



## دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة كمدخل لممارسة المحاسبة الإبداعية

عبد الرحمن عبد الله الدين حبه عبد الله \*<sup>a</sup> ، محمد حسن محمد عبد الجليل<sup>b</sup>

a جامعة ام درمان الإسلامية / كلية العلوم الإدارية

b جامعة الملك خالد بن عبد العزيز / كلية الأعمال

### الملخص

### معلومات المقالة

هدفت الدراسة الي تناول التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة الداخلية والخارجية ودورها في ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التغيرات الهيكلية في عوامل بيئة المحاسبة، والتغيرات في ضوابط سلوك وأخلاقيات المهنة وما تسببه تلك التغيرات من خلل يتم استغلاله كمدخل لممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة الي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة أن اقل قيمة لعبارات الفرضية الأولى حسب تحليل مربع كاي تساوي (1.035) عند درجة حرية (42)، بمستوى دلالة (0.05) وهي أكبر من 0.05 ودالة إحصائياً وهو ما يؤكد صحة الفرضية "تجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية". وأوصت الدراسة بضرورة التكيف مع التغيرات في بيئة المحاسبة حتى لا تؤثر على الإجراءات المحاسبية، والتوعية بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على النتائج المحاسبية، والالتزام بضوابط الممارسات المحاسبية المتعارف عليها، وأخلاقيات وسلوك المهنة، وإعلاء المصلحة العامة على المصالح الخاصة.

### تاريخ البحث

الاستلام: ٢٠٢٠/١٠/١٤

تاريخ التعديل: ٢٠٢٠/١٠/٢٥

قبول النشر: ٢٠٢٠/١٠/٢٧

متوفر على الأنترنت: ٢٠٢١/٥/٥

### الكلمات المفتاحية:

التغيرات الهيكلية  
بيئة المحاسبة  
المحاسبة الإبداعية  
أخلاقيات المهنة  
ضوابط المهنة

## A Study of the Structural changes in the accounting environment as an introduction to the Practice of creative accounting

Abdurhman Abdullallah Aldeen HibbahAbdullallah \*<sup>a</sup> , Mohamed Hassan Mohamed Abdelgalil<sup>b</sup>  
Al-Muthanna University / College of Administration and Economics.

### Abstract

This study aims to address the structural changes in the internal and external accounting environment and its role in creative accounting practices. The study problem has been represented in the structural changes of the accounting environmental factors that control the behavior and the profession ethics. The anomaly it causes is exploited as an entry point for creative accounting practices. The study has found a relationship between the structural changes in the accounting environment and the creative accounting practices. Chi square statistic reported is 28.27 with 28 degrees of freedom accompanied by a probability of 0.55 which means a relationship is available. The study recommends the necessity of becoming accustomed to the changes in the accounting environment so as not to affect negatively the accounting practices. In addition, attention has to be paid to the awareness of the risks of creative accounting practices and the commitment to the acknowledged accounting practices.

احتياجات المستفيدين لخدمتهم. تتميز تلك العوامل بالتغير والتطور المستمر فتستجيب المحاسبة لذلك لأنها تتسم بالمرونة ومسايرة الظروف البيئية المحيطة. وقد تكون تلك الظروف طبيعية تفرض الواقع على الممارسات المقررة مسبقاً فتغير ثوابتها. أو قد تكون بفعل فاعل متعمد يستغل سمة المرونة

### المقدمة

تعمل المحاسبة في بيئة ذات عوامل مختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية وثقافية وتعليمية، ومحددات أو قيود متعارف عليها كالمعايير والضوابط والأسس وأخلاقيات المهنة فهي تؤثر عليها وتتأثر بها باعتبارها علم اجتماعي يتفاعل مع

\*

Corresponding author : G-mail addresses : a.aldeen2020@gmail.com.

2021 AL – Muthanna University . DOI:10.52113/6/2021-11-1/203-216

**الفرضية الأولى :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات في هياكل بيئة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الفرضية الثانية :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات في أخلاقيات وضوابط سلوك مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

### منهجية البحث

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وصف الظاهرة وتحليلها من خلال اجراء دراسة ميدانية على مجتمع الدراسة معتمداً على الاستبانة كأداة للحصول على المعلومات.

### حدود البحث

**الحدود المكانية :** ديوان المراجع العام - السودان.

**الحدود الزمانية :** ٢٠١٩م.

**الحدود موضوعية :** التغيرات في هياكل بيئة المحاسبة كمتغير مستقل ويقصد بها التحولات التي تحدثها الظروف على مهنة المحاسبة، والمحاسبة الإبداعية كمتغير تابع وهي اظهار معلومات التقارير المالية بصورة محسنة مختلفة عن الواقع باستخدام طرق وأساليب محاسبية لتحقيق مصالح ذاتية.

### مصادر جمع بيانات البحث

**البيانات الثانوية :** تم جمعها من الكتب والمراجع، والرسائل العلمية، والدوريات، والمؤتمرات العلمية، والتقارير المالية المنشورة، والمواقع الالكترونية في شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

**البيانات الأولية :** تم جمعها من خلا أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة).

### الدراسات السابقة

يعرض الباحثان عدد من الدراسات السابقة وفقاً للمنهج التاريخي من الاقدم إلى الاحدث كما يلي :

✓ دراسة: (Oliveras and Amat 2003) بعنوان :  
“Ethics and Creative Accounting Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain” : هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة (Intangibles) في أسبانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة

ووجود الفوارق لتغيير الحقائق استجابة لرغباته للحصول على نتائج ترضي الإدارة العليا وتحقق مصالحها الخاصة من خلال ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية. تتناول الدراسة التغيرات في بيئة المحاسبة وما ينتج عنها من خلل قد يؤثر على الممارسات المحاسبية وإمكانية استغلال ذلك كمدخل لممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على طبيعتها وأساليبها والدوافع من وراء الحاجة إليها.

