

جامعة قاصدي مرباح ورقلة



كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي
ميدان: علوم اقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير
تخصص: محاسبة و جباية معمقة

تحت عنوان :

اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم
المالية
دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز - ورقلة -

من إعداد: بورويس عثمان

نوقشت و أجزيت بتاريخ: 08 / 06 / 2024

أمام اللجنة المتكونة من السادة:

د. عصام بوزيد(استاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د خمقاني عبد الهادي(استاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

د .بخالد عائشة(استاذة جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2023 / 2024

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاء

بسم الله أبدأ كلامي..... الذي بفضلته وصلت لمقامي هذا
الحمد و الشكر
إلى أصل وجودي في هذه الحياة..... إلى من علمتني معنى التضحية
والعطاء إلى التي حملتني ووضعتني " أمي " اطال الله عمرها .
إلى الانسان الذي ساندني دائما و رسم لي طريق النجاح إلى
الذي علمني ... والذي اطال الله في عمره .
إلى من شاركوني وفاء العائلة..... إلى نور يضيئ حياتي..... إلى
سندي اخوتي:
سارة,سفيان,كوثر..... أراني فيهم الله خيرا و الى اصدقائي
حفظهم الله.
إلى الذين شجعوني دائما ... خ مريم , عبد الرحمان, زكرياء
انار الله دربهم.

بورويس عثمان

الشكر والتقدير

قال تعالى: (ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي
وأن أعمل صالحا ترضاه) سورة الاحقاف الاية 15

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات, وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا على انجاز هذا العمل, و الصلاة و السلام على رسوله الكريم و من تبعه باحسان الى يوم الدين. كما أتقدم بجميل شكري وتقديري للأستاذ الفاضل " خمقاني عبد الهادي " لتفضله بالاشراف على هذا البحث وعلى سعة صدره وعلى حرصه أن يخرج هذا البحث في صورة كاملة لا يشوهه أي نقص, أسأل الله أن يجزيه عنا كل خير وأشكر كذلك لجنة المناقشة لفضلهم على قراءة وتقييم هذه المذكرة .

أتقدم بالشكر الى السيد " كاتب سليم " المؤطر في المؤسسة المستقبلية الذي كرس وقتا و جهدا من اجل توجيهي في ميدان العمل و لم يبخل بأي معلومة تفيدنا و ساهم في استكمال العمل الذي بين ايديكم.

وأتقدم بالشكر لجميع زملائي في الدفعة وإلى كل من قدم لنا يد العون في انجاز هذه المذكرة من قريب او بعيد و لو بكلمة طيبة مشجعة

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء عينة من المحاسبين والمحاسبين ومحصلي الضرائب من خلال تصميم استبيان يهدف إلى توضيح أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية وبعض التدابير التي يتخذها المحاسبون للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية . لهذا الغرض . وتشير النتائج إلى أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير على جودة المعلومات المالية وأن المدققين يلعبون دورا في الإفصاح عن ممارساتهم والحد منها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، جودة المعلومة المالية، محافظ الحسابات

Abstract

This study aims to identify the opinions of a sample of accountants, bookkeepers, and tax collectors by designing a questionnaire aimed at clarifying the impact of creative accounting on the quality of financial information and some of the measures that accountants take to limit creative accounting practices. for this purpose.

The results indicate that creative accounting has an impact on the quality of financial information and that auditors play a role in disclosing and limiting their practices.

Keywords: creative accounting, quality of financial information, portfolios.

قائمة المحتويات

| | | |
|------|-------|-----------------|
| I | ..... | الاهداء |
| II | ..... | الشكر |
| III | ..... | ملخص |
| V | ..... | قائمة المحتويات |
| VIII | ..... | قائمة الجداول |
| IX | ..... | قائمة الاشكال |
| X | ..... | قائمة الملاحق |
| أ | ..... | مقدمة |

الفصل الاول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية

| | | |
|---|-------|--|
| 1 | ..... | تمهيد : |
| 2 | ..... | المبحث الاول: الاطار النظري للمحاسبة الابداعية |
| 2 | ..... | المطلب الاول: ماهية المحاسبة الابداعية |
| 2 | ..... | الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية |
| 3 | ..... | الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية |
| 4 | ..... | الفرع الثالث: أنواع المحاسبة الإبداعية |
| 4 | ..... | المطلب الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها |
| 4 | ..... | أولاً: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية |
| 5 | ..... | ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية |
| 6 | ..... | المطلب الثالث: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية |

| | |
|----------------------------------|--|
| 6..... | أولا مجالات المحاسبة الإبداعية |
| 7..... | ثانيا : أساليب المحاسبة الإبداعية |
| 9..... | المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للقوائم المالية |
| 9..... | المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها |
| 10..... | المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وأهميتها |
| 11..... | المبحث الثالث: اساليب المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية. |
| 11..... | المطلب الأول: اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية ودوافع الادارة منها |
| 13.... | المطلب الثاني: صور وأشكال المحاسبة الابداعية واثر تطبيقها على القوائم المالية. |
| 13..... | أولا - صور وأشكال المحاسبة الابداعية |
| 14..... | ثانيا - تأثير تطبيق المحاسبة الابداعية على صورة القوائم المالية |
| 16..... | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية | |
| 17..... | التمهيد |
| 18..... | المبحث الأول:تقديم شركة سونلغاز وكالة ورقلة. |
| 18..... | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة. |
| 20..... | المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز ورقلة |
| 21..... | المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية |
| 21..... | المطلب الأول :تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة |
| 23..... | المطلب الثاني : الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة |
| 24..... | المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية؛ تحليلها ومناقشتها |

المطلب الاول: دراسة خصائص العينة من حيث البيانات الشخصية 24

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان..... 26

خلاصة الفصل 35

الخاتمة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|--------|
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية | | |
| 01 | عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة والمستبعدة والصالحة للدراسة | 22 |
| 02 | معامل ألفا كرونباخ العام للدراسة Cronbach's alpha | 24 |
| 03 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس | 25 |
| 04 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن | 25 |
| 05 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي | 26 |
| 06 | تحليل فقرات المحور الثاني | 26 |
| 07 | تحليل فقرات المحور الثالث | 30 |
| 08 | نتائج تطبيق اختبار -test T للعينة الواحدة على فقرات المحور الثاني | 32 |
| 09 | نتائج تطبيق اختبار -test T للعينة الواحدة على فقرات المحور الثالث | 33 |
| 10 | نتائج حساب معامل ارتباط بيرسون "Pearson" لاختبار الفرضية الثالثة | 33 |

قائمة الاشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|----------------------------------|---|-----------|
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية | | |
| 20 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز ورقلة | 01 |
| 25 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس | 02 |
| 25 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن | 03 |
| 25 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي | 04 |

قائمة الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|------------|--------------|
| 01 | الاستبيان |
| 02 | مخرجات SPSS |

المقدمة

مقدمة :

تعتبر المعلومات المالية إحدى وسائل المحاسبة وتطوير الأسواق المالية، فهي تلعب دوراً أساسياً وفعالاً في تعزيز وتطوير الاقتصاد، فهي تمكن مديري الشركات من اكتشاف الأخطاء والانحرافات في استخدام الموارد الموجودة وتحديد الجهات المسؤولة عنها. ثم يقومون بعد ذلك بتوجيه القرارات وترشيدها. من أجل توفير معلومات مالية عالية الجودة، يقوم مجلس المعايير المحاسبية بنشر مجموعة من الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المالية مفيدة لمتخذي القرار.

تعتبر مسؤولية المدقق عن الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أكثر القضايا المثيرة للجدل في مهنة التدقيق، حيث أن وظيفته هي اكتشاف الأخطاء والاحتيايل من خلال إبداء رأي فني غير متحيز، في ظل الجدل القائم حول مفهوم المحاسبة الإبداعية. وقد جذبت هذه الظاهرة اهتمام العديد من الباحثين، حيث تم التركيز على بيان أساليبها ودوافعها وممارستها، ومدى تأثيرها على جودة المعلومات المالية، وأهم الإجراءات التي يتبناها المدققون للحد من هذه التأثيرات.

مما سبق تظهر معالم الإشكالية التي تعالجها في التساؤل الجوهري التالي:

- هل تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية - حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة-؟

وعلى ضوء الاشكالية المطروحة بررت مجموعة من التساؤلات الفرعية تساعد على الإلمام بمجثيات التساؤل الرئيسي المطروح تتمثل فيما يلي:

- ✓ ما أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في سونلغاز؟
- ✓ هل يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية في سونلغاز على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية؟
- ✓ ما أهم الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

- انطلاقاً من الاشكالية والتساؤلات الفرعية السابقة نضع جملة من الفرضيات كأجوبة أولية لها تتمثل الفرضيات في:
- ✓ توجد عدة أسباب ودوافع تجعل شركة سونلغاز تمارس المحاسبة الإبداعية؛
 - ✓ تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة سونلغاز على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية؛
 - ✓ يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في سونلغاز للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى :

- توضيح جانب المحاسبة الإبداعية من ناحية المفهوم و الدوافع و أساليب الممارسة؛

- تبيان الاثر الذي تطبعه المحاسبة الابداعية على جودة المعلومة المحاسبية ؛
- تحديد المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية و جودة المعلومات المحاسبية؛
- الوصول إلى نتائج مدعمة إحصائيا في اكتشاف المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع:

- يعود اختيار الموضوع إلى دوافع ذاتية وأخرى موضوعية:
- الذاتية: الرغبة والميلول للبحث العلمي إلى جانب أن وظيفتنا تقتضي التعرف على أكمل وجه على اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية؛
- الموضوعية: حداثة الموضوع، ونقص أدبياته جعل التفكير منصب حول مناقشته ووضعه كمرجعية اضافية، إلى جانب قيمة الموضوع في الوقت الراهن الذي يصبوا إلى اثر المحاسبة الابداعية.

الحدود المكانية: الدراسة الميدانية كانت على مستوى ولاية ورقلة.

الحدود الزمانية: قسمت الدراسة حسب الأدوات المعتمد عليها جمع البيانات التالية:

- ✓ اجراء مقابلة مع السيد كاتب سليم، موظف بمؤسسة سونلغاز ولاية ورقلة، يوم 28\03\2024 .
- ✓ توزيع استمارات الاستبيان على العمال وجمعها في الفترة الممتدة من 22\04\2024 و تم جمعهم في نفس اليوم.

أهمية الدراسة:

- ✓ أهمية الموضوع بحد ذاته على اعتبار موضوع المحاسبة الابداعية موضوعا مهما وحديثا نسبيا والتي زاد الاهتمام بها ؛
- ✓ خطر التلاعب المحاسبي في البيانات المالية و نتائجه السلبية على المؤسسة ؛
- ✓ التوصل إلى بعض النتائج والاقتراحات التي من الممكن أن تخدم عدة أطراف كالمحاسبين والمدققين مما ينعكس على البيئة الاقتصادية.

منهج الدراسة :

- من أجل الإلمام بجوانب الموضوع ولتحقيق أهداف البحث، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لملاءمته لهذا النوع من الدراسات، ويتجلى ذلك من خلال التطرق لمختلف المفاهيم التي تتعلق بموضوع المحاسبة الابداعية و اثرها على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، إلى جانب ذلك تم اعتماده في الدراسة التطبيقية، ذلك من خلال جمع البيانات والمعلومات باستعمال استبيان الموجهة لعمال مؤسسة سونلغاز بولاية ورقلة ، وتحليلها باستخدام برنامج SPSS بغية استخلاص النتائج.

