



أثر المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي
دراسة ميدانية على شركة الأميرة للصناعات الغذائية
د. عز الدين علي مسعود الصويغي
كلية الاقتصاد العجبات

الملخص : تهدف هذه الدراسة الى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مبدأ الإفصاح المحاسبي ، حيث تم اعتبار ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل كمتغيرات مستقلة ، بينما اعتبار المتغيرات المتمثلة في المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل كمتغيرات تابعة ، ولقد ظهرت نتائج هذه الدراسة الى ان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية ودل مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين المحاسبة الإبداعية والافصاح المحاسبي في مجتمع الدراسة .

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الإبداعية – الإفصاح المحاسبي .

ABSTRACT: This study aims to identify the creative accounting practices

used in the income statement to know the impact of these practices on the principle of accounting disclosure, where creative accounting practices in the income statement were considered as independent variables, while the variables represented in the information that must be disclosed in the income statement were considered as dependent variables, and the results of this study showed that there is a statistically significant relationship and the significance level is $0.05 \leq$ between creative accounting and accounting disclosure in the study community.

Keywords: Creative accounting - accounting disclosure.

المقدمة :

تُعد المحاسبة الإبداعية محوراً هاماً في اعداد القوائم المالية من حيث دقة وصحة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم، وبالتالي مدى وضوح وشفافية مخرجاتها على مستخدمي هذه القوائم المالية ومساعدتها في اتخاذ القرارات الملائمة حيث تنوع أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية في عرض وتقديم القوائم المالية وتنظيم السياسات المحاسبية داخل الشركة أو المؤسسة المالية .

وعليه يجب أن تكون البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية قد تم تبويبها والافصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبهدف تحقيق أرباح قد

تلجأ إدارة الشركة الى استخدام ما يسمى بإدارة الأرباح وهذا من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف المصلحة مما قد يكون له الأثر الكبير على الإفصاح عنها في القوائم المالية، فالمحاسبة الإبداعية إذا هي بمثابة عملية تحليلية لصورة الشركة وإظهارها بصورة أحسن عما هي عليه في الواقع.

مشكلة الدراسة :انطلاقاً مما سبق يمكن صياغة السؤال الذي نود الإجابة عنه في هذه الدراسة والمتمثل في الآتي:-

- كيف تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي؟

فرضيات الدراسة :للإجابة على التساؤلات المطروحة سابقاً تم صياغة الفرضيات التالية والتي سيتم اختبار صحتها فيما بعد:-

1. توجد علاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وبين الإفصاح المحاسبي .
2. هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي .

أهمية الدراسة :تكمُن أهمية الدراسة في تناولها لموضوع المحاسبة الإبداعية في ظل سعي إدارة الشركات الى استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية ومعايير المحاسبة واستغلالها بطريقة فنية من فنون الخداع والتلاعب وذلك بهدف اظهار الوضعية المالية للشركة بصورة احسن مما هو عليه فعلاً.

ومن هنا تتبع أهمية الدراسة من خلال التطرق الى الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وكيف تأثر على متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، وتحديد أهمية الإفصاح المحاسبي، ومعرفة مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وبيان دوافع الإدارة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة :تهدف الدراسة الى توضيح المفهوم العام للمحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها بالإضافة الى التطرق الى بعض أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وبيان تأثير المحاسبة الإبداعية على متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، تحديد طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وكذلك تحديد المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

منهج الدراسة :من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة والتي نسعى من خلالها الى إيجاد إجابات على التساؤلات المطروحة، فقد تم الاستعانة بالمنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري للدراسة، كما تم الاستعانة أيضاً بالمنهج التحليلي نت خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من الاستبيان.

حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة في :-

1. حدود موضوعية : تقتصر على دراسة أن المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي .
2. حدود مكانية : تقتصر الحدود المكانية على شركة الاميرة للصناعات الغذائية - العجيلات.
3. حدود زمنية : تتمثل الحدود الزمنية في الفترة 2023-2024.