### مشكلة البحث

تتمثل مشكلة الدراسة في التغيرات التي تطرأ على البنية الهيكلية لبيئة المحاسبة الفكرية (البناء النظري للمبادئ والمعايير وأخلاقيات المهنة)، وبيئة المحاسبة العملية المرتبطة بطبيعة النشاط (البيئة الاقتصادية والسياسية والقانونية والثقافية والتعليمية)، وما تسببه تلك التغيرات من خلل يتم استغلاله كمدخل لممارسات المحاسبة الإبداعية. ويتناول الباحثان تلك المشكلة من خلال الإجابة على التساؤلات لتالية :

١. هل توجد علاقة بين دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

٢. هل توجد علاقة بين دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وضوابط سلوك مهنة المحاسبة.

### أهمية البحث

**الأهمية العلمية :** توفير معلومات عن ماهية المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافع استخدامها. ودراسة نقاط الخلل التي تسببها التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة ومدى استغلالها لممارسة المحاسبة الإبداعية لتصبح نواه لدراسات مستقبلية.

**الأهمية العملية :** الإسهام في توضيح الاستغلال الخاطئ لمرونة المعالجات المحاسبية وتعدد الخيارات بين السياسات المحاسبية التي تخضع لمعايير ومبادئ تحكمها عوامل بيئية اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية وثقافية.

### أهداف البحث

تهدف إلى دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة كمدخل لممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الأهداف التالية:

١. دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

٢. دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وضوابط سلوك مهنة المحاسبة.

### فرضيات البحث

للمؤسسات على هيئات المحاسبة العامة وتعزيز استقلال المراجع وتعزيز الإفصاح وتحديد المسؤوليات.

✓ دراسة : (سفيان، وهواري، ٢٠١٧م)، بعنوان : دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية : هدفت الدراسة إلى تناول دور المدقق في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للتدقيق في إطار مسؤولياته والذي يعمل على الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية. وتوصلت الدراسة الي التأكد على أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وتجميل صورة الدخل من خلال مجموعة من الأساليب، وان هناك دور كبير للمدقق في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف.

✓ دراسة : (عقوب، ٢٠١٧م)، بعنوان : العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة في ليبيا: هدفت الدراسة الي التعرف على العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة في ليبيا وتوالت الدراسة إلى أن العوامل الداخلية (البيئة الاجتماعية، البيئة السياسية والقانونية، والبيئة الاقتصادية، والتعليم المحاسبي بمهنة المحاسبة) تؤثر تأثيراً جوهرياً عند مستوى دلالة ٥% على المحاسبة في ليبيا. وبينت الدراسة عدم وجود إي فروقات لتأثير تلك العوامل من وجهة نظر المحاسبين.

✓ دراسة : (Mirela & Elena، ٢٠١٨م) : بعنوان Creative Accounting – Some Aspects Of Knowledge and Implementation in Albania: هدفت الدراسة الي استكشاف مستوى الاعتراف بالمحاسبة الإبداعية واستخدامها من قبل المهنيين أثناء إعداد البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة في البانيا. والتعريف على مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف البلدان. وتوصلت الدراسة الي أن المحاسبة الإبداعية هي طريقة مرنة لممارسة مهنة المحاسبة في إعداد البيانات المالية لكن ليس بالأساليب السيئة التي يتم استخدامها. وان مستوى المعرفة في المحاسبة الإبداعية متوسط حيث استخدمت تقنيات هذه المحاسبة في رسملة التكاليف. وان أهم العوامل الرئيسية التي أدت الي استخدام المحاسبة الإبداعية هي امتصاص الاستثمارات وتلقي القروض بفائدة منخفضة لزيادة موارد تمويل الوحدة.

#### تعقيب الباحثان على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة مفهوم المحاسبة الإبداعية ومدى استخدامها في عدد من الدول، وتناولت بعض الدراسات دور الممارسات المحاسبية على مصداقية القوائم المالية. كما تناولت بعض الدراسات دور الرقابة والإفصاح المحاسبي والمراجعة في

أو تخفيضها، كذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن هذا النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشآت.

✓ دراسة : (الفتلاوي، ٢٠١٣م)، بعنوان : بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات : هدفت الدراسة الي الكشف عن مؤشرات ودلالات تكيف بيئة المحاسبة لتكنولوجيا المعلومات، كون البيئة المحاسبية الحالية في أكثر البلدان تتطلب التكيف والاستجابة لمتغيرات تكنولوجيا المعلومات، نظراً لكونها من أهم عناصر جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال، ولمواكبة التطور الكبير في هذا المجال. وتوصلت الدراسة الي أن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات.

✓ دراسة : Cuzdriorean & Vladu، ٢٠١٣م : بعنوان " Creative accounting, measurement and behavior": هدفت الدراسة إلى مناقشة محدد من محددات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالتطورات الأخلاقية لبعض العوامل مثل القياس والسلوك، وتوصلت الدراسة إلى أن الأخلاقيات تعتبر حلاً يمكن استخدامه لتحديد للسلوكيات الانتهازية في المحاسبة ويمكن في ذات الوقت أن تكون احتمال غير محدود كحل على الأجل الطويل.