الدراسات السابقة :

- دراسة اسيه لعروسي ، السعيد قاسمي بعنوان قياس ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية لاستخدام المستحقات الاختيارية دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر - مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 06 ديسمبر 2016 ، حيث تم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية للمؤسسة المعنية وتشير نتائج الدراسة إلى وجود

- تباين في ممارسة المحاسبة الإبداعية محل الدراسة ويكمن وجه التشابه بين هذه الدراسة والدراسة الحالية ان كليهما يتكلمان عن المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها فيما اختلفا في طريقة وأداة التحليل.
- دراسة عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدريدي جلابة تحت عنوان إثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مهنة المحاسبة تحتاج إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية. ويكمن وجه التشابه بينها وبين دراستنا في ان كليهما تناولتا جانب المحاسبة الإبداعية واعتمادات أداة الاستبيان، إلا أن الدراسة الحالية تناولت جودة المعلومة المالية ودرجة تأثرها بالمحاسبة الإبداعية.
- دراسة حدادي سارة " دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والحد من اثرها على جودت المعلومة المالية دراسة حالة مجموعة من محافظي الحسابات والشركات الجزائرية" ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة ، جامعة المسيلة 2020، 2019. تمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في أن محافظ الحسابات له دور فعال في تحسين المعلومة المالية في الشركات الجزائرية. وتتشابه هذه الدراسة معالدراسة الحالية في كونهما يناقشان نفس الموضوع، ويختلفان في أن الدراسة الحالية ركزت على أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المالية.
- دراسة الباحث عادل نقموش الموسومة بعنوان "الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر" دراسة ميدانية مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، المسيلة 2019؛ هدف هذا المقال إلى توضيح كيفية نشوء المحاسبة الإبداعية والتعرف على مفهومها، بالإضافة إلى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها؛ أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة الباحثة جلابي سميرة الموسومة بعنوان دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2018؛ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من ممارستها ؛ خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يلتزم بالقانون 10/01 المتعلق بمهنة المراجعة ويلتزم بمعايير التدقيق الدولية، كما انه يقوم بالإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فالمراجعة الخارجية لها دور في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفصل الأول :

الإطار النظري للمحاسبة

الإبداعية والقوائم المالية

تمهيد :

لقد أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي موضع اهتمام كبير بين الباحثين المهتمين بمجال المعرفة المالية والمحاسبية، وكذلك بين المحاسبين والمراجعين، وهو الاهتمام الذي تزايد بسبب الانهيار الذي سببته الأزمة العالمية الأخيرة. وتأثرت العديد من الشركات الرائدة في مجال عملها بسبب انعدام الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية؛ والتلاعب المتعمد في الحسابات من أجل السيطرة على النشاط الاقتصادي والتدفقات المالية التي تولدها.

ومن خلال هذا الفصل سنعمل على توضيح الجوانب المرتبطة بمفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل أكبر ، من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين حددنا لهما المحتوى التالي:

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومة المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

في السنوات الأخيرة، ارتبط تطور هيكل الأعمال بإصدار معايير محاسبية جديدة، والتي أعقبها ظهور العديد من عمليات الاحتيايل المحاسبي، مما أدى إلى ظهور قضايا قابلة للتطبيق المحاسبي. المعلومات المالية المحددة في البيانات المالية لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المختلفة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية:

يمكن أن تعزى بدايات المحاسبة الإبداعية إلى عهد الثورة الصناعية و ما رافقها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى شركات (الأموال التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، الأمر الذي نجم عنه انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة المسيرين إلى البيانات التفصيلية، فظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى إلى اعتماد نظام يسهم في مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الرشيدة، و بالرغم من استخدام هذا النظام للأغراض الإدارية فقد كان موجها لخدمة التقارير المالية أصلا (الإفصاح عن تكلفة البضاعة المنتجة ضمن قائمة الدخل و الإفصاح عن قيمة المخزون و طريقة تقسيمه ضمن قائمة المركز المالي) .

إن تلك المدة اتسمت بضعف استقلالية المحاسبة عن الإدارة، إذ كان المديرون أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، لذا اتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثر بالاستجابة لرغبات الإدارة إلا أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عهد الثمانينيات من القرن العشرين¹ ويحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، إذ كانت هناك ضغوط كبيرة لإنتاج أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في تحقيق أي نوع منها، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحا فإنك إذن تستطيع أن تبتدعها، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء الشركات و عدم إعلان إفلاسها و استمر الركود فترة طويلة أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، و في ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينيات كان يد البراعة المحاسبية و ليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.

و ببساطة تستغل المحاسبة الخلاقة المرونة في المبادئ و الطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع، وقد طور هذا المفهوم الصحفيون ثم الأكاديميون لكن بدرجة أقل، و ظهر بشكل رئيسي بواسطة الممارسين المعلقين على نشاط السوق، وقد يطلق هذا المفهوم أيضا على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي، و ذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية إتباعها في مجالات القياس

¹زهرة حسن العامري ابتهاج إسماعيل يعقوب المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، للعدد 8 جامعة واسط العراق

والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبيًا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية.¹

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الباحثين والأطراف ذات الصلة وذلك نتيجة للآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية مما دعى العديد من الباحثين والمفكرين بمحاولة ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية وفيما يلي سنعرض أهم التعاريف:

- **التعريف الأول:** المحاسبة الإبداعية هي " بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

- **التعريف الثاني:** يعرف ناصر كمال المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تحويل الصورة المحاسبية المالية من ماهي عليه في الواقع لما يرغب المعد من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة أو اتجاه بعض أو كل منها".²

- **التعريف الثالث:** يعرف المحاسب المهني (Jameson) المحاسبة الإبداعية بقوله العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية وعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش والخداع وتحريف أو سوء العرض، وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية".³

- **التعريف الرابع:** عرفتها (Amat) بأنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب معديها، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية لشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين والثغرات الموجودة أو تجاهل البعض منها".⁴

كما يعرف (Phillips) المحاسبة الإبداعية على أنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".⁵

¹علي إبراهيم حسين أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق، دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية مجلة بحوث مستقبلية، العدد 32-31، مركز الدراسات المستقبلية كلية حدياء الجامعة 2010، ص 137-136

²مسعود كسكس عمر الفاروق زرقون محمد زرقون دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أمودجا) - دراسة ميدانية - مجلة المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019، ص 139

³حسين بن عبد العزيز شعبان منصور هوري دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارة، العدد 08، 2017، ص 14.

قوشيش، أمينة، لقليطي لخضر : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، جامعة محمد بوضياف 2019، ص 113، 112.

⁵ليندا حسن الحلبي : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص 8.

من خلال التعريف السابق يمكننا القول أنه يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من منظورين: الأول أخلاقي، وهو يمثل مجموعة من المبادئ الأخلاقية والقواعد العملية التي أصبحت المعيار للسلوك المهني الجيد؛ . وهو أمر غير أخلاقي ويمثل اختياراً للتقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي توفر فرصاً للتلاعب والاحتياط مما يؤدي إلى بيانات غير صحيحة ومضللة.

الفرع الثالث: أنواع المحاسبة الإبداعية : يمكن أن نذكر الأنواع التالية للمحاسبة الإبداعية:

- **المحاسبة النفعية :** هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء كانت ممارسات المحاسبة المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية مقبولة أو غير مقبولة.¹
- **إدارة الدخل:** هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح مرسوم ومخطط بالشكل مسبقاً من قبل الإدارة يتوافق مع اتجاهاتها ومصالحها²
- **تلطيف أو تمهيد الدخل :** وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادتها ماتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.³
- **التلاعب بالتقارير المالية :** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.⁴
- **ممارسات المحاسبة الإبداعية:** تتمثل هذه الطريقة في استعمال واستخدام الممارسات المنحرفة عن ممارسات وقياسات المحاسبة المعيارية المعروفة، كما تتميز هذه الطريقة باستخدام أحدث الطرق الأكثر تعقيداً للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم المصروفات والإيرادات.⁵

المطلب الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية وعوامل ظهورها

أولاً: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يبدعوا طرق وأساليب التلاعب بالحسابات المالية ومن بينها:⁶

¹ مسعود كسكس عمر الفاروق زرقون محمد، زرقون مرجع سبق ذكره ، ص 139.

² كبرى محمد طاهر حودي، سوسن احمد سعيد دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب محاسبة الإبداعية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، العدد 2 ، الجزء أ، جامعة الموصل، 2018، ص 463

³ علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة ، جامعة جرش 2015، ص 93.

⁴ أمينة فيداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة 2014 ص 252

⁵ ليندا حسن نمر الخليلي، مرجع سابق، ص 22.

⁶ دوفي مقدم مينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 3 ، 2014، ص 177-178

- **التلاعب الضريبي** : تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بالتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الإقطاع الضريبي بناء عليه.
- **الحصول على التمويل** لكي تحصل إدارة الشركات على التمويل اللازم من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط معينة يجب توافرها قبل الموافقة على منحها هذا التمويل، و من ضمن هذه الشروط أن تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سدادها تسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه، و هذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل ، و هنا تلجأ الشركات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.
- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق المالية** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيقها دون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية اتجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، ولهذا فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة.
- **حصول المديرين على مكافآت** : حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح.
- **غايات التصنيف المهني** : تتنافس العديد من الشركات في نفس القطاع من أجل الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجر به بعض الهيئات الدولية أو المحلية بحيث يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيم المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.
- **تجنب التكلفة السلبية** تتمثل التكلفة السلبية في التكلفة التي 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 تبنى إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن من تجنب مثل هذه التكلفة.

ثانيا: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية.

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية منها :

- **حرية اختيار المبادئ المحاسبية** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية المتاحة عند إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، ويترتب على هذا اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.¹

¹ حمزة ضويقي، محمودي أحمد دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 3، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2018، ص376.

- حرية التقديرات المحاسبية : في حال غياب القياس المحاسبي المحكم في بعض البنود المحاسبية، يؤدي ذلك إلى إعداد بعض هذه العمليات المحاسبية بالاعتماد على درجة كبيرة من التقدير والتوقع الشخصي، مما يتيح للمحاسب المبدع التلاعب في هذه التقديرات بشكل غير معلن ويصعب اكتشافه في القوائم المالية، وفق ما يخدم مصلحة الإدارة.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، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.²

المطلب الثالث: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية

أولاً مجالات المحاسبة الإبداعية يمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:

أ- قائمة الدخل : يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل التي تخص على سبيل المثال:

- مصاريف الادخار عند التملك.
- الاعتراف المبكر بالإيراد.
- تقليل مصاريف مستحقات الدفع.
- تضخيم المبيعات وربح الإجمالي.
- تقييم الأرصدة بالعملة الأجنبية.

ب- قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تتطلب ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات وعلى سبيل المثال:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.
- التضخيم في حسابات الموجودات المدينة.
- تقليل الالتزامات.
- تضخيم الممتلكات والمعدات.
- تضخيم المستحقات الاختيارية.
- زيادة الاحتياطات.

¹دوتام ملاح دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، جامعة العربي تبسي- تبسة، 2019، ص 58.

²ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47 ، 2016، ص 378.

- التلاعب في مخصصات الديون.

ويضاف إلى ما سبق مجالات أخرى مثل سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية، العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة القابضة، والتابعة طرائق المحاسبة الإبداعية "،
وفضلاً عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن أن تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية:

أ - إدارة المبيعات: حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات التالية إلى المدة الحالية من خلال استعمال عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، وتخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة المبلغ المقدم، وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الأجل.

ب - إدارة النفقات الاختيارية حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل : الإعلان البحوث وتطوير ، والمصروفات الإدارية والعمومية

ج- إدارة الإنتاج حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الإنتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة، ويزداد على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة لتلاعب في قوائم المالية وهي¹:

أ - أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل : يتم التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب في الإيرادات والمصروفات، كما هو موضح أدناه:

• التلاعب في الإيرادات هناك مظاهر للتلاعب في الإيرادات منها الاعتراف بالإيراد قبل تقديم الخدمة أو السلعة وفي هذه الحالة يتم تسجيل الإيرادات محاسبياً ودفترياً قبل التزام الزبون بدفع ثمنها قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال العملية المنفعة.

• التلاعب في المصروفات : تتم عملية التلاعب في المصروفات عن طريق أشكال عدة منها:

✓ المعالجة الخاطئة للمصروفات غير المتكررة (الرأسمالية) لكونها أدرجت ضمن المصروفات العادية لأنها تؤدي بدورها إلى تسوية حسابات الدخل وتعالج المصاريف العادية مثل مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية، الغرض منها هو عملية تضخيم الربح.

✓ تأجيل دفع المصروفات المالية إلى فترات قادمة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة كمثل تأجيل الأعمال مما يدفع الإدارة إلى عمل بعض الإجراءات في السجلات المحاسبية.

¹الهادي آدم محمد إبراهيم، وآخرون أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارية، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية 2017، ص 71، 75

- ✓ إتباع سياسة متحفظة غير ملائمة مما يترتب على ذلك الاعتراف الفوري بالخسائر حتى لو كانت غير متحققة وتأجيل الأرباح المتحققة إلى سنوات قادمة.
- ✓ تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل عمليات دمج الشركات أو عند شراء شركة لأخرى وبشرط عند إتمام هذه الصفقات خلال فترة زمنية يتفق عليها توضيح بعض الشروط للتعامل مع الإجراءات فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج لتحقيق أهداف متعددة لأحد الأطراف.