الدراسات السابقة

أولاً - دراسات عربية :

1. دراسة سالم بن سعيد باعجاجة ومحمود البدري شاكر خليفة بعنوان (اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق راس المال السعودي) : هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها في قائمة الدخل والمركز المالي وقياس قدرة مستخدمي هذه القوائم المالية على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات السعودية يتمثل في الحفاظ على مستوى أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر وتحقيق منافع ذاتية للإدارة، ومن أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمتي الدخل والمركز المالي هي : رسملة المصروفات الإيرادية، التقليل من المخصصات التقديرية المبالغ في تحديد قيمة الأصول الثابتة، اثبات الإيرادات متوقع تحصيلها قبل تأكد شروط تحققها كإيرادات مستحقة .
2. دراسة أحمد عاطف بعنوان :تحليل اثار المحاسبة الابداعية الخلاقة علي تظليل مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر العديدين والمستثمرين والمراجعين في مصر، (2006م) : وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية :-
 - هناك علاقة ارتباط بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتضليل القوائم المالية .
 - ان أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية استخداماً هي تلك المرتبطة بالإيرادات واقلها ما يرتبط بتبويب وعرض القوائم المالية.
 - اختلاف ادراك الأطراف محل الدراسة لآثار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم.
3. دراسة ميسون بنت محمد، بعنوان دوافع واساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة (2010م) : دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات

- المساهمة السعودية من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل اليها ما يلي :-
- تتوفر لدى الإدارة التنفيذية في شركات المساهمة السعودية مجموعة من الدوافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
 - تتعارض غالبية أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
4. دراسة سعيدي فارس، (2020) : تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والابلاغ المالي . ولقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :-
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والميزانية على مبدأ الإفصاح المحاسبي.
5. دراسة حميد عبدالله مسواك , بعنوان تأثير التحول نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية (2023) : وقد توصلت الى مجموعة من النتائج من أهمها مايلي:-
- موافقة مراجعي الحسابات على جميع دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية وان اهم تلك الدوافع هو التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة في السوق يليه التقلبات في الأرباح ثم الحفاظ على البقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة.
 - موافقة مراجعي الحسابات على معظم ممارسات اعمال المحاسبة الابداعية وأكثرها استخداماً هو التلاعب في تصنيف المطلوبات قصيرة الاجل على أساس انها طويلة الاجل لتفادي أي هبوط للأسعار.
 - موافقة مراجعي الحسابات على جميع الانعكاسات الناتجة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية وان أهم تلك الانعكاسات هي التأثير على نتائج وتحليل القوائم المالية وعليها التأثير سلباً على قرارات المستخدمين على القوائم المالية .
 - موافقة مراجعي الحسابات على مساهمة معايير المحاسبة الدولية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية .
6. دراسة كريم بعنوان : التدخل الايجابي بين كل من معايير المحاسبة الدولية والافصاح المحاسبي والمراجعة الداخلية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية (2020) : وقد تناولت هذه الدراسة العلاقة الإيجابية بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الواجب توافرها ونشرها عن المنشأة من خلال أساليب الإفصاح التي هي الطرق لبאי تسهل فهم وقراءة البيانات المالية وكل أسلوب يكمل ويفسر كل غموض وارد في القوائم المالية خاصة وان الإفصاح ضرورة مهمة تفتضيها

عملية توصيل المعلومات المناسبة وبالنوعية المطلوبة في الوقت المناسب، وناقشت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية وممارساتها وكيفية تسكين هذه الممارسات بين الجائزة وغير الجائزة حيث تطرق الباحثون الى هذه الممارسات التي اضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تتلخص في النية ودورها الجوهرية في المحاسبة واستخدام التقرير والقيمة العادلة كأساس قياس والمشاكل المتعلقة بها والسياسات والبدائل محاسبية والتصنيف وإعادة التصنيف لبنود القوائم المالية، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، والتقارير المرحلية والقياس المحاسبي وتعد اسسه والاعتراف وعدم الاعتراف كانتقاد موجه للقوائم المالية والسوق النشط وغير النشط لتحديد الأسعار التي يمكن اعتبارها القيم العادلة والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة والعمليات الوهمية والاجتهادات الشخصية وغير ذلك من الممارسات .