✓ دراسة : (الزيادي، ٢٠١٥م)، بعنوان : تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية: هدفت الدراسة الي التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد من آثار التلاعب على المفسدين من القوائم المالية. وتوصلت الدراسة الي وجود علاقات ارتباطية قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية وبتحديد ثقة بينهما بنسبة ٩٥%. كما أظهرت نتائج اختبار الدراسة وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية بنسبة بلغت ٧٢%.

✓ دراسة : (الزين، وحسياني، ٢٠١٦م)، بعنوان : خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة حالة فضيحة شركة انيرون: هدفت الدراسة الي التطرق لخطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة ومدى قدرة مكاتب المراجعة على التصدي لها. وتوصلت الدراسة الي أن تداعيات هذه المشكلة قد فرضت على الفاعلين في مهنة المراجعة التدخل لإعادة الأمور الي نصابها من خلال قانون "ساربنز اوكسلي" الذي أحدث تغيير جوهري في مهنة المراجعة تم من خلال معايير جديدة لتوفير معلومات ماليه وموثقة بهدف استعادة ثقة الجمهور بمهنة المراجعة أهمها تشكيل مجلس رقابة

١. اختيار سياسات محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة مثل الاختيار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدثت أو استهلاكها على حساب عمر المشروع.

٢. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادةً ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.

٣. القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.

٤. إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة لمركز المالي.

٥. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.

يُلاحظ الباحثان أن بعض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتم بإقرار من الإدارة كاختيار السياسات، وبعضها يتم بواسطة المحاسب وهي إجراءات فنية كالتلاعب في إهلاك الموجودات والتلاعب في قيود اليومية والتقارير المالية. وهذا ما يؤكد أن المحاسبة الإبداعية تتم بشكل مخطط لخدمة أهداف محددة مستقلة حالة الاختلاف والمرونة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية.

### ثالثاً : مفهوم بيئة المحاسبة

إن الأنظمة المحاسبية تتأثر بمجموعة من العوامل البيئية، فهي لا تعمل في معزل بل تتفاعل مع البيئة المحيطة بها. ولكل دولة عواملها البيئية، حيث تشمل البيئة الداخلية (العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية والتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة وأخيراً العوامل الثقافية) أما عوامل البيئة الخارجية فتشمل (تأثيرات الاستعمار، ووكالات الإغاثة، والشركات الدولية)، هذه العوامل البيئية لها تأثير عميق على تطور الأنظمة المحاسبية (عقوب، ٢٠١٧: ٥)، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة الي ثلاثة مجموعات تتمثل في الآتي (الفتلاوي، ٢٠١٣: ٢٩٠-٢٩١):

١. مجموعة العوامل الاقتصادية: وتشمل أربعة عوامل فرعية تكون الجانب الاقتصادي للبيئة المحاسبية وهي: السوق المالية، والدخل، ومصادر التمويل، والتضخم.
٢. مجموعة العوامل السياسية والقانونية: وتشمل استقرار سياسة البلد وعلاقاته، والتشريعات والنظام القانوني ومهنة المحاسبة ومكانتها والروابط والعلاقات الدولية.

الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. في حين ركزت بعض الدراسات السابقة على الجوانب المهنية والعلمية والعملية بالإضافة الي أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

**اختلاف الدراسة الحالية :** تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في تركيزها على دراسة التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وارتباطها بممارسة المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال السودانية.

### استفاد الباحثان من الدراسات السابقة في:

استقراء مشكلة الدراسة.

كتابة الإطار النظري

صياغة وتطوير أداة الدراسة.

### تنظيم البحث

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور، فالمحور الأول الإطار العام للدراسة، والمحور الثاني الإطار النظري للدراسة، والمحور الثالث الدراسة الميدانية، والمحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

### الإطار النظري

#### أولاً : مفهوم المحاسبة الإبداعية

عُرفت المحاسبة الإبداعية بأنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل ( Mulford et al, 2002: 13)، كما عُرفت بأنها عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه الي ما يرغب فيه المعدون باستخدام مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسبون لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة (إبراهيم والماوري، ٢٠١٦: ١٣٢).

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب بالبيانات المحاسبية من خلال تحريف الحقائق بأساليب وإجراءات محاسبية متعددة لتحقيق مصالح خاصة.

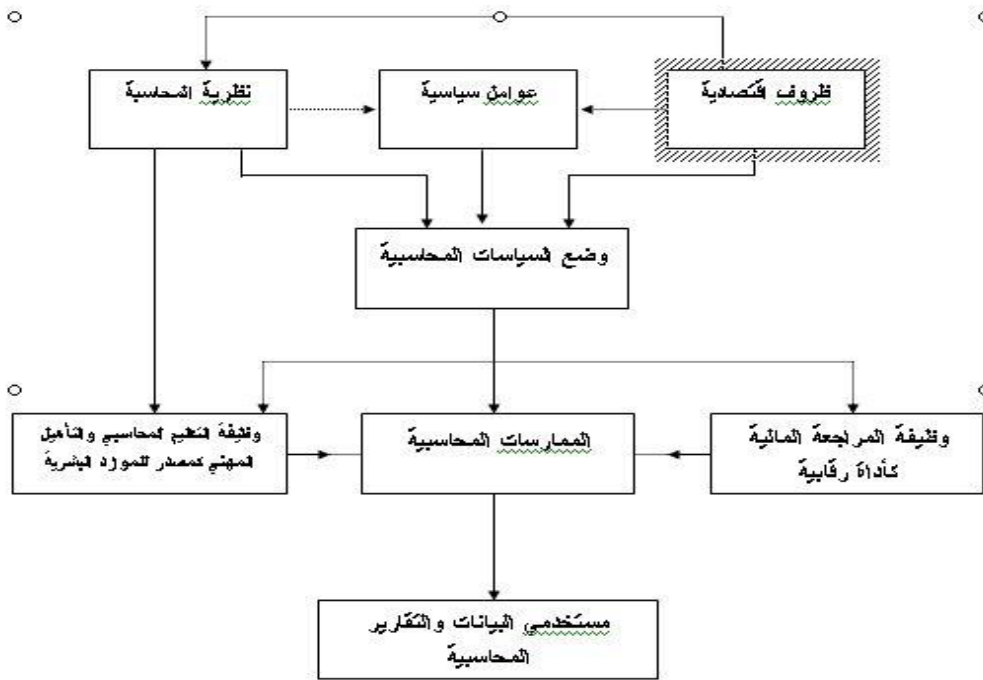
#### ثانياً : أساليب المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر أهم الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الإبداعية فيما يلي (جعار وآخرون، ٢٠١٥: ٢٣٢).