ب - أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي:

- تظهر الميزانية المركز المالي للشركة وبيان ما لها من حقوق وممتلكات وما عليها من التزامات أو مطلوبات للغير في تاريخ إعدادها، فيما يلي عرض لفرص التلاعب في قائمة المركز المالي من خلال التلاعب في بنود الموجودات والمطلوبات.
- **التلاعب في الأصول (الموجودات):** يتم التلاعب في بنود الأصول من خلال الزيادة في قيمتها أو تخفيضها لأغراض تخدم مصالح الإدارة خلافا لقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسب وتظهر أساليب التلاعب في الأصول من خلال:
 - ✓ المبالغة في تقييم بنود الأصول الثابتة وذلك لتأثير على قائمة المركز المالي للشركة لغرض إظهارها بالشكل الذي يتلاءم مع أهداف الإدارة وكذلك الاعتراف بموجودات ثابتة لا تتوفر فيها شروط الاعتراف مثل الاعتراف بالموجودات المصنعة داخل المنشأة لأغراض معينة ووقتية لا تتحقق فيها منافع اقتصادية مستقبلا.
 - ✓ التلاعب في قيمة الأصول غير الملموسة وذلك من خلال المبالغة في تقييم أصولها مثل العلامة التجارية خلافا لقواعد المحاسبة المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة.
 - ✓ يتم التلاعب في بنود النقدية وذلك من خلال التلاعب في أسعار الصرف من خلال التلاعب في العملات الأجنبية، حيث أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (21) إلى أن المعاملة يجب أن تسجل بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولى بعملة التقرير عن مبلغ تحويل المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها بين تاريخ المعاملة.
- **التلاعب في الالتزامات (المطلوبات)** تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بنود الالتزامات وذلك من خلال تأثيرها على قائمة المركز المالي بغرض إظهارها بالشكل الذي أهداف ومخططات الإدارة من أهم الأساليب التي تمارسها الإدارة في بنود يتلاءم مع الالتزامات ما يأتي:
 - ✓ التلاعب بالالتزامات المتداولة وذلك من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري عن القروض الطويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة وذلك لغرض تحسين نسبة السيولة.
 - ✓ عدم الاعتراف ببعض المطلوبات المستحقة مثل التزامات الضرائب.
 - ✓ التلاعب في الالتزامات قصيرة الأجل وإظهارها على أساس أنها طويلة الأجل من أجل تحسين القدرة المالية لشركة في مواجهة التزاماتها.

ج- أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي أُلزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات على إعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية، وهي توفر المعلومات عن مصادر النقد واستخداماته خلال فترة الزمنية معينة هي فترة إعداد قائمة الدخل نفسها. تقسم التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنواع هي التدفقات النقدية عن العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية والتدفقات النقدية عن العمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية عن العمليات التمويلية. وتهدف الإدارة من خلال التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية. وفيما يلي بعض حالات التلاعب التي تقوم به الإدارة في قائمة التدفقات النقدية:

- ✓ التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلية وذلك من خلال دفع التكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية.
- ✓ التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع وخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية.
- ✓ التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية مع ضرورة توفير معلومات آنية وموثقة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الفعالة كما يتم عرض البيانات بالعملة الوطنية.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وخصائصها

تعرف القوائم المالية على أنها تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة الحالية والسابقة¹ ومن جهة أخرى، عرفت القوائم المالية بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوف تلخص قدراً كبيراً من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة يقصد اتخاذ قرارات معينة²

الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية :

1- قابلية للفهم :

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 11-07- المتضمن النظام المحاسبي المالي المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 05.

² عبد الستار الكبيسي الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص 481.

إن معلومات القوائم المالية يجب أن يتم إعدادها على أساس أن تكون مفهومة للمستخدم الذي لديه معرفة معقولة بالأعمال والاقتصاد والمحاسبة ، وكذا لديه الحافز لاستيعاب تلك المعلومات.

2- الملاءمة:

فتعني مدى قدرة المعلومة في القوائم المالية أو الإيضاحات المرفقة بها في التأثير على قرارات المستفيدين، فالمعلومة الملائمة هي تساعد في تقييم الماضي والحاضر والمستقبل، وكذا مساعدة المستفيد ، مقارنة نتائج قراراتهم تلك المعلومات بعد اتخاذ القرار ؛ كما أن الأهمية النسبية والوقتية عاملان مهمان في مدى ملائمة المعلومات؛ فالمعلومات الملائمة هي المؤثرة على القرار، شريطة أن يفصح عنها في الوقت الملائم أو المناسب.

3 - المعلومة قابلة للثقة :

إذا اتسمت بخلوها من الأخطاء المتعمدة، وأن تكون حيادية، ويمكن ان يعتمد عليها المستخدم. ولا تعد المعلومة موثوقة إذا تم إعدادها أخذا في الاعتبار التأثير على اتخاذ قرار بعينه أو توجه محدد مسبقا؛ وبما أن بعض المعلومات في القوائم المالية يستخدم التقدير والحكم الشخصي في إعدادها، فإن الإفصاح عن أساليب ونتائج التقدير يضيف لتلك القوائم.¹

4- القابلية للمقارنة:

تعني أن يكون بالإمكان مقارنة المعلومات المحاسبية لذات المنشأة وربما بشأن عنصر أو علاقة معينة بين حسابين أو أكثر من عناصر القوائم المالية، رأسيا عبر عدد من الفترات المحاسبية من جهة، وإمكانية مقارنة هذه المعلومات بمثلتها لدى منشأة مماثلة أخرى تعمل في نفس الصناعة من جهة أخرى.²

المطلب الثاني: محتوى القوائم المالية وأهميتها³

1 - قائمة الدخل:

تعد قائمة الدخل، كقائمة مالية عن الفترة المحاسبية، لتحديد نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وذلك بمقابلة إيرادات نفس الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات. وعند إعداد هذه القائمة يجب التفرقة بين صافي الدخل من العمليات أو النشاط الرئيسي والعادي للمنشأة، وصافي الدخل من العمليات غير العادية، وغير المتكررة، وأيضا صافي الدخل قبل وبعد الضرائب على نحو ما سنرى في الفصول القادمة.

2 - قائمة التغير في حقوق الملكية

تعد قائمة الملاك عن الفترة المحاسبية لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وأيضا اسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات الملاك، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة.

3 - قائمة التدفقات النقدية:

¹عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، الرياض، السعودية، 2009، ص 320

²عبد الوهاب نصر على القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، ص 34

³عبد الوهاب نصر على مرجع سابق، ص 37.

تعد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة المحاسبية للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتغيرات في قائمة المركز المالي خلال الفترة، أو بمعنى آخر المعلومات بتفسير التغير في رصيد النقدية نهاية الفترة عما كان عليه في بدايتها. ومع تقسيم هذا التغير إلى تدفقات نقدية من العمليات وأخرى من أنشطة التمويل وثالثة من أنشطة الاستثمار.

4- قائمة المركز المالي

تعد قائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية للإفصاح عن أصول المنشأة في نهاية الفترة والالتزامات على هذه الأصول للغير وكذا حقوق الملاك في هذه الإفصاح بالضرورة على إفصاح مفصل عن الأصول الثابتة أو طويلة الأجل والجارية أو المتداولة والالتزامات طويلة وقصيرة الأجل ومكونات حقوق الملكية.

المبحث الثالث: اساليب المحاسبة الإبداعية واثرتطبيقها على القوائم المالية.

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى مختلف اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في مختلف القوائم المالية، وسنحاول توضيح اثر تطبيق هذه الاساليب على القوائم المالية.

المطلب الأول: اساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ودوافع الادارة منها

سنتطرق من خلال هذا المطلب الى مختلف اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، والتي تضمنها النظام المحاسبي المالي الجزائري والتي هي كالتالي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

1- اساليب المحاسبة المالية المستخدمة في قائمة المركز المالي¹

- تضخيم مصاريف اعادة الهيكلة
- التضخم في حسابات الاصول المدينة
- تضخيم الممتلكات والمعدات
- تضخيم المستحقات الاختيارية
- زيادة الاحتياطات
- التلاعب في محصصات الديون

¹اونيس عبد المجيد، زراقود وسام، اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي،

- التلاعب في طرق تقييم الادوات المالية

2- اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل : 1

- يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الاجراءات الاتية:
- بيع اصل مقيم
- زيادة الدخل من خلال العائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الارباح من خلال باقل من قيمته الحقيقية وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الايرادات اضافة الى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا.
- نقل الايرادات الحالية الى فترة زمنية لاحقة.
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.
- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او قادمة وتشمل رسمة التكاليف العادية وتغير السياسة المحاسبية اضافة الى الاهتلاك بشكل بطيء جدا، والفسل في تسجيل الاصول التالفة وتخفيض خدمات الاصول.

3- ممارسة المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية :

تتمثل اهم اساليب المحاسبة الابداعية في هذه القائمة في ما يلي:
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية و العكس، وهذه الاجراءات والممارسات لا تغير في القيم النهائية.

تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع استثمار وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات الغير مكتملة، حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال ازالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، اذ ان أي دخل يتم تسلمه نتيجة العمليات الغير مكتملة او نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناتجا عن نشاطات استثمارية، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم ازالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية الغير مكتملة او التخلص منها من الدخل الصافي.
التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة، وكذلك يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية او غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها.²

4- اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة تغيرات الاموال الخاصة:

تحدد قائمة تغيرات حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على اساس الاستحقاق، ان جميع بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية من

¹ احمد بريك، زبيدة عون، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة 2019، ص 20.

² العروسي اسيا، ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11 العدد 02، 2018، ص 274.

خلال اجراء تغييرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع او تخفضه، وكذلك رأس المال المكتسب وراس المال المحتسب والتي تمارس على اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية.¹

المطلب الثاني: صور وأشكال المحاسبة الإبداعية واثـر تطبيقها على القوائم المالية.²

أولا - صور وأشكال المحاسبة الإبداعية:

تعددت صور وأشكال التلاعب المحاسبي، وتباينت تبعاً لرؤية دراسي هذا الموضوع، إلا أنهم أشركوا في مفهوم مهم لأهداف المحاسبة الإبداعية، ويطلق على عملية التلاعب المحاسبي عدة تسميات مثل تمهيد الدخل إدارة الأرباح، محاسبة نفعية، التقارير الاحتمالية والمحاسبة الإبداعية.

وفي ما يلي سنحاول التطرق الى أهم المصطلحات التي التمسـت جانب من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي كالتالي:

1- إدارة الأرباح:

يرى Shipper, 1989 " إن إدارة الأرباح يمكن أن تحمل معنى إدارة الافصاح وذلك باعتبارها تدخل متعمدة في عملية إعداد البيانات المالية الخارجية بغية تحقيق بعض المكاسب.

2 - تمهيد الدخل

يرى Belkaoui أن تمهيد الدخل هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول الى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الادارة في تقليل الانحرافات الغير طبيعية في الدخل الى الحد الممكن أو المسموح به في ظل المبادئ المحاسبية والادارة المقبولة. غير أن العديد من الباحثين أمثال Rapray Dara Trueman بين مفهوم تمهيد الدخل ومفهوم إدارة الأرباح فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات الغير متوقعة في الدخل الى أدنى حد ممكن، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الادارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض.

3- تقارير احتمالية

يمكن وصفها أيضا بالتقارير المغشوشة لأنها تشتمل على أخطاء مقصودة بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو ايضاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية.

4- المحاسبة النفعية:

هي الاصرار على اختيار وتطبيق أساليب المحاسبة المحددة لتحقيق أهداف مرغوبة، منها تحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى مبادئ محاسبة متعارف عليها أم لا.

5 - المحاسبة العدوانية:

¹العروسي اسيا، مرجع سبق ذكره، ص274.

²فيصران بوزيدي خولة، دور المحاسبة الإبداعية في تحسين صورة القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة الوطنية للتأمين saa وكالة طولقة، مشروع مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2019، ص 72

حيث عرفها (مطر والحلي، 2009) بأنها "الاختيار المعتمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية يقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم اتباع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما أم لا.