7. دراسة عبد القادر بعنوان : المحاسبة الإبداعية في ظل الإفصاح عن السياسات المحاسبية (2023) : وهدفت هذه الدراسة الى محاولة إيجاد حلول للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإفصاح المحاسبي عن السياسات المحاسبية في المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر التي تركز حول استغلال الثغرات الخاصة بالسياسات المحاسبية وتكريسها لخدمة مصالح المؤسسة مع الاضرار بأطراف أخرى للمؤسسة، وقد توصلت الدراسة الى إجراءات تخص الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

8. دراسة أميرة وعبد الحليم بعنوان : اثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية (2022) : هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية مع بيان دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وكذلك معرفة استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة ولتحقيق الأهداف اعتمدت الدراسة على استمارة الاستبانة وتم توزيعها على عينة من الأساتذة والاكاديميين المتخصصين في المحاسبة وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية وهي ان أساليب المحاسبة الإدارية لها تأثير في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

9. دراسة الجعادات، سليمان بعنوان المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقترح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية (2015) : وتوصلت الى عدة نتائج أهمها وبرزها هي نموذج الضوابط الذي توصل اليه الباحثان وكذلك التأكيد على وجهي المحاسبة الإبداعية، الموثوقية والتلاعب ووجود قواعد

لتوجيه النية وضبطها، وأوصى الباحثان باعتماد نموذج الضوابط الشرعية المقترح من قبلهما لضبط ممارسات المحاسبة بشكل عام وممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل خاص.

ثانياً - دراسات اجنبية :

1. دراسة اوليوس وأمات (Oliueras, E. and Amat, O., 2003) : وهدفت هذه الدراسة الى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة المهنة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة، وركزت على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير على وضع المنشأة المالي أثناء عمليات الاقتراض، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات التي تقوم برسملة تكاليف البحوث والتطوير تلقى رد فعل إيجابي أثناء عمليات الاقتراض مقارنة بالشركات التي تعالجها كمصروفات

التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال ماسبق عرضة في الدراسات السابقة نلاحظ ان العديد منها قد تناولت موضوع المحاسبة الابداعية من مختلف جوانبها فهناك من الباحثين من اهتم بالجانب المفاهيمي للمحاسبة الابداعية والمنظور الاخلاقي لها وهناك من حاول دراسة العلاقة بين المتغيرات الاخرى وكان ذلك في العديد من البيئات المختلفة وبالرغم من ان كل الدراسات قد ساهمت وبشكل كبير في تفسير وتوضيح بعض جوانب المحاسبة الابداعية الا ان انها لم تدرس البيئة الليبية , وهذا مايميز دراستنا عن باقي الدراسات الاخر , حيث جاءت دراستنا بهدف التعرف علي المحاسبة الابداعية واهم الاساليب المتبعة والمنظور الاخلاقي من جهة ومن جهة اخري علاقتها بمدي الافصاح المحاسبي عن الايرادات والمصروفات واثره علي القوائم المالية المستخدمة .

ثانياً : الجانب النظري

1-2. المحاسبة الابداعية

المقدمة : لعل لفظ ابداع يجذبك للوهلة الأولى ويجعلك تظن أنه يشير الى البراعة والاجتهاد في العمل والعكس هو الصحيح فالمحاسبة الإبداعية تعد نموذج للتهرب والتحايل والمخادعة الصريحة (دقتره ، 2024).

مفهوم المحاسبة الإبداعية : هي مجموعة الإجراءات والأنشطة المحاسبية التي تستغل الثغرات القانونية لتحسين صورة الشركة.