(kieso, et.al, 2008:172) :

يتضح من ذلك أن بيئة المحاسبة عبارته عن نظام منفتح يتكون من مجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والمعتقدات الدينية. هو موضح في الشكل التالي (بن صالح، ٢٠١٤: ٥):

٣. مجموعة العوامل الاجتماعية: تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية ومن أهم مكونات العوامل الاجتماعية للبيئة المحاسبية هي: الثقافة، والدين، والتعليم.



١. طبقة المحاسبين وممارساتهم
٢. الرأسمالية المؤسسية
٣. انصهار المحاسبين والأكاديميين في بوتقة عالمية متصدعة
٤. الوعي المخلوق أو المبرمج لدى المستخدمين.

يلاحظ الباحثان توافق معظم الآراء حول تأثير المحاسبة بالبيئة المحيطة بها سواء في الإطار الفكري أو في الممارسة العملية كونها تعمل في ظل أرضية متقلبة كلما ظهر تطور في تلك البيئة التي لم تعد في حالة من الثبات. كما يتضح تصنيف المحاسبين كأحد متغيرات بيئة المحاسبة، بالإضافة لإدارة المؤسسة، والأطراف المستفيدة من مخرجات المحاسبة. جميعها تمثل عناصر متداخلة في بيئة المحاسبة حتى تستطيع المحاسبة القيام بدورها على الوجه الأكمل.

#### خامساً: دور التغير في عوامل بيئة المحاسبة في ممارسة المحاسبة الإبداعية

يعتبر المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على ممارسة تمهيد الدخول (المحاسبة الإبداعية) من خلال التلاعب والتحليل أو التضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخول (إبراهيم، ٢٠٠٦: ١٢). وان المشاكل التي قد تظهر في التطبيقات

من الشكل السابق يمكن تصور بيئة المحاسبة واستنتاج دور العوامل الاقتصادية والسياسية في وضع السياسات المحاسبية، وتطبيق إجراءات المراجعة المالية، وضبط الممارسات المحاسبية التي تتم عبر إجراءات يقوم بها محاسبون من المفترض أن يكونوا على قدر من الكفاءة التعليمية والمهنية بما يؤهلهم للقيام بوظيفة المحاسبة لتحقيق أهدافها التي تخدم مستخدمي البيانات والتقارير المحاسبية.

#### رابعاً: التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة

شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة على المستوى العالمي، شملت مختلف جوانب المحاسبة وأحدثت تغيرات جذرية سواء من ناحية إطارها الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المحاسبي وكذلك كيفية الاستفادة من المعلومات المحاسبية واستخدامها في اتخاذ القرارات المالية والإدارية (ادم وصالح، ٢٠١٦: ١١٠). تشمل هذه التغيرات كافة الأبعاد السياسية والاقتصادية والثقافية والتكنولوجية، ولم يعد هناك ما يمكن وصفه بأنه ثابت؛ فكل ما حولنا أصبح يدور في فلك التطور والتغيير في خضم متغيرات بيئية متسارعة ومتلاحقة وتحديات جسيمة تواجه المنظمات، تتضح مظاهرها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية (الأسعد، ٢٠١٣: ٢٦١). حيث من الممكن تصنيف التغيرات البيئية التي أربعت اتجاهات (بالكوي، ٢٠٠٩: ٤٢٣):

القيام بتوزيعات نقدية الأمر الذي يؤدي الي تآكل رأس المال (الزيادي، ٢٠١٥: ١٩٢). وكما أثبتت العديد من الدراسات أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية، وان الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة (Sayed,2013: 71).

خلص الباحثان الي أن التغيرات في العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والقانونية في بيئة المحاسبة، بالإضافة الي عدم الالتزام بقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، وعدم الالتزام بضوابط سلوك وأخلاقيات المهنة. جميعها تؤثر على الإطار الفكري النظري والتطبيق العملي لمهنة المحاسبة فتعكس على الممارسات المحاسبية وتظهر ممارسات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وهي عملية تغيير المعلومات المحاسبية مما هي عليه الي ما يخدم مصالح فئة محددة في الوحدة الاقتصادية. ولا وجود لرأي يعبر صراحة عن ان ممارسة المحاسبة الإبداعية ناتج من وجود خلل في عوامل بيئة المحاسبة وضوابط الممارسات المحاسبية أو الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة المتعارف عليها، بمعنى أن إدارة الأرباح أو المحاسبة الإبداعية قد تتم في ظل ثبات الظروف البيئية طالما أنها تخدم المصالح الخاصة بالإدارة من اجل تحسين صورة الشركة وموقفها المالي.