6 - محاسبة التخلص من الخسائر

يرى "Jones, 2011" أن محاسبة التخلص من الخسائر في سنة رديئة هي: "ممارسة حديثة، الفكر المحاسبي، حيث تقل هذه المحاسبة من ربح المنشأة في بعض الفترات ولكنها تبالغ في الخسائر، وتعد استراتيجية التخلص من الخسائر في سنة رديئة تحريفا لقائمة الدخل وذلك بغرض إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوء، وتستخدم هذه الطريقة في الرديئة فمن خلال المبالغة في الخسائر يمكن للمنشأة أن تصنع أرباح السنة التالية.

ثانيا - تأثير تطبيق المحاسبة الإبداعية على صورة القوائم المالية

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فالمعلومات المحاسبية تستخدم في انفاذ القرارات من قبل مستخدميها ، ومن أجل زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات المحتوات في القوائم المالية المعلنة، وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، فإن الإفصاح في معناها الواسع يعني نشر إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع ارفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة الغش والتعليل. ولقد أصبحت المحاسبة الإبداعية تسمى في الأدبيات المحاسبية بعملية تحت الأرباح أو تعديل رقم الأرباح والتلاعب به، حيث تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عليه، يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المبيعات الحالية او السهلة وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو على شكل أسهم المساهمة باستغلال المشروعات الاقتصادية الكبرى تجارية كانت أم صناعية ، لقدرتها على تجميع الأموال اللازمة للقيام بهذه المشروعات¹. حيث أن المحاسبة الإبداعية تشمل على اساليب مؤثرة على الشكل الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التوبيخ الوارد في القوائم المالية وعرض منه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيرا على فترة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية التي تمثل تمويلا خفية حيث يتم اللجوء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة². ويؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى تغيير نتائج القوائم المالية على خلاف الحقيقة وهذا ما يؤدي إلى توزيع الثروة وتخصيص الموارد بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة ويؤدي أيضا إلى ظهور تماثل المعلومات ومشكلة التخلخل الخلقي والاختيار العكسي ومشاكل المراقبة على أعمال الإدارة ومخ الجوائز لها³.

¹ بالرقى تيجاني، بولعراص صلاح الدين أثر ممارسة السلبية على التغيير المجال المعري شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10 جامعة سطيف 01 2013، ص 42

² عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جلابة، أثر استخدام محاسبة إبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، مجلد 6 السودان 2016، ص 13

³ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية الدار الجامعية الاسكندرية، 2011، ص 42.

- وفيما يلي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثركل منها على القوائم المالية:¹
- عدم إظهار الحسابات المستحقة والنعمومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة.
 - اعتماد تقديرات الإدارة المخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة.
 - تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح.
 - تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح.
 - عدم استيعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشفقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.
 - إعادة التقييم الموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات وحقوق المساهمين.
 - تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار السجل.
 - زيادة توزيعات الربح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم ارباح الاستثمارات.
 - تحويل الاعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
 - تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على الأرباح.
 - تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران المخزون.
 - تسريع تحصيل المدين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحتلة.
 - تأخير عمليات الشراء وتسريع اصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحتلة.

إن تلك الممارسات غير الأخلاقية و قد تكون غير قانونية في غالبية الدول هي تحت مجهر ومراقبة الهيئات والسلطات الرقابية المالية والتنظيمية في جميع الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابية وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التقنية والإدارات المالية ومراقبي الحسابات والمدققين الداخليين أنفسهم لتلك المؤسسات.

¹ عمورة جمال، شرفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن معلومات محاسبية ومالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011، ص16-15

خلاصة الفصل:

المحاسبة الإبداعية هي فن المحاسبة الدقيقة والتلاعب المالي ولها مجموعة متنوعة من الأساليب المستمدة من المعايير المحاسبية والممارسات القانونية التي تخدم أهداف حوكمة المنظمة، مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات المالية لأنه يؤثر على مصداقية المعلومات المالية المصدقية والشفافية . جعلها غير صالحة لترشيد القرارات أو اتخاذ قرارات سيئة. وقد انتشرت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة مما أدى إلى ضرورة تدخل مدققي الحسابات من خلال إعداد التقارير المالية للحد من هذه السلوكيات التلاعبية التي تؤثر على جودة المعلومات المالية.

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية

التمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالحاسبة الابداعية و القوائم المالية، سنحاول في هذا الفصل دراسة اثر الحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز والتأثير الذي ألحقته بخدماتها.

وقد تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث كما يلي :

✓ المبحث الأول: تقديم شركة سونلغاز وكالة ورقلة.

✓ المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية.

✓ المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية؛ تحليلها ومناقشتها.

المبحث الأول: تقديم شركة سونلغاز وكالة ورقلة.

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر ، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك الغاز وتوزيعه عبر القنوات، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى ، فهذه القطاعات لها أهمية بالنسبة للمؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.**تاريخ المؤسسة:**

في سنة 1947 تم إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" المعروفة اختصارا ب(EG) والتي اسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك توزيع الغاز ، وتضم EGF المؤسسات السابقة للإنتاج والتوزيع وقد كانت تتدرج تحت قانون أساسي خاص ب لوبون le bon وشركائه SAE ثم وقعت تحت مفعول قانون التأمين الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1976 وبمقتضى المرسوم رقم 59/69 في 28/07/1969 أصبحت باسم EGA الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ثم تحولت بمقتضى القانون 88-12/01/1988 إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري.

وأصبحت تسمى حاليا تسمى بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز ذات الأسهم .

أهم نشاطاتها :

- ✓ إنتاج، نقل، تصدير وإستغلال الكهرباء .
- ✓ نقل الغاز الطبيعي عن طريق القنوات الثانوية وتوزيعه على مستوى المنازل والمنشآت الموجودة عبر التراب الوطني .
- تخضع سونلغاز لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة، وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع المواطن .
- حاليا أصبحت مؤسسة سونلغاز عبارة عن مجمع يضم مديريات وفروع

فروع وشركات سونلغاز :

- ✓ سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE)
- ✓ سونلغاز نقل الكهرباء (GRTE)
- ✓ سونلغاز نقل الغاز (GRTG)
- ✓ سونلغاز عمليات نظام الكهرباء (OSE)
- وفيما يخص توزيع الكهرباء توزعت على أربع شركات هي:
- ✓ سونلغاز توزيع الجزائر (SDA) .
- ✓ سونلغاز توزيع الوسط (SDC) .
- ✓ سونلغاز توزيع الشرق (SDE) .
- ✓ سونلغاز توزيع الغرب (SDO) .

الفروع الملحقة لسونلغاز :

- ✓ شركة نقل والصيانة الخاصة بالمعدات الصناعية و الكهربائية.

- ✓ شركة صناعة المعدات الصناعية (MEI).
- ✓ شركة الجزائرية تقنيات المعلومات (SAT-INFO).
- ✓ شركة الوقاية و الأمن (SPAS).
- ✓ المستودع الجزائري لعتاد الكهرباء والغاز (CAMEG)
- ✓ مركز البحوث وتطوير الكهرباء و الغاز (CREDEG).
- ✓ سونلغاز صيانة الخدمات السيارات (MPV)
- ✓ شركة خدمات محولات كهربائية (SKMK).
- ✓ سونلغاز طب العمل (SMT)
- ✓ صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية سونلغاز (FOSC).
- ✓ معهد تكوين في الكهرباء والغاز (IFEG)
- ✓ مركز تكوين (بن عكنون) (CBA).
- ✓ المدرسة التقنية (البليدة) (ETB).
- ✓ مركز تكوين عين مليلة (CAM).
- ✓ شركة الأشغال الكهرباء (KAHRIF).
- ✓ شركة انجاز القنوات (CANAGAZ).
- ✓ شركة الهياكل القاعدية (ENERGA)
- ✓ شركة التركيب الصناعي (ETTERKIB)
- ✓ شركة الأشغال و التركيب الكهربائي (KAHRAKIB).

أقسام مديرية التوزيع ورقلة حضري:

- ✓ الأمانة العامة.
- ✓ المكلف بالشؤون القانونية مكلف بكل المعاملات القضائية و القانونية للمؤسسة.
- ✓ المكلف بالاتصال.
- ✓ المكلف بالأمن .
- ✓ المكلف بالأمن الداخلي.
- ✓ قسم الدراسات وتنفيذ أشغال كهرباء والغاز.
- ✓ استغلال الكهرباء.
- ✓ قسم استغلال الغاز
- ✓ المالية والمحاسبة والتي هي مجال دراستنا.
- ✓ قسم الموارد البشرية.
- ✓ قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية.

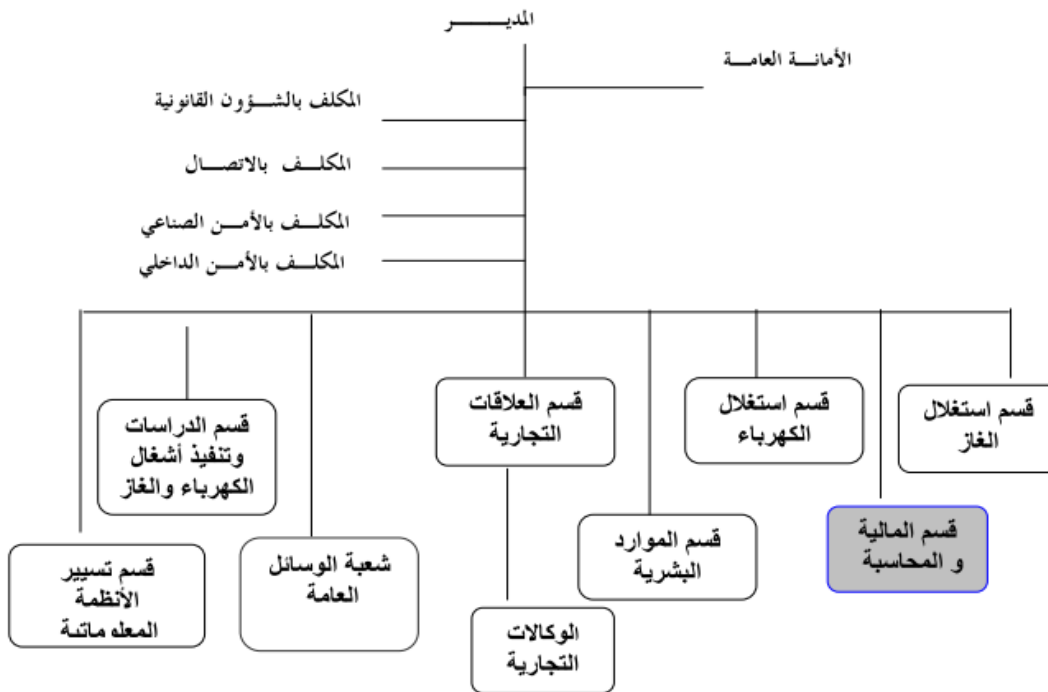
- ✓ شعبة الوسائل العامة.
- ✓ المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز ورقلة:

تعريف الهيكل التنظيمي:

يمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية كمايلي:

الشكل (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز ورقلة



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

عرض الهيكل التنظيمي للمديرية:

- المدير العام وتتمثل مهامه إدارة المؤسسة وإصدار الأوامر كما يقوم بالمصادقة على الملفات.
- الأمانة العامة:
 - ✓ الأمانة والسرية التامة في العمل.
 - ✓ تسجيل البريد الوارد والصادر.
- المكلف بالشؤون القانونية يشرف على جميع المنازعات الخاصة بملفات المؤسسة .
- المكلف بالاتصال: يقوم بعمليات الاتصال الخارجية الخاصة بالمؤسسة مثل الإذاعة والتلفزة.
- المكلف بالأمن الصناعي : يقوم بمتابعة الاحتياطات الأمنية أثناء العمليات الصناعية.