وقد بدأت المحاسبة الإبداعية في سبعينات القرن الماضي وارتبطت بالشركة التي تعرضت للإفلاس بعد التلاعب في الأرباح وعدم القدرة على سداد الديون والمحاسبة

الإبداعية قانونية ولا يتعرض منفذها إلى مساءلة قانونية إلا في حالة تأثيرها على الرأي العام وتضليل المستثمرين والى معلومات تؤدي إلى قرارات خاطئة. وتوجد أشكال متعددة للمحاسبة الإبداعية منها زيادة الإيرادات المتوقعة عن الفعلي، وتقليل تكاليف أهلاك الأصول من خلال الرسملة زيادة التكاليف المؤجلة وإخفاء الالتزامات، والتلاعب بالمخزون .

ومما سبق ذكره يمكن إن نلخص المحاسبة الإبداعية في التعريف التالي :

المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن تلاعب في الأرقام الفعلية الموجودة في القوائم والتقارير المالية للشركة ويقوم بذلك المحاسبون داخل الشركة سواء لتحقيق مصالح شخصية أو بأمر من الإدارة بهدف الحصول على أرباح وهمية وانجازات غير حقيقية ومركز مالي مزيف، حيث يتم التلاعب بالبيانات المحاسبية عن طريق استغلال بعض الثغرات في مبادئ المحاسبة ومعاييرها ويهدف ذلك التلاعب بشكل أساسي الى تجميل صورة الشركة وتعظيم نتائج الربحية ووضعها المالي بشكل بعيد تماماً عن الواقع لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها وتضليل وضع الشركة للمستثمرين والجهات الخارجية ، والشركات التي تمارس هذا النوع من الاحتيال تصبح بيئة خصبة لنمو كل ما هو غير قانوني من غش وسرقة وخداع ولذلك تقع تلك الشركات في مساوئ أعمالها في النهاية ويصبح مصيرها الفشل، ويقوم المحاسب المتمرس الذي يملك خبرة كافية باستخدام بعض القوانين المحاسبية ومبادئ المحاسبة وتحريفها والبحث عن ثغراتها من أجل القيام بعدة تلاعبات مثل تغيير أرقام الأرباح في القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان والتلاعب بالإيرادات والمصروفات لتحقيق غايات خاصة.

وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها الاجراءات التي تقوم بها ادارات الشركات من اجل تحسين صوري اما في ربحيتها او في مركزها المالي او كلاهما معا , و ذلك باستغلال الثغرات الموجودة في اساليب واختبارات التدقيق الخارجي , او بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات التي تجيزها المعايير الدولية او غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها , سواء بشأن اساليب القياس او اساليب الافصاح المتبعة عند اعداد البيانات المالية المنشورة , مما يؤثر سلبي علي نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح او بالنسبة للمركز المالي , ومن ثم مصداقية النسب المالية . (مطر , 2006) .

ويعطي ميلفورد وآخرون تعريفهم عن المحاسبة الإبداعية بأنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية وتتضمن خيارات وممارسات

المبادئ المحاسبية، خداع التقارير المالية، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (Mulford et ats. 2002).

خصائص المحاسبة الإبداعية : تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي بدورها تعتبر خصائص المحاسب المبدع والمتمثلة في : (الجريري , 2007).

1. العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلقة .
2. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع .
3. قدرة المحاسب على التخيل والحدس .
4. ان يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
5. اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الادارية .

متى ظهرت المحاسبة الإبداعية : ظهرت ممارسات المحاسبة الإبداعية في ستينيات القرن العشرين بعد انهيار شركات الرهن العقاري فظهر التعبير لأول مرة في الأدبالأنجلوسكسوني مع بداية السبعينات، ليشير إلى الشركات التي تعرضت إلى الإفلاس، رغم إنها كانت تحقق أرباح بسبب عدم قدرتها على سداد الديون (دفتره ، 2024).

أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الإبداعