Valide موافق	19	63,3	63,3	63,3
محاييد	9	30,0	30,0	93,3
غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم(08): الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الوظيفة الممارسة	30	2,9333	1,11211
عدد سنوات الخبرة	30	2,4000	1,00344
المؤهل الاكاديمي	30	2,8667	1,07425
تمثل الرقابة ضمان لتحقيق الأهداف المنشودة	30	2,2000	,48423
الرقابة هي نشاط إنساني يهدف إلى اكتشاف حدوث أخطاء وتصحيحها	30	2,5333	,77608
تمثل عملية الرقابة محصلة نهائية لأنشطة ومهام المؤسسة	30	2,7667	,81720
تبين الرقابة مدى الانحراف بعد مقارنة نتائج الأداء بالمعايير	30	2,4000	,77013
تسمح التقارير الإدارية بمقارنة مستويات الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعة للأداء المخطط	30	2,4667	,73030
تستخدم لرقابة ميزانية تقديرية لتقدير إيرادات ومصروفات	30	2,5000	,73108
تستعمل الرقابة إحصائيات ورسوم بيانية لكشف سلبيات أعمال المؤسسة	30	2,5000	,77682
تستخدم الرقابة المراجعة الداخلية للكشف عن الأخطاء والانحرافات من نواحي مالية	30	2,1333	,34575
تستخدم الرقابة خريطة التصميم لإعطاء فكرة توضح طريقة سير العمل	30	2,4667	,62881
تقدم خريطة تقدم العمل الأعمال على شكل لوحة كبيرة تساعد المسؤول في مراقبة النشاط	30	2,4000	,62146
من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين وتجميل صورة المؤسسة في السوق	30	2,6000	,85501
التغيير في الإدارة يدفع المدراء إلى اللجوء للمحاسبة الإبداعية لإثبات ذاتهم وتحقيق مكاسب شخصية	30	2,9667	,76489
من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها	30	2,4000	,67466
من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على اتجاه ثابت للنمو في الأرباح	30	2,5000	,77682
من دوافع المحاسبة الإبداعية زيادة فرص أفضل للحصول على قروض بنكية	30	2,6000	,72397
من أساليب المحاسبة الإبداعية الزيادة أو النقصان في تقدير عمر التثبيات للتأثير على قيمة الإهلاك	30	2,7333	,78492
من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام من قروض طويلة الأجل كخصوم متداولة	30	2,9333	,69149
للتأثير الإيجابي على السيولة	30	2,8667	,89955
من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير طرق تقييم المخزونات (cump)؛ (fiffo)	30	2,5667	,72793
من أساليب المحاسبة الإبداعية تحميل أرباح وخسائر الصفقات إلى سنوات أخرى	30	2,5333	,86037
من أساليب المحاسبة الإبداعية التغيير في الإيرادات أو الأعباء بهدف تعظيم الأرباح	30	2,7000	,79438
الإعتراف بالإيرادات المتوقعة يؤدي إلى زيادة الأرباح	30	2,6000	,72397
نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	30	2,6333	,80872
الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية	30	2,3000	,70221
يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين تفيد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	30	2,3000	,53498
تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية	30	2,4667	,73030
الحد من بعض التجاوزات واستغلال بعض نقاط الضعف من قبل المحاسبين للمعايير المحاسبية	30	2,5667	,72793
تأسيس لجان المراجعة والتشديد على أهمية إقامة لجنة تتكون من مجموعة من الأعضاء الغير تنفيذيين	30	2,4333	,62606
تصميم حوكمة المنشآت التي تعنى بإنشاء المعايير والأسس والقواعد الأخلاقية والمهنية للمنشآت			
N valide (liste)	30		

الملحق رقم (09): اختبار الفرضيات

جدول معامل التحديد للفرضية الرئيسية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,382 ^a	,146	,116	,34472

a. Prédicteurs : (Constante), المتغير المستقل الكلي

جدول مدى ملائمة النموذج للبيانات تحليل ANOVA

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,570	1	,570	4,797	,037 ^b
Résidu	3,327	28	,119		
Total	3,897	29			

a. Variable dépendante : أساليب لرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية) المحور الثالث :

b. Prédicteurs : (Constante), المتغير المستقل الكلي

جدول معامل خط الانحدار

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,575	,405	,382	1,421	,166
المتغير المستقل الكلي	,560	,256		2,190	,037

a. Variable dépendante : أساليب الرقابة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية) المحور الثالث :

اختبار الفرضيات الفرعية:

الفرضية 1

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,588 ^a	,346	,323	,30166

a. Prédicteurs : (Constante), الحور الاول (الرقابة واساليبها)

الفرضية 2

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,141 ^a	,020	-,015	,36937

a. Prédicteurs : (Constante), دوافع واساليب المحاسبة الابداعية (المحور الثاني)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