- المكلف بالأمن الداخلي: يهتم بالأمن الداخلي للمؤسسة.
- قسم استغلال الغاز يهتم بانجاز بجميع الأشغال الخاصة بالغاز.
- قسم استغلال الكهرباء: يقوم بالإشراف على جميع العمليات الخاصة بالكهرباء في المنطقة.
- قسم المالية والمحاسبة يقوم بعملية المراقبة والتسديدات الخاصة بالفواتير ومشاريع المؤسسة، وهي مصلحة المحاسبة على مستوى المديرية الجهوية، وتتمثل مهام ومسؤوليات قسم المالية والمحاسبة في إنتاج المعلومات المحاسبية:
 - ✓ مسك محاسبة مقر المديرية.
 - ✓ ضمان المسك اليومي للمحاسبة.
 - ✓ ضمان التنظيم المحاسبي
 - ✓ السهر على احترام المخطط المحاسبي الوطني.
 - ✓ إعداد تقارير المقاربات - البنكية مثلا وتتبع الخزينة.
- قسم الموارد البشرية: الإشراف على جميع العمليات الخاصة بالتكوين والتوظيف والأجرة وعمليات تنقل الأشخاص .
- قسم الدراسات وتنفيذ أشغال الكهرباء والغاز يهتم بالدراسات المالية الخاصة بالكهرباء والغاز.
- قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية: الإشراف على جميع قواعد المعطيات الخاصة بالمؤسسة والفوترة الآلية.
- قسم العلاقات التجارية: يقوم بالإشراف على جميع الطلبات والتحصيلات الخاصة بالزبائن.
- الوكالات التجارية وهي مكاتب تابعة لقسم العلاقات التجارية، وتعتبر أماكن تحصيل مستحقات المؤسسة من الزبائن، واستقبال، ودراسة، ومتابعة انشغالات الزبائن فيما يخص التسديد والتزويد بالغاز والتبرار الكهربائي.
- شعبة الوسائل العامة: تقوم بالإشراف على جميع العمليات الخاصة بالعتاد المستعمل بالمؤسسة، حيث تعتبر شعبة الوسائل العامة كشریان رئيسي لسونلغاز وهذا نظرا للخدمة التي تقدمها للمؤسسة بأكملها ، والمتمثلة في : تموين المؤسسة بالعتاد وذلك يتم عن طريق الوثائق والأرشفة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية

بعد أن عرفنا مؤسسة سونلغاز - ورقلة -، ولاستكمال هذه الدراسة و حتى نتمكن من الإجابة على الإشكالات الرئيسية والإشكاليات الفرعية والتأكد من صحة الفرضيات، اعتمدنا بشكل اساسي على أداة الاستبيان في تحليل الدراسة من خلال توزيع استمارة الاستبيان على عمال سونلغاز -ورقلة- والتي ستم دراستها وتحليلها عن طريق برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS-V23)

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة

سنستعرض في هذا المطلب الطريقة التي اتبعناها في هذه الدراسة ، وهذا من خلال تحديد مجتمع الدراسة والعينة بالإضافة إلى استعراض جميع المعطيات المحصل عليها .

أولاً- تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة: وهذا من خلال

- 1- تحديد مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع بحثنا في جميع الأفراد العاملين في مؤسسة سونلغاز بولاية ورقلة ، حيث يمكنهم إبداء رأيهم حول اثار المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز بصفة عامة.
- 2- اختيار حجم العينة : تم اختيار حجم العينة من مجتمع الدراسة والمتمثل في عمال مؤسسة سونلغاز بولاية ورقلة لسنة 2024 ونظرا لعددهم الكبير وعدم توفر إطار كامل وغير متقادم للمعاينة، إضافة لضيق الوقت، فقد تم الاعتماد على العينة غير العشوائية الملائمة، حيث قمنا باختيار أفراد العينة بطريقة غير عشوائية مع شرح الهدف من الدراسة وكيفية ملء الاستبيان، وكان عدد الاستمارات الموزعة ورقيا 60 استمارة، استرجعنا منها، 60 اي لم يتم استبعاد اي استمارة ، حيث استهدفنا زبائن اتصالات الجزائر لولاية ورقلة وتحصلنا على 60 إجابة، وبذلك فالحجم النهائي للعينة يتكون من 60 مفردة من مجتمع الدراسة، وهي تمثل ما نسبته 100% من الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة ردود مرتفعة ممتازة و مناسبة لإجراء الدراسة.

الجدول رقم(01) : عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة والمستبعدة والصالحة للدراسة

| عدد الاستبيانات | الموزعة | المستردة | المستبعدة | المستردة الصالحة |
|-----------------|---------|----------|-----------|------------------|
| المجموع | 60 | 60 | 00 | 60 |
| النسبة المئوية | 100% | 100% | 00% | 100% |

المصدر: من إعداد الطالب

ثانيا- ادوات الدراسة:

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها وأخذا بعين الاعتبار الوقت المسموح به لإجراء هذه الدراسة والإمكانيات المتاحة، وجدنا أن الأدوات الأكثر ملاءمة وفعالية لجمع المعلومات من أجل تحقيق أهداف الدراسة هي:

1) الاستبيان: وهو "نموذج يضم مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى الأفراد بهدف الحصول على بيانات معينة، ويطلق اصطلاحا لاستبيان على مجموعة من الأسئلة التي يوجهها الباحث للأشخاص كتابة على صحيفة، ويطلب منهم الإجابة عليها بأنفسهم دون ضرورة تواجده معهم، كما تسمى الصحيفة المدونة عليها الأسئلة باستمارة الاستبيان¹."

وفي دراستنا يعد الاستبيان الأداة الرئيسية لجمع البيانات والمعلومات الضرورية لتحليل الظاهرة محل الدراسة، وقد شمل ثلاثة محاور رئيسية هي: (أنظر الملحق رقم 01)

- ✓ **المحور الأول:** يتضمن هذا المحور بعض المعلومات المرتبطة بالخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والمتمثلة في: الجنس، السن، المستوى التعليمي.
- ✓ **المحور الثاني:** يتضمن هذا المحور 15 عبارة تتمحور حول أساليب المحاسبة الإبداعية .
- ✓ **المحور الثالث:** يتضمن هذا المحور 10 عبارات تتمحور حول جودة المعلومات المحاسبية.

1إسماعيل محمد بن قانة، الإحصاء الوصفي والحيوي ، ط،1 دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ص 13.

(2) المقابلة: هي "تفاعل لفظي بين شخصين أو أكثر من خلال حوار كلامي وجهها لوجه أو من خلال وسائل أخرى¹". اعتمدنا على طريقة المقابلة الشخصية في توزيع الاستبيان لجمع المعلومات، وقد اعتمدنا هذه الطريقة مع عينة البحث لأنها تمكننا من شرح الأسئلة التي قد يكون فيها غموض أو لم تفهم من طرف المستقصى منهم، كما تضمن استعادة أكبر قدر ممكن من الاستمارات، بالإضافة إلى مقابلة مع السيد كاتب سليم موظف في مؤسسة سونلغاز بورقلة ، وذلك من أجل الحصول على معلومات و احصائيات متعلقة بموضوع دراستنا .

المطلب الثاني : الأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة

للإجابة على الأسئلة المطروحة، واختبار فرضيات الدراسة، قمنا باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية نسخة 26 SPSS⁽²⁾ وذلك من خلال:

- ✓ صدق المحكمين؛
 - ✓ حساب معامل ألفا كرونباخ "coefficient alpha Cronbach's"، وذلك لقياس ثبات الأداة المستخدمة في جمع المعلومات (الاستبيان)؛
 - ✓ حساب معاملات الارتباط بين الفقرات والدرجات الكلية لأبعاد الدراسة للأجل قياس الصدق الداخلي لأداة الدراسة؛
 - ✓ الإحصاء الوصفي من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، استخدام المنحنيات والرسومات البيانية؛
 - ✓ كما قمنا باستخدام اختبار (ت) T-test للعينات المستقلة، للوقوف على الفروقات الإحصائية.
- كما قمنا باستخدام برنامج الإكسيل نسخة 2019، في رسم الجداول وتمثيلها بيانياً.

الفرع الأول: الدراسة الإحصائية ومخرجاتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. v23

أولاً: ثبات وصدق الاستبانة -أداة الدراسة-

- ✓ فحص صدق المحكمين وصدق المحتوى وثبات بنود وفقرات الاستبانة :لمعرفة صدق أداة الدراسة تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف لمناقشته من حيث شموليته وإمكانيته لتحقيق الهدف الذي يرمي إليه، كما تم عرضه على أساتذة من أعضاء هيئة التدريس وقد طلبنا من المحكمين إبداء الرأي حول وضوح صياغة كل عبارة من عبارات أداة الدراسة، ومدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، كما طلب من المحكمين إسداء النصح بإدخال أية تعديلات على صياغة العبارات لتزداد وضوحاً، أو إضافة أي عبارة جديدة ليزداد الاستبيان شمولاً أو حذف أي عبارة مكررة أو غير ضرورية.
- ✓ حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha⁽³⁾: تم احتساب معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ لجميع أبعاد محاور الدراسة بمتغيريها المستقل والتابع وكانت النتيجة كما هو موضح في الجدول أدناه.

1محمفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS ، ط، 1 دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 ص20.

²SPSS :Statistical Package for the Social Sciences

³انظر الملحق رقم 2

جدول رقم (02) :معامل ألفا كرونباخ العام للدراسة Cronbach's alpha

| حجم العينة | عدد فقرات أداة الدراسة | ثبات ألفا كرونباخ |
|------------|------------------------|-------------------|
| 60 | 25 فقرة | 0.623 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

تحليل النتائج: من خلال الجدول المذكور أعلاه، فإن النتائج المتحصل عليها تبين ثبات الدراسة بشكل عام حسب مخرجات برنامج SPSS حيث كانت نتيجة ألفا كرونباخ تمثل 0.623 بعدد فقرات 25 فقرة للدراسة ككل. وهي تدل على ثبات الدراسة بنسبة تقارب 62% وهي نسبة جيدة. ويمكننا تعميم النتائج الإحصائية على مجتمع الدراسة واعتمادها في قراءة اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في مؤسسة سونلغاز ورقلة. وبذلك تم التأكد من صدق الدراسة وثباتها على جميع فقراتها وأبعادها ومتغيراتها، مما يدل على صلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على الإشكاليات المطروحة واختبار تحقق الفرضيات. وقد جرى التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات أبعاد المحور الأول والثاني والدرجة الكلية لكل بُعد الذي تنتمي إليه الفقرة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية؛ تحليلها ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سنقوم بعرض أهم النتائج التي توصلنا إليها، مع القيام بتحليلها ومناقشتها بغية اختبار فرضيات الدراسة الموضوعية وهذا من خلال:

المطلب الاول: دراسة خصائص العينة من حيث البيانات الشخصية

للتعرف على الخصائص الشخصية لافراد العينة تم توزيعها حسب متغير: الجنس، السن، المستوى التعليمي، وستتطرق فيما يلي إلى تفصيل هذه المتغيرات .

أولا : الجنس:

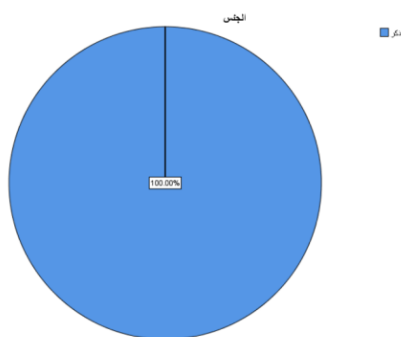
تم تبويب مفردات العينة إلى فئتين ذكور واناث والشكل التاليين:

الشكل رقم (02): توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب الجنس

الجدول رقم(03): توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب الجنس



| النسبة المئوية | التكرار | الجنس |
|----------------|---------|---------|
| 100% | 60 | ذكر |
| 00% | 00 | انثى |
| 100% | 60 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح أن أغلبية أفراد العينة كلهم كانوا من الذكور، اي بنسبة 100% من المجموع الكلي لأفراد العينة بما يعادل 60 فرد من أفراد عينة الدراسة.

ثانيا: السن

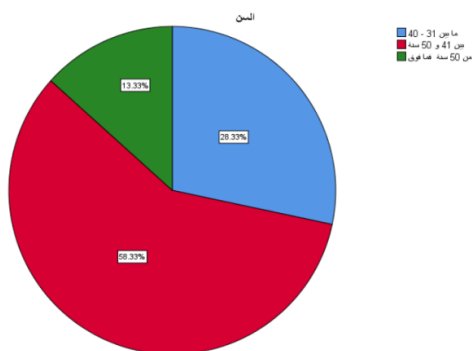
يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر كما يلي:

الشكل رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة

الجدول رقم (04) : توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب السن

حسب السن



| النسبة المئوية | التكرار | السن |
|----------------|---------|-------------------|
| 28.3% | 17 | ما بين 31 - 40 |
| 58.3% | 35 | بين 41 و 50 سنة |
| 13.3% | 8 | فما فوق من 50 سنة |
| 100% | 60 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن أعلى نسبة كانت للفئة العمرية بين 41 و 50 سنة حيث حازت على نسبة 58.3% من عينة الدراسة بما يعادل 35 فردا، أما نسبة 28.3% فتخص أفراد العينة الذين ما بين 31 و 40 سنة، والمقدر عددهم بـ 17 فردا، في حين أن نسبة 13.3% تخص أفراد العينة الذين كانت أعمارهم أكثر من 50 سنة ، والمقدر عددهم بـ 8 افراد.