#### - الدراسة الميدانية

١. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمراجعين الداخليين بديوان المراجعة الداخلية بولاية الخرطوم. تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع عدد (٣٠) استمارة استبانة على المستهدفين من مجتمع الدراسة. وتم استرداد عدد (٣٠) استبانة على عينة الدراسة وتم الحصول عليها جميعها بنسبة استجابة بلغت (١٠٠%).

٢. مقياس الدراسة: تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات بتدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (likart scale) في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن (٥) درجات كوزن للإجابة (أوافق بشدة)، الي ادنى وزن (١) للإجابة (لا أوافق بشدة). بالإضافة الي الوسط الفرضي للدراسة الذي يمثل مجموع درجات المفردات على العبارات  $(٥+٤+٣+٢+١)/٥ = ٣$  وهو يمثل الوسط الفرض للدراسة. وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي ٣ دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

المحاسبية تنشأ من عدم رضا الإدارة على المعالجات الواردة بالقواعد والمعايير المحاسبية، فالمشكلة إذن هي ليست مشكلة فنية محاسبية بل هي مشكلة سياسية (الفتلاوي، ٢٠١٣: ٢٢٣). لذلك فان تأثير السياسة العام وجد انعكاساته المباشرة في العملية المحاسبية حتى سارت المحاسبة باتجاه التسييس في دول ومظاهر عدة بحيث لم يكن هناك أي شك في كون البيئة التي تعمل بها المحاسبة هي بيئة سياسية (ياسين، ٢٠٠٦: ٣).

كما توصلت إحدى الدراسات الي أن العوامل البيئية والقيم الاجتماعية تؤثر على ترتيبات المؤسسة، والترتيبات المؤسساتية تؤثر على المتغيرات المحاسبية والممارسة المحاسبية. وان النظام السياسي والنظام القانوني في دولة معينة يعبران عن العوامل البيئية الرئيسية التي تلعب دوراً مؤثراً في النظام المحاسبي في تلك الدولة. وأن الفلسفة السياسية التي تحكم طبيعة النظام الاقتصادي السائد تؤثر على نوعية النظام المحاسبي المستخدم وبالتالي على طبيعة المبادئ والمعايير المحاسبية الملائمة لتحقيق أهداف المحاسبة في مثل هذه البيئة (عقوب، ٢٠١٧: ١١).

#### - دور التغير في أخلاقيات المهنة في ممارسة المحاسبة الإبداعية

تحتاج مهنة المحاسبة على نحو خاص الي أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، لان هذه المهنة تعمل في عالم متغير تنهار فيه شركات وتختفي فيه مشاريع أخرى، في حين تعجز مشاريع عن القيام بأعمالها، فضلا عن الانهيار الاقتصادي المتزايد في بيئة الأعمال، لهذه الأسباب وغيرها تظهر أهمية وجود قواعد للسلوك المهني (أرديني، ٢٠٠٧: ١٥٩). عليه فإن مسؤولية الإدارة تجاه العمل المحاسبي يُمكن أن تتدرج ابتداء من المسؤولية الأولى وهي الالتزام بالقواعد والسياسات المحاسبية مروراً بالمسؤولية البيئية الممثلة في الالتزام بالقوانين المتعلقة بالشركات وتنظيم مهنة المحاسبة والضرائب وانتهاء بالمسؤولية الأخلاقية الممثلة في تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة. إلا أن الإدارة في معظم الأحوال تقوم بالممارسات المحاسبية الخاطئة لتمهيد الدخول من اجل تحقيق المنافع الذاتية لها دون مراعاة لمسئوليتها الأخلاقية (ابراهيم، ٢٠٠٦: ١٤). وقد يحدث غياب الشفافية عند انغماس الإدارة فيما يسمى بإدارة الأرباح، والتي تحدث عندما تقوم الإدارة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية، وإعادة هيكلة المعلومات المحاسبية لتغيير القوائم المالية، لتضليل أصحاب العلاقة عن الأداء الاقتصادي الفعلي للشركة (الخوري وشخاترة، ٢٠١٤: ٥٦٩). يري البعض أن ممارسات المحاسبة الاحتياطية هي المعول الذي تهدم به الشركة نفسها لما لها من أثر في انهيار مركزها المالي نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع

٣. الأساليب الإحصائية المستخدمة : للحصول على نتائج دقيقة  
لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة تم استخدام برنامج spss للتحليل الإحصائي وكل من الجداول والإشكال الواردة في التحليل استخرجها الباحث من البرنامج وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي استخدمت:
- التكرار والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
  - التجزئة النصفية لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
  - الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على العبارات.
  - الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات.
٤. تحليل البيانات الشخصية: قام الباحث بتحليل البيانات الشخصية للمبحوثين لمعرفة درجة الاختلاف والتشابه بين أفراد الدراسة والتحليل عن طريق استخدام التكرارات والنسب الإحصائية وذلك كما يلي:
- أ. توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول رقم (١) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر:

الفئات	العدد	النسبة
أقل من 30	5	16.7
31-35	9	30.0
35-36	12	40.0
46-55	2	6.7
56 فأكثر	2	6.7
المجموع	30	100.0

ب. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي: يلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (١) أن غالبية أفراد العينة تزيد أعمارهم عن ٣٠ سنة حيث بلغت نسبتهم ٧٠%، وهذا يعني أن أفراد هذه الفئة العمرية يتوفر فيهم عنصر الخبرة في مجال الدراسات المحاسبية.

جدول رقم (٢) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العملي

الفئات	العدد	النسبة
بكالوريوس	16	53.3
دبلوم عالي	1	3.3
ماجستير	7	23.3
دكتوراه	6	20.0
المجموع	30	100.0

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٢) أن نسبة ٥٣.٣% العلمية، أما نسبة ٤٧.٦% من أفراد العينة حاصلين على مؤهل من أفراد العينة يحملون مؤهلات علمية جامعية (بكالوريوس)، حيث يتضح من ذلك أن غالبية المحاسبين يتمتعون بالكفاءة فوق الجامعي (ماجستير ودكتوراه).

#### ج. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (٣) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العملي

الفئات	العدد	النسبة
محاسبة	26	86.7
إدارة أعمال	2	6.7
دراسات مالية ومصرفية	1	3.3
أخرى	1	3.3
المجموع	30	100.0

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٣) أن غالبية أفراد العينة تخصصهم العلمي في مجال المحاسبة حيث بلغت نسبتهم ٨٦.٧% من أفراد العينة وهذا يدل على جودة الكفاءة العلمية وحصص الدراسة في الجهة المختصة، بينما بلغت نسبة المختصين في إدارة الأعمال ٦.٧%، أما المتخصصين في مجال الدراسات المصرفية بلغت ٣.٣%، والمجالات الأخرى بلغت ٣.٣% من العينة.

#### د. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

جدول رقم (٤) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

الفئات	العدد	النسبة
بدون	21	70.0
زمالة سودانية	3	10.0
أخرى	6	20.0
المجموع	30	100.0

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٤) أن حملة الزمالة السودانية في العينة بلغت نسبتهم ١٠% من إجمالي العينة الكلية وهذا دلالة على أن عدد مقدر من المحاسبين القانونيين يتمتعون بالكفاءة بينما بلغت عدد الذين هم بدون زمالة محاسبية ٧٠% من إجمالي حجم العينة الكلية. وحملة المؤهلات المهنية الأخرى بلغت ٢٠%.

#### هـ. توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي:

جدول رقم (٥) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

الفئات	العدد	النسبة
محاسب	6	20.0
رئيس قسم	6	20.0
مراجع داخلي	14	46.7



مدير إدارة	3	10.0
أخرى	1	3.3
المجموع	30	100.0

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٥) أن غالبية أفراد العينة من المراجعين ٤٦.٧% وهذه دلالة على أن العاملين في المجال المهني نسبتهم كبيرة مما يؤكد جودة المعلومات، بينما بلغت نسبة المواقع الإدارية من مديري إدارات ورؤساء أقسام ٣٠% وهذا يؤكد جودة العمل الإداري في المراكز الوظيفية. بينما بلغت نسبة المحاسبين ٢٠% والمراكز الوظيفية الأخرى ٣.٣%.

#### و. توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (٦) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

الفئات	العدد	النسبة
أقل من ٥ سنوات	4	13.3
5-10 سنوات	10	33.3
11-15 سنه	5	16.7
16-20 سنه	3	10.0
أكثر من ٢٠ سنه	8	26.7
المجموع	30	100.0

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٦) أن غالبية أفراد العينة المبحوثة تزيد خبرتهم عن ٥ سنوات حيث بلغت نسبتهم ٣٣.٣% من العينة الكلية وهذه دلالة على ما يتمتعون به من خبرات، بينما بلغت نسبة الذين تتراوح خبرتهم ما بين ٢٠ سنة فأكثر ٢٦.٧% من إجمالي العينة.

ز. تحليل نتائج اختبار الفرضيات  
أولاً : تحليل نتائج توزيع الإجابات على عبارات الفرضيات:  
ليبيان اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لكل عبارته من عبارات فرضيات الدراسة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك كما يلي:

الجدول رقم (٧) التوزيع التكراري لعبارات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

عبارات المحور الأول	غير موافق بشده		موافق بشده		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشده		درجة الانحراف المعياري الاتفاق
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
العبرة الأولى	0	0	5	16.7	20	66.7	4	13.3	1	3.3	0	0	0.669
العبرة الثانية	0	0	6	20.0	19	63.3	5	16.7	0	0	0	0	0.615
العبرة الثالثة	0	0	7	23.3	16	53.3	6	20.0	1	3.3	0	0	0.765
العبرة الرابعة	0	0	12	40.0	11	36.7	6	20.0	1	3.3	0	0	0.860
العبرة الخامسة	0	0	10	33.3	10	33.3	9	30.0	1	3.3	0	0	0.889
العبرة السادسة	0	0	10	33.3	13	43.3	4	13.3	3	10.0	0	0	0.947
العبرة السابعة	0	0	7	23.0	18	60.0	4	13.3	1	3.3	0	0	0.718
العبرة الثامنة	0	0	13	43.3	12	40.0	5	16.7	0	0	0	0	0.739
المعدل العام	0	0	8.75	29.1	14.9	49.6	5.37	17.9	1.12	33.1	0	0	0.775

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٧) أن المعدل العام لعبارات الفرضية الأولى "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات في عوامل بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية" حسب آراء العينة المبحوثة بلغ (4.05)، وأن درجة الاتفاق مع الفرضية بلغت (81)%، وأن أكبر متوسط كان من حصة العبارة رقم(٨) وقدره(4.24) حيث بلغت نسبة درجة الاتفاق(85.4)% يليه العبارة رقم(٤) بمتوسط بلغ(4.13) ودرجة اتفاق(82.6)% . و اقل متوسط (3.97) ودرجة الاتفاق (79.4).

الجدول رقم (٨) التوزيع التكراري لعبارات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

عبارات المحور الأول	غير موافق بشده	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشده	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتفاق					
الأول	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة							
العبارة الأولى	1	3.3	9	30.0	6	20.0	12	40.0	2	6.7	3.17	1.053	63.4
العبارة الثانية	1	3.3	4	13.3	6	20.0	15	20.0	4	13.3	3.57	1.006	71.4
العبارة الثالثة	2	6.7	1	3.3	11	36.7	11	36.7	5	16.7	3.53	1.041	70.6
العبارة الرابعة	1	3.3	2	6.7	6	20.0	13	20.0	8	26.7	3.83	1.019	76.6
العبارة الخامسة	3	10.0	4	13.3	8	26.7	12	26.7	3	10.0	3.27	1.143	65.4
العبارة السادسة	0	0	1	3.3	5	16.7	16	16.7	8	26.7	4.03	.765	80.6
العبارة السابعة	0	0	5	16.7	8	16.7	11	26.7	6	20.0	3.60	1.004	72
العبارة الثامنة	1	3.3	0	0	4	13.3	15	13.3	10	33.3	4.10	.885	82
المعدل العام	1.12	3.74	3.25	10.8	6.75	22.5	13.1	22.5	5.75	19.1	3.64	0.916	72.8

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٨) أن المعدل العام لعبارات الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغير في مستوى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية" حسب آراء العينة المبحوثة بلغ (3.64)، وأن درجة الاتفاق مع الفرضية بلغت (72.8) %، وأن أكبر متوسط كان من حصة العبارة رقم (٨) وقدره (4.10) حيث بلغت نسبة درجة الاتفاق (82) % يليه العبارة رقم(٦) بمتوسط بلغ(4.03) ودرجة اتفاق(80.6)% . و اقل متوسط كان من نصيب العبارة رقم (١) حيث بلغ (3.17) ودرجة الاتفاق (63.4).

**ثانياً : اختبار الفرضيات**

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية قام الباحث باختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة وصولاً الي تحقيق أهداف الدراسة وذلك كما يلي :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية: وتم صياغة هذه الفرضية كما يلي:

الفرض العدمي  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (٩) نتائج تحليل مربع كاي للعلاقة بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية

العبارات	قيمة مربع كاي	مستوى المعنوية	الدلالة
١. تشكل التغيرات الاقتصادية ضغوطاً على الإدارة فتلجأ الي أسلوب إدارة الأرباح لكسب الرضا عن أدائها.	2.180	.000	داله
٢. تمثل التغيرات الثقافية للعولمة اختراقاً للأنظمة المحاسبية المحلية فيتم استغلال الفوارق بينها لممارسة المحاسبة الإبداعية.	1.390	.000	داله
٣. تؤثر العوامل البيئية والقيم الاجتماعية علي ترتيبات المؤسسة ، والترتيبات المؤسساتية تؤثر علي المتغيرات المحاسبية والممارسة المحاسبية.	1.388	.000	داله
٤. وجود ثغرات في القوانين والتشريعات ذات الصلة بتنظيم المحاسبة يمكن أن توظف في التلاعب بالحقائق المالية.	1.334	.000	داله
٥. تؤثر الفلسفة السياسية التي تحكم طبيعة النظام الاقتصادي السائد علي نوعية النظام المحاسبي المستخدم وبالتالي علي طبيعة المبادئ والمعايير المحاسبية الملائمة.	1.811	.000	داله
٦. يؤدي عدم وجود الاستقرار السياسي في البلد الي وجود عقبات وحواجز تعيق تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة.	1.968	.000	داله
٧. يؤدي وجود فوارق في التأهيل العلمي والعملية للمحاسبة الي عدم فهم التطبيق الصحيح للممارسات المحاسبية.	1.035	.000	داله
٨. يؤدي وجود القصور العلمي والمعرفي في مجال مهنة المحاسبة الي ممارسات محاسبية خاطئة.	92.45	.000	داله

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات في أخلاقيات وضوابط سلوك مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية: وتم صياغة هذه الفرضية كما يلي:

الفرض العدمي  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات في أخلاقيات وضوابط سلوك مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

يُلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (٩) أن اقل قيمة لبيرسون مربع كأي تساوي (1.035) عند درجة حرية (42) بمستوى دلالة (0.000). وهي اقل من 0.05 لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة أي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيرات الهيكلية في بيئة المحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية" وذلك يؤكد صحة الفرضية الأولى.

٢. الفرض البديل  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وممارسات المحاسبة الإبداعية. التغييرات في أخلاقيات وضوابط سلوك مهنة المحاسبة جدول رقم (١٠) نتائج تحليل مربع كاي للعلاقة بين التغييرات الهيكلية بين هياكل الإطار الفكري للمحاسبة وممارسة المحاسبة الإبداعية

العبارات	قيمة كأي تربيع	مستوى المعنوية	الدلالة
١. تتنافى الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.	2.127	.000	داله
٢. تنشأ التطبيقات المحاسبية الخاطئة من عدم رضا الإدارة على المعالجات الواردة بالقواعد والمعايير المحاسبية.	2.012	.000	داله
٣. تقوم الإدارة في معظم الأحوال بالممارسات المحاسبية الخاطئة من أجل تحقيق المنافع الذاتية لها دون مراعاة لمسئوليتها الأخلاقية.	2.299	.000	داله
٤. يتم استغلال التغييرات في بدائل المعالجات المحاسبية لممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل غياب المسؤولية الأخلاقية.	2.249	.000	داله
٥. أدى التغيير في أساليب المحاسبة الي تغيير في هيكل إجراءات عمل المحاسب فتحول الي مجرد حرفي تابع للإدارة.	2.123	.000	داله
٦. تغيب الشفافية عندما تقوم الإدارة بإعادة هيكل المعلومات المحاسبية بتغيير القوائم المالية، لتضليل أصحاب العلاقة عن الأداء الاقتصادي الفعلي للشركة.	2.106	.000	داله
٧. تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية.	1.903	.000	داله
٨. عدم الانضباط بتطبيق السلوك المهني للمحاسبين جعل المحاسبة عرضة لتدخل الإدارة العليا وفرض الأساليب والمعالجات المحاسبية التي تخدم مصالحها.	1.373	.000	داله

١. أن التغييرات الهيكلية في البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والقانونية للمحاسبة تؤثر على الممارسات المحاسبية المتعارف عليها.

٢. أن التغييرات في ضوابط أخلاقيات وسلوك مهنة المحاسبة تؤثر على الممارسات المحاسبية المتعارف عليها.

٣. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية أن اقل قيمة لمربع كاي تساوي (1.035) عند درجة حرية (42) بمستوى دلالة (0.000). وهي اقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً، يؤكد ذلك صحة الفرضية.

٤. اظهر التحليل أن اقل قيمة لعبارات الفرضية الثانية عند تحليل مربع كاي تساوي (2.012) عند درجة حرية (56)

يلاحظ الباحثان من خلال الجدول رقم (١٠) أن اقل قيمة لبيرسون مربع كأي تساوي (2.012) عند درجة حرية (56) بمستوى دلالة (0.000). وهي اقل من 0.05 لذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة أي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغييرات في أخلاقيات وضوابط سلوك مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية".

#### الاستنتاجات والتوصيات

#### الاستنتاجات

توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

الخوري، عبير فايز، وشخاترة ، محمد زياد. (٢٠١٤). مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (١٠)، العدد (٤).

الزيادي، تومان مرهون. (٢٠١٥). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية". مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (١٧)، العدد (٢). الزين، يونس، وحسياني، عبد الحميد. (٢٠١٦). خطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة حالة فضيحة شركة انيرون. مجلة العلوم الإنسانية، العدد (٦).

الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد. (٢٠١٣). بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية.

بن صالح، عبد الله سليمان. (٢٠١٤). تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح بغداد – جمهورية العراق في الفترة من ١٦-١٧ ابريل.

جعار، أسامه عمر، والقضاة، كمال احمد، وأبو تمام، ميساء. (٢٠١٥). أثر المالىين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي "دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية". مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (٤٢)، العدد (١).

سفيان، بن عبد العزيز، هوارى، منصورى. (٢٠١٧). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن.

عقوب، خليل عقوب الصغير. (٢٠١٧). العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة في ليبيا : دراسة ميدانية من وجهة نظر المحاسبين في مدينة بنغازي. المجلة الليبية العالمية، العدد (٢٣).

ياسين، زهير خضر. (٢٠٠٦). البُعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (١١).

Sayed A. Bala.(2013). Role of Corporate Governance Application in Practice of Creative Accounting Methods-Applied Study on Listed Companies in Khartoum Exchange, Arab Economic And Business Journal 8.

Mirela Ujkai, & Elena Myftaraj, & Brisejda Ramaj Zenuni.(2018). Creative Accounting – Some Aspects Of Knowledge and Implementation in

بمستوى دلالة (0.000). وهي اقل من 0.05 ودالة إحصائياً، يؤكد ذلك صحة الفرضية.

## التوصيات

أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

١. ضرورة التكيف مع التغيرات في بيئة المحاسبة حتى لا تؤثر على الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها.
٢. ضرورة الالتزام بأخلاقيات وسلوك المهنة وتقديم المصلحة العامة على المصالح الخاصة.
٣. ضرورة التوعية بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية النتائج المحاسبية.
٤. إجراء مزيداً من الدراسات والبحوث حول العلاقة بين المرونة في تطبيق المعايير واختيار السياسات المحاسبية وممارسة المحاسبة الإبداعية.

## المصادر

إبراهيم، محمد المعتز المجتبى، والماوري، ياسر احمد. (٢٠١٦). مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، دراسة استطلاعية على المهنيين والاكاديميين في اليمن. مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، العدد (١٢)، المجلد (١٥).

إبراهيم، محمد زيدان. (٢٠٠٦). السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال: دراسة اختباريه، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة.

ادم، مختار إدريس ابوبكر، وصالح، هلال يوسف. (٢٠١٦). دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية للمصارف : دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد (١٧)، العدد (٢).

أرديني، طه احمد حسن. (٢٠٠٧). التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق : دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل. مجلة تنمية الراقدين، ٨٥، (٢٩).

الأسعد، آلاء مصطفى. (٢٠١٣). المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية.

بالكوي، احمد رياحي. (٢٠٠٩). تعريب : رياض العبد الله، طلال الجاوي، نظرية محاسبية : دار اليازوري للنشر والتوزيع.

Albania, European Journal of Economics and Business Studies, Vol.(10),No(1).

Vladu, Alina Beatrice , Cuzdriorean, Dan Dacian.(2013).Creative accounting, measurement and behavior ‘Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 15(1), 2013, 107-115.

Mulford, C. and Comiskey, E. (2002). the Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, Canada, John Wiley& Sons.

Oliveras. E Amat. O.(2003). Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain, University of Pompous Fabra Economics and Business working paper No. 732. Available in [www.upf.edu](http://www.upf.edu).

Kieso D. Weygand J. (2009). Intermediate Accounting 13th edition,John Wiley and Sons.