ثالثا: المستوى التعليمي

تضم عينة الدراسة مجموعة أفراد ذوي مستويات تعليمية مختلفة موضحة في الجدول والشكل المواليين:

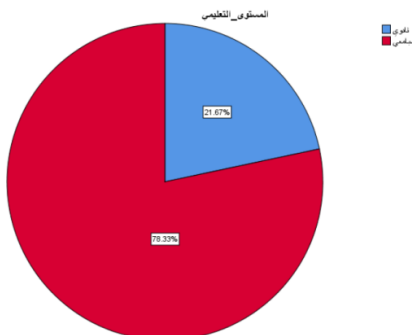
الجدول رقم (05) : توزيع أفراد عينة الدراسة

الشكل رقم (04): توزيع أفراد عينة الدراسة

حسب المستوى التعليمي

حسب المستوى التعليمي

| المستوى التعليمي | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|---------|----------------|
| جامعي | 47 | 78.3% |
| تقني | 0 | 00% |
| اخرى (ثانوي) | 13 | 21.7% |
| المجموع | 60 | 100% |



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من خلال الجدول والشكل السابقين أن نسبة كبيرة من أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، إذ بلغ عددهم 47 فردا بنسبة 78.3%، أما نسبة 13% فتخص أفراد العينة الذي مستواهم ثانوي والمقدر عددهم ب 13 فردا حيث نستنتج من خلال هذه النتائج أن أفراد العينة معظمهم متعلمون و ذو مستويات تعليمية.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

لقد تضمن هذا الجانب تحليل إجابات المستقصى منهم المتعلقة بمحاور الاستبيان، وذلك باستخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة الموافقة على العبارات، والانحراف المعياري لمدى تشتت إجابات أفراد العينة عن متوسطها الحسابي.

أولاً: تحليل فقرات المحور الثاني أساليب المحاسبة الإبداعية

من أجل معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية في مؤسسة سونلغاز - ورقلة- قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور وكذا تبيان اتجاهات الآراء (درجة الموافقة) لكل فقرة، وفي الاخير تحديد الاتجاه العام ، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): تحليل فقرات المحور الثاني

| العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|--|-----------------|-------------------|---------------|
| 1- الإعتراف بالإيراد قبل إكمال تقديم الخدمة | 3.05 | 1.171 | متوسطة |
| 2- تغير الطريقة المتبعه في تسعير المخزون من أجل زيادة الاعباء أو تخفيضها | 2.30 | 0.908 | ضعيفة |
| 3- تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات | 2.00 | 0.902 | ضعيفة |
| 4- عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة | 2.13 | 0.873 | ضعيفة |

| | | | |
|--------|-------|------|---|
| ضعيفة | 1.086 | 2.20 | 5- تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع ما زالت لم تكتمل |
| ضعيفة | 0.706 | 2.10 | 6- التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية |
| ضعيفة | 0.838 | 1.90 | 7- التلاعب في اعباء الأستهلاك للأصول الثابتة |
| ضعيفة | 0.494 | 1.80 | 8- المبالغة في تقييم المخزون السلعي لزيادة قيم الأصول المتداولة |
| مرتفعة | 0.543 | 3.90 | 9- إعادة تقييم الأصول الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي |
| متوسطة | 0.807 | 2.60 | 10- عدم تسجيل الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة |
| متوسطة | 1.028 | 2.60 | 11- تأخير سداد الإلتزامات من أجل زيادة التدفقات النقدية |
| ضعيفة | 1.013 | 2.30 | 12- التلاعب في أرباح و خسائر بيع الأصول الثابتة بإعتبارها ضمن العمليات التشغيلية بغرض زيادة التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية |
| ضعيفة | 0.930 | 2.50 | 13- استبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض و السندات |
| ضعيفة | 0.988 | 2.20 | 14- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بغرض التهرب الضريبي |
| ضعيفة | 0.838 | 1.90 | 15- اخفاء قدرة سونالغاز على توزيع أرباح على المساهمين و توزيع أسهم بدلاً عن ذلك |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم () والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة يتضح أن :

- ✓ الفقرة (01) " الإعتراف بالإيراد قبل إكتمال تقديم الخدمة " : حصلت على انحراف معياري مقدر ب(1.171)، و متوسط حسابي (3.05) وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,4] والذي يقابل درجة موافقة متوسطة ، أي أن آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة الى حد ما على ان مؤسسة سونلغاز تعترف بالإيراد قبل إكتمال تقديم الخدمة ؛
- ✓ الفقرة (02) " تغير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة الاعباء أو تخفيضها " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.30) وهو ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تغير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة الاعباء أو تخفيضها ، كما قدر الانحراف المعياري ب(0.9080)؛

- ✓ الفقرة (03) " تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.00) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بتسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات ، أما الانحراف المعياري فقدر بـ (0.9020)؛
- ✓ الفقرة (04) " عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة " : المتوسط الحسابي لهذه الفقرة يساوي (2.13) وهو ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز لا تظهر نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة ، كما قدر الانحراف المعياري بـ(0.8730)؛
- ✓ الفقرة (05) " تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع ما زالت لم تكتمل " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.20) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بعملية تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع ما زالت لم تكتمل ، أما الانحراف المعياري فقدر بـ(1.086)؛
- ✓ الفقرة (06) " التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية " : حصلت على انحراف معياري مقدر بـ(0.7060)، ومتوسط حسابي (2.10) وهو ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بالتلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية ؛
- ✓ الفقرة (07) " التلاعب في اعباء الأستهلاك للأصول الثابته " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (1.90) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بالتلاعب في اعباء الأستهلاك للأصول الثابته أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.838)؛
- ✓ الفقرة (08) " المبالغة في تقييم المخزون السلعي لزيادة قيم الأصول المتداولة " : حصلت على متوسط حسابي قدر بـ(1.80) و ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي لزيادة قيم الأصول المتداولة ، كما قدر الانحراف المعياري لهذه الفقرة بـ(0.4940)؛
- ✓ الفقرة (09) " إعادة تقييم الأصول الثابته من أجل تحسين قائمة المركز المالي " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.90) والذي ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وهو يقابل درجة موافقة عالية ، ما يعني أن معظم أفراد العينة يأيدون ان سونلغاز تقوم باعادة تقييم الأصول الثابته من أجل تحسين قائمة المركز المالي كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.5430)؛
- ✓ الفقرة (10) " عدم تسجيل الإنخفاض في قيمة الأصول الثابته " : قدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة بـ(2.60) و ينتمي إلى المجال [2,6-3,4] والذي يقابل درجة موافقة متوسطة ، أي أن آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة الى حد ما على ان مؤسسة سونلغاز لا تقوم بتسجيل الإنخفاض في قيمة الأصول الثابته ، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.8070)؛
- ✓ الفقرة (11) " تأخير سداد الإلتزامات من أجل زيادة التدفقات النقدية " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.60) والذي ينتمي إلى المجال [2,6-3,4] والذي يقابل درجة موافقة متوسطة ، أي أن آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة الى

حد ما على ان مؤسسة سونلغاز تقوم بتأخير سداد الإلتزامات من أجل زيادة التدفقات النقدية ، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (1.028)؛

✓ الفقرة (12) " لتلاعب في أرباح و خسائر بيع الأصول الثابته بإعتبارها ضمن العمليات التشغيلية بغرض زيادة التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية " : حصلت على متوسط حسابي قدر ب(2.30) و ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تتلاعب في أرباح و خسائر بيع الأصول الثابته بإعتبارها ضمن العمليات التشغيلية بغرض زيادة التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية ، كما قدر الانحراف المعياري لهذه الفقرة ب(1.013)؛

✓ الفقرة (13) " استبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض و السندات " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.50) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم باستبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض و السندات كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.9300)؛

✓ الفقرة (14) " التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بغرض التهرب الضريبي " : قدر المتوسط الحسابي لهذه الفقرة ب(2.20) و ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم بالتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بغرض التهرب الضريبي ، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.988)؛

✓ الفقرة (15) " اخفاء قدرة سونالغاز على توزيع أرباح على المساهمين و توزيع أسهم بدلاً عن ذلك " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (1.90) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة على ان سونلغاز تقوم باخفاء قدرة سونالغاز على توزيع أرباح على المساهمين و توزيع أسهم بدلاً عن ذلك ، كما بلغ الانحراف المعياري لهذه الفقرة (0.838)؛

يتضح من الجدول رقم () أن المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور الثاني بلغ (2.3522) والذي ينتمي إلى المجال [1,8-2,6] الذي يقابل درجة موافقة منخفضة، وهو يعبر عن ميل آراء أفراد العينة إلى عدم الموافقة ، أي أن هناك تباين نوعا ما في آراء أفراد العينة حول أساليب المحاسبة الإبداعية في مؤسسة سونلغاز - ورقة- ، ويتضح أيضا أن قيمة الانحراف المعياري الكلي للمحور الثاني قد بلغت (0.35955) وهي أقل من الواحد، ما يعني وجود تشتت منخفض نسبيا في إجابات أفراد العينة على عبارات المحور . عند تحليل ممرات المحور الثاني ،

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثالث جودة المعلومات المحاسبية في سونلغاز

للقوف على مدى جودة المعلومات المحاسبية في سونلغاز ، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ، وكذا تبيان اتجاهات الآراء (درجات الموافقة) كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (07): تحليل فقرات المحور الثالث

| العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة |
|---|-----------------|-------------------|---------------|
| 16.تقدم سونالغاز معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتي لا تفقد قيمتها | 4.40 | 0.494 | مرتفعة |
| 17.لدى سونالغاز معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية بنتائج الأداء | 4.20 | 0.403 | مرتفعة |
| 18.تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة علي تصحيح التوقعات السابقة | 4.30 | 0.462 | مرتفعة |
| 19.الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية | 4.70 | 0.462 | مرتفعة |
| 20.تساهم التغذية العكسية في الرقابة على تصحيح الأخطاء | 4.30 | 0.462 | مرتفعة |
| 21.تعبر المعلومات المحاسبية بالشركة عن الحدث المالي بصدق | 4.48 | 0.676 | مرتفعة |
| 22.تتميز المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالموضوعية | 4.50 | 0.504 | مرتفعة |
| 23.تتميز المعلومات المحاسبية للشركة بالحياد وعدم التحيز | 4.20 | 0.605 | مرتفعة |
| 24.يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية للشركة بسهولة | 4.10 | 0.543 | مرتفعة |
| 25.يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالشركات الأخرى المماثلة | 4.30 | 0.646 | مرتفعة |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج spss

✓ الفقرة (16) " تقدم سونالغاز معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتي لا تفقد قيمتها ": بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.40) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة عالية ، ما يعني أن معظم أفراد العينة يوافقون على ان سونالغاز تقدم معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتي لا تفقد قيمتها كما تم تقدير الانحراف المعياري ب(0.494)؛

✓ الفقرة (17) " لدى سونالغاز معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية بنتائج الأداء ": بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.20) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة عالية ، ما يعني أن معظم أفراد العينة يوافقون على ان لدى سونالغاز معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية بنتائج الأداء ، أما الانحراف المعياري فقد ب(0.403)؛

✓ الفقرة (18) " تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة علي تصحيح التوقعات السابقة ": بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.30) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] والذي يقابل درجة موافقة مرتفعة ، أي أن إجابات أفراد العينة

تميل إلى الموافقة على انه تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.462)؛

✓ الفقرة (19) " الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.70) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] والذي يقابل درجة موافقة مرتفعة ، أي أن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة على انه الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية ، أما الانحراف المعياري فقدر ب (0.462)؛

✓ الفقرة (20) " تساهم التغذية العكسية في الرقابة على تصحيح الأخطاء " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.30) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة عالية ، ما يعني أن معظم أفراد العينة راضيين على ان تساهم التغذية العكسية في الرقابة على تصحيح الأخطاء ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.462)؛

✓ الفقرة (21) " تعبر المعلومات المحاسبية بالشركة عن الحدث المالي بصدق " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.48) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة عالية ، ما يعني أن معظم أفراد العينة راضيين على ان تعبر المعلومات المحاسبية بالشركة عن الحدث المالي بصدق ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.6760)؛

✓ الفقرة (22) " تتميز المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالموضوعية " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.50) وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة مرتفعة، أي أن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة على أنه تتميز المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالموضوعية ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.5040)؛

✓ الفقرة (23) " تتميز المعلومات المحاسبية للشركة بالحياد وعدم التحيز " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.20) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة مرتفعة، أي أن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة على أنه تتميز المعلومات المحاسبية للشركة بالحياد وعدم التحيز ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.6050)؛

✓ الفقرة (24) " يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية للشركة بسهولة " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.10) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة مرتفعة، أي أن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة على أن يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية للشركة بسهولة ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.5430)؛

✓ الفقرة (25) " يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالشركات الأخرى المماثلة " : بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.30) والذي ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وهو يقابل درجة موافقة مرتفعة، أي أن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة على أن يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالشركات الأخرى المماثلة ، أما الانحراف المعياري فقدر ب(0.6460)؛

من خلال تحليل فقرات المحور الثالث ، نلاحظ أن

ثالثا : اختبار فرضيات الدراسة

قبل التطرق لاختبار فرضيات الدراسة لابد من إجراء اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من ملائمة البيانات لفرضيات الدراسة، لكن حسب نظرية النهاية المركزية فإنه كلما زاد عدد العينة كلما اقترب تباينها منتباين المجتمع ويمكن اعتبار أن التوزيع يكون طبيعياً بصورة تقريبية عندما يصبح حجم العينة 30 فما فوق¹.

وبما أن العينة التي اعتمدها أكبر من (30)، يمكن اعتبار أن بيانات محاور الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وبهذا يمكن متابعة الدراسة واختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة.

1. اختبار الفرضية الأولى :

وتتضمن ما يلي : توجد عدة أسباب ودوافع تجعل شركة سونلغاز تمارس المحاسبة الإبداعية.

يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي :

H_0 : لا توجد عدة أسباب ودوافع تجعل شركة سونلغاز تمارس المحاسبة الإبداعية.

H_1 : توجد عدة أسباب ودوافع تجعل شركة سونلغاز تمارس المحاسبة الإبداعية.

لمناقشة الفرضية والحكم عليها، نعتمد على قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني، حيث تكون القاعدة في ذلك أن نرفض H_0 حين يميل المتوسط الحسابي العام نحو الموافقة ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، والعكس حين يميل المتوسط الحسابي العام نحو عدم الموافقة.

ما نلاحظه من نتائج تحليل المحور الثاني أن المتوسط الحسابي العام يتجه نحو درجة موافقة منخفضة ويمكن تدعيم هذه النتيجة المتوصل إليها من خلال القيام ببعض الاختبارات الاحصائية منها اختبار T-test للعينة الواحدة ، حيث يتم فيه المقارنة بين قيمة الدلالة الاحصائية Sig المحسوبة و مستوى المعنوية (0,01)، فإذا كانت قيمة الدلالة الاحصائية أقل أو تساوي مستوى المعنوية نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، أما إذا كانت الدلالة الاحصائية أكبر من مستوى المعنوية نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، ويمكن توضيح نتائج الاختبار الاحصائي في الجدول الموالي:

الجدول رقم (08): نتائج تطبيق اختبار T-test للعينة الواحدة على فقرات المحور الثاني

| الاختبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | T الحسوبة | مستوى المعنوية | الدلالة الاحصائية |
|----------------|-----------------|-------------------|---------------|-----------|----------------|-------------------|
| الفرضية الأولى | 2.3522 | 0.35955 | منخفضة | -13.955 | 0,01 | 0,00 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان المستخرجة من تحليل SPSS

بالنظر إلى الجدول أعلاه نجد أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (-13.955) وهي أقل من قيمتها الجدولية (1,96)، كما نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة قد بلغت (0,00) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمدة (0.01) لكن مع تحصيلنا على درجة الموافقة منخفضة، بالتالي نقبل الفرضية الصفرية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 من هنا نستنتج أن لا توجد عدة أسباب ودوافع تجعل شركة سونلغاز تمارس المحاسبة الإبداعية. من وجهة نظر العمال عند مستوى المعنوية (0.01).

¹ هشام هندامي هويدي، الاحصاء العلمي والمعلمي، متاح في <http://www.husseinnardan.com/DrHisham-08.htm>

2. اختبار الفرضية الثانية :

وتتضمن ما يلي :تأثر ممارسات المحاسبية الابداعية في شركة سونلغاز على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية. يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي :

H_0 : ممارسات المحاسبية الابداعية في شركة سونلغاز لا تأثر على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

H_1 : تأثر ممارسات المحاسبية الابداعية في شركة سونلغاز على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية.

اعتمادا على النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل فقرات المحور الثالث، نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام ينتمي إلى المجال الذي يقابل درجة موافقة مرتفعة، و بالتالي نقبل الفرضية البديلة H_1 ، ويمكن تدعيم هذه النتيجة المتوصل إليها من خلال اختبار $T - test$ للعينة الواحدة للعينة الواحدة ، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار :

الجدول رقم (09): نتائج تطبيق اختبار $T - test$ للعينة الواحدة على فقرات المحور الثالث

| الاخبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | T المحسوبة | مستوى المعنوية | الدلالة الاحصائية |
|-----------------|-----------------|-------------------|---------------|------------|----------------|-------------------|
| الفرضية الثانية | 4.3483 | 0.20951 | مرتفعة | 49.850 | 0.01 | 0,00 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان المستخرجة من تحليل SPSS

بالنظر إلى الجدول أعلاه نجد أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (49.850) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، و أيضا نلاحظ أن قيمة الدلالة المحسوبة قد بلغت (0,00) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمدة (0.01)، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 من هنا نستنتج أن ممارسات المحاسبية الابداعية في شركة سونلغاز تأثر على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية. عند مستوى المعنوية (0.01).

3. اختبار الفرضية الثالثة :

وتتضمن ما يلي :يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في سونلغاز للكشف عن أساليب المحاسبية الابداعية. يمكن صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي :

H_0 : لا يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في سونلغاز للكشف عن أساليب المحاسبية الابداعية.

H_1 : يقوم محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في سونلغاز للكشف عن أساليب المحاسبية الابداعية.

لاختبار هذه الفرضية قمنا بحساب معامل ارتباط بيرسون "Pearson" بين المحور الثاني والثالث لمعرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرين الرئيسيين للدراسة ، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول الموالي :

الجدول رقم (10): نتائج حساب معامل ارتباط بيرسون "Pearson" لاختبار الفرضية الثالثة

| الاختبارات | معامل الارتباط r | القرار الاحصائي | معامل التحديد r^2 | القرار الاحصائي | مستوى المعنوية | الدلالة الاحصائية |
|-----------------|------------------|---------------------|---------------------|-----------------|----------------|-------------------|
| الفرضية الثالثة | 0.147** | لا توجد علاقة طردية | 0,021 | تأثير منخفض | 0.01 | 0,00 |

**دال إحصائيا عند مستوى المعنوية 0,01

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج الاستبيان المستخرجة من تحليل SPSS

يوضح الجدول رقم نتائج حساب معامل ارتباط بيرسون "Pearson" لاختبار صحة الفرضية الثالثة ، إذ أظهرت نتائج التحليل الاحصائي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين اساليب المحاسبة الابداعية و جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسة سونلغاز ولاية ورقلة ، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.147 مما يدل على عدم وجود اي علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0,01 أما معامل التحديد r^2 فقد بلغ 0,021 أي أن ما نسبته 2 % من قيام محافظ الحسابات بإجراء الاختبارات الكفيلة في سونلغاز للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية وهي نسبة جد ضعيفة ، أما النسبة المتبقية أي 98 % تعود إلى متغيرات أخرى لم تدخل في النموذج قيد الدراسة.

اضافة لما سبق، قدرت قيمة الدلالة الاحصائية ب(0,00) وهي أقل من مستوى المعنوية 0,01 ، وهذا ما يدفعنا إلى قبول الفرضية الصفرية H_0 و رفض الفرضية البديلة H_1 .

خلاصة الفصل :

تم فحص استجابات العينة بعناية وتفسيرها من خلال استخدام الأدوات الإحصائية والإجراءات المنهجية. وبعد إجراء اختبار الفرضيات اللازمة، خلصنا إلى أن هناك اتجاهًا واضحًا نحو المحاسبة الإبداعية في نظر عمال سونلغاز. تأتي هذه النتائج مباشرة من التعليقات المقدمة من العمال.

الخاتمة

الخاتمة :

تناولت هذه الدراسة احد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة، والمتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية وهذا من اجل من اجل خدمة أهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، وتمحورت الإشكالية الرئيسة لموضوع الدراسة في هل تؤثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية - حالة مؤسسة سونلغاز ورقلة-؟

ولالإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الدراسة إلى فصلين، ففي الفصل الأول تناولنا الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والقوائم المالية، أما الفصل الثاني فكان عبارة عن دراسة عينة من عمال مؤسسة سونلغاز وكالة ورقلة، وذلك من خلال إعداد استبيان وتوجيهه لهذه الفئة، ولقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع جملة من التوصيات وفي ما يلي تفاصيل ذلك :

1. نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- ✓ للمحاسبة الإبداعية مجموعة من التعاريف و يمكن تلخيصها على انها عمليات أو ممارسات حديثة يقوم بها المحاسبين ذو الكفاءة المهنية العالية من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير في صورة من التلاعب من اجل تحقيق غاياتهم المالية؛
- ✓ للمحاسبة الابداعية مجموعة من الاساليب والممارسات التي من خلالها يتم التأثير على جودة القوائم المالية؛
- ✓ اتجهت اغلب إجابات الباحثين نحو الحيادية في الإجابة عن مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الابداعية، وهذا نظرا لحساسية هذا الموضوع، بالإضافة إلى السرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما فيهم سونلغاز؛

2. التوصيات

- ✓ اعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي والتي تتيح المجال للممارسة المحاسبة الإبداعية والابقاء على البديل الافضل؛
- ✓ العمل على تعزيز دور المدقق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وزيادة استقلاليتته وحياديته من اجل تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ ضرورة نشر ثقافة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية مع ضرورة الالتزام الجاد والفعال بها، مما يساهم في الحد من التلاعب في ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ تفعيل دور المنظمات والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وتفعيل دورها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

3. آفاق الدراسة

بما أن موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الأكثر جدلا في مجال المحاسبة وعليه يمكن أن تثار حوله عدة اشكاليات تصلح لان تكون آفاق بحثية مستقبلية من بينها:

- ✓ دور المحاسبة الإبداعية في تحسين جودة القوائم المالية؛
- ✓ دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

اولا: الكتب :

1. إسماعيل محمد بن قانة، الإحصاء الوصفي والحيوي ، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ص 13.
2. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية الدار الجامعية الاسكندرية، 2011
3. عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، ط1، الرياض، السعودية، 2009
4. عبد الستار الكبيسي الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان، الأردن، ط2، 2010
5. عبد الوهاب نصر على القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة
6. محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS ، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008

ثانيا: المقالات و المجلات

1. اونيس عبد المجيد، زرقاود وسام، اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 07/ العدد 01 2019
2. بالرفي تيجاني، بولعراس صلاح الدين أثر ممارسة السلبية على التغيير المجال المعرفي شركة إنرون حالة عملية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10 جامعة سطيف 01 2013
3. حسين بن عبد العزيز شعبان منصور هوارى دور المدقق في الحد من الممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارة، العدد 08، 2017
4. حمزة ضويقي، محمودي أحمد دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 3 ، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2018
5. دوتام ملاح دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، جامعة العربي تيسي - تبسة، 2019
6. دوفي مقدم يمينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية للعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 3 ، 2014
7. زهرة حسن العامري ابتهاج إسماعيل يعقوب المحاسبة بين الإبداع والابتداع ، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، للعدد 8 جامعة واسط العراق 2012
8. العروسي اسيا، ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11 العدد 02، 2018
9. علي إبراهيم حسين أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت السوق، دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية مجلة بحوث مستقبلية، العدد 32-31 ، مركز الدراسات المستقبلية كلية حذباء الجامعة 2010
10. عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جلابة، أثر استخدام محاسبة إبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية، مجلد 6 السودان 2016

11. قوشيش، آمنة، لقليطي لخضر : أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، جامعة محمد بوضياف 2019
12. كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن احمد سعيد دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب محاسبة الإبداعية وآثارها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، العدد 2 ، الجزء أ، جامعة الموصل، 2018
13. ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47 ، 2016
14. مسعود كسكس عمر الفاروق زرقون محمد زرقون دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أتمودجا) - دراسة ميدانية - مجلة المؤسسة، العدد 2335-1438، 2019
15. الهادي آدم محمد إبراهيم، وآخرون أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارية، العدد 1 ، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية 2017

ثالثاً: الملتقيات

1. عمورة جمال، شرفي أحمد، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن معلومات محاسبية ومالية، الملتقى الدولي: الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، جامعة البليدة، 18-19 ماي 2011

رابعاً: المذكرات و الرسائل الجامعية :

1. احمد بريك، زبيدة عون، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة 2019
2. أمينة فيداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة 2014
3. علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة ، جامعة جرش 2015
4. قيصران بوزيدي حولة، دور المحاسبة الابداعية في تحسين صورة القوائم المالية دراسة حالة بمؤسسة الوطنية للتأمين saa وكالة طولقة، مشروع مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2019
5. ليندا حسن الحلبي : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009

الجرائد الرسمية :

1. الجريدة الرسمية، القانون رقم 11-07- المتضمن النظام المحاسبي المالي المواد 26-27-28-29، العدد 74، الجزائر،
صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007

المواقع الالكترونية :

1. هشام هندامي هويدي، الاحصاء المعلمي والمعلمي، متاح في-htm

08.DrHisham/com.husseinmardan.www://http

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 :الاستبيان



جامعة ورقلة - قاصدي مرباح -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
تخصص محاسبة و جباية معمقة



استمارة استبيان

اثر المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم
المالية

دراسة ميدانية بمؤسسة سونالغاز - ورقلة -

في اطار التحضير لانجاز مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر و لإتمام البحث العلمي
المعني و المذكور اعلاه نرجو منكم ملء الاستمارة بالإجابة على اسئلتها بدقة و
موضوعية مع العلم أن المعلومات التي تفضلون بتقديمها تدخل في البحث
لأغراض علمية بحتة مع مراعاة السرية التامة اتجاه المعلومات المصرح بها

تحت إشراف:

- خمقاني عبد الهادي

من إعداد:

- بورويس عثمان

الموسم الجامعي : 2023 / 2024

1- المحور الاول : البيانات الشخصية :

1_ الجنس :

- انثى
 ذكر

2_ السن:

- اقل من 20 سنة
 ما بين 20 - 30
 ما بين 31 - 40
 بين 41 و 50 سنة
 من 50 سنة فما فوق

3_ المستوى التعليمي:

- ثانوي
 جامعي
 تقني
 اخرى

2- المحور الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية

| العبرة | موافق بشدة | موافق | معارض | معارض بشدة | محايد |
|---|---------------|-------|-------|---------------|-------|
| قائمة الدخل | | | | | |
| 1-الإعتراف بالإيراد قبل إكمال تقديم الخدمة | | | | | |
| 2-تغير الطريقة المتبعه في تسعير المخزون من أجل زيادة الاعباء أو تخفيضها | | | | | |
| 3-تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات | | | | | |
| 4-عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعه | | | | | |

| | | | | | |
|------------------|--|--|--|--|---|
| | | | | | 2- لدى سونالغاز معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية بنتائج الأداء |
| | | | | | 3- تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة |
| | | | | | 4- الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية |
| | | | | | 5- تساهم التغذية العكسية فى الرقابة على تصحيح الأخطاء |
| الموثوقية | | | | | |
| | | | | | 1- تعبر المعلومات المحاسبية بالشركة عن الحدث المالي بصدق |
| | | | | | 2- تتميز المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالموضوعية |
| | | | | | 3- تتميز المعلومات المحاسبية للشركة بالحياد وعدم التحيز |
| | | | | | 4- يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية للشركة بسهولة |
| | | | | | 5- يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالشركات الأخرى المماثلة |

شكرا لحسن تعاونكم معنا

الملحق رقم 02: مخرجات SPSS

| | Statistics | | | |
|--|------------|---------|------|----------------|
| | Valid | Missing | Mean | Std. Deviation |
| الجنس | 60 | 0 | 1.00 | .000 |
| السن | 60 | 0 | 3.85 | .633 |
| المستوى_التعليمي | 60 | 0 | 1.78 | .415 |
| الإعتراف بالإيراد قبل إكمال تقديم الخدمة | 60 | 0 | 3.05 | 1.171 |
| تغير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة الاعباء أو تخفيضها | 60 | 0 | 2.30 | .908 |
| تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات | 60 | 0 | 2.00 | .902 |
| عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعه | 60 | 0 | 2.13 | .873 |
| تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما أن عملية البيع ما زالت لم تكتمل | 60 | 0 | 2.20 | 1.086 |
| التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية | 60 | 0 | 2.10 | .706 |
| التلاعب في اعباء الأستهلاك للأصول الثابته | 60 | 0 | 1.90 | .838 |
| المبالغة في تقييم المخزون السلعي لزيادة قيم الأصول المتداولة | 60 | 0 | 1.60 | .494 |
| إعادة تقييم الأصول الثابته من أجل تحسين قائمة المركز المالي | 60 | 0 | 3.90 | .543 |
| عدم تسجيل الإنخفاض في قيمة الأصول الثابته | 60 | 0 | 2.60 | .807 |
| تأخير سداد الإنلزامات من أجل زيادة التدفقات النقدية | 60 | 0 | 2.60 | 1.028 |
| لتلاعب في أرباح و خسائر بيع الأصول الثابته باعتبارها ضمن العمليات التشغيلية بغرض زيادة التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية | 60 | 0 | 2.30 | 1.013 |
| استبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض و السندات | 60 | 0 | 2.50 | .930 |

| | | | | |
|---|----|---|------|------|
| التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بغرض التهرب الضريبي | 60 | 0 | 2.20 | .988 |
| اخفاء قدرة سونالغاز على توزيع أرباح على المساهمين و توزيع أسهم بدلاً عن ذلك | 60 | 0 | 1.90 | .838 |
| تقدم سونالغاز معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتي لا تفقد قيمتها | 60 | 0 | 4.40 | .494 |
| لدى سونالغاز معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية بنتائج الأداء | 60 | 0 | 4.20 | .403 |
| تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة علي تصحيح التوقعات السابقة | 60 | 0 | 4.30 | .462 |
| الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية | 60 | 0 | 4.70 | .462 |
| تساهم التغذية العكسية في الرقابة على تصحيح الأخطاء | 60 | 0 | 4.30 | .462 |
| تعبير المعلومات المحاسبية بالشركة عن الحدث المالي بصدق | 60 | 0 | 4.48 | .676 |
| تتميز المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالموضوعية | 60 | 0 | 4.50 | .504 |
| تتميز المعلومات المحاسبية للشركة بالحياد وعدم التحيز | 60 | 0 | 4.20 | .605 |
| يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية للشركة بسهولة | 60 | 0 | 4.10 | .543 |
| يمكن مقارنة المعلومات المحاسبية لسونالغاز بالشركات الأخرى المماثلة | 60 | 0 | 4.30 | .646 |

الجدول التكرارية

| | | الجنس | | | |
|-------|-----|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | ذكر | 60 | 100.0 | 100.0 | 100.0 |

| | | السن | | | |
|--|--|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |

| | | | | | |
|-------|-------------------|----|-------|-------|-------|
| Valid | ما بين 31 - 40 | 17 | 28.3 | 28.3 | 28.3 |
| | بين 41 و 50 سنة | 35 | 58.3 | 58.3 | 86.7 |
| | من 50 سنة فما فوق | 8 | 13.3 | 13.3 | 100.0 |
| | Total | 60 | 100.0 | 100.0 | |

| | | المستوى_التعليمي | | | |
|-------|-------|------------------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | ثانوي | 13 | 21.7 | 21.7 | 21.7 |
| | جامعي | 47 | 78.3 | 78.3 | 100.0 |
| | Total | 60 | 100.0 | 100.0 | |

Descriptive Statistics

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|--------------------------------|----|---------|---------|--------|----------------|
| محور أساليب المحاسبة الإبداعية | 60 | 1.73 | 3.67 | 2.3522 | .35955 |
| محور جودة المعلومات المحاسبية | 60 | 3.90 | 5.00 | 4.3483 | .20951 |
| بعد قائمة الدخل | 60 | 1.20 | 3.80 | 2.3367 | .66024 |
| بعد قائمة المركز المالي | 60 | 2.00 | 3.20 | 2.4200 | .27234 |
| بعد قائمة التدفقات النقدية | 60 | 1.00 | 4.00 | 2.3000 | .46212 |
| بعد الملاءمة | 60 | 4.00 | 5.00 | 4.3800 | .16753 |
| بعد الموثوقية | 60 | 3.40 | 5.00 | 4.3167 | .38671 |
| جميع المحاور | 60 | 2.72 | 4.04 | 3.1507 | .24263 |
| Valid N (listwise) | 60 | | | | |

Scale: الفاعل محور أساليب المحاسبة الإبداعية

Reliability Statistics

| | |
|------------|------------|
| Cronbach's | |
| Alpha | N of Items |
| .631 | 15 |

Scale: الفيا محور جودة المعلومات المحاسبية

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .393 | 10 |

Scale: الفيا جميع المحاور

Reliability Statistics

| Cronbach's | |
|------------|------------|
| Alpha | N of Items |
| .623 | 25 |

التوزيع الطبيعي

Descriptives

| | | Statistic | Std. Error | |
|----------------------------------|----------------------------------|-------------|------------|--------|
| محور أساليب المحاسبة الإبداعية | Mean | 2.3522 | .04642 | |
| | 95% Confidence Interval for Mean | Lower Bound | 2.2593 | |
| | | Upper Bound | 2.4451 | |
| | 5% Trimmed Mean | 2.3321 | | |
| | Median | 2.2667 | | |
| | Variance | .129 | | |
| | Std. Deviation | .35955 | | |
| | Minimum | 1.73 | | |
| | Maximum | 3.67 | | |
| | Range | 1.93 | | |
| | Interquartile Range | .40 | | |
| | Skewness | 1.284 | .309 | |
| | Kurtosis | 1.899 | .608 | |
| | محور جودة المعلومات المحاسبية | Mean | 4.3483 | .02705 |
| 95% Confidence Interval for Mean | | Lower Bound | 4.2942 | |
| | | Upper Bound | 4.4025 | |
| 5% Trimmed Mean | | 4.3444 | | |
| Median | | 4.3000 | | |
| Variance | | .044 | | |
| Std. Deviation | | .20951 | | |

| | | |
|---------------------|------|------|
| Minimum | 3.90 | |
| Maximum | 5.00 | |
| Range | 1.10 | |
| Interquartile Range | .10 | |
| Skewness | .459 | .309 |
| Kurtosis | .796 | .608 |

Tests of Normality

| | Kolmogorov-Smirnov ^a | | | Shapiro-Wilk | | |
|--------------------------------|---------------------------------|----|------|--------------|----|------|
| | Statistic | df | Sig. | Statistic | df | Sig. |
| محور أساليب المحاسبة الإبداعية | .294 | 60 | .000 | .858 | 60 | .000 |
| محور جودة المعلومات المحاسبية | .191 | 60 | .000 | .929 | 60 | .002 |

a. Lilliefors Significance Correction

T-اختبار

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|--------------------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| محور أساليب المحاسبة الإبداعية | 60 | 2.3522 | .35955 | .04642 |
| محور جودة المعلومات المحاسبية | 60 | 4.3483 | .20951 | .02705 |

One-Sample Test

| Test Value = 3 | | | | | |
|--------------------------------|---------|----|-----------------|-----------------|---|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference Lower |
| محور أساليب المحاسبة الإبداعية | -13.955 | 59 | .000 | -.64778 | -.7407 |
| محور جودة المعلومات المحاسبية | 49.850 | 59 | .000 | 1.34833 | 1.2942 |

مصفوفة الارتباط بيرسون

Correlations

| | | م_محور_أساليب_المح اسبية الإبداعية | م_محور_جودة_المعلو مات المحاسبية |
|-----------------------------------|---------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|
| م_محور_أساليب_المحاسبية_الإبداعية | Pearson Correlation | 1 | .147 |
| | Sig. (2-tailed) | | .263 |
| | N | 60 | 60 |
| م_محور_جودة_المعلومات_المحاسبية | Pearson Correlation | .147 | 1 |
| | Sig. (2-tailed) | .263 | |
| | N | 60 | 60 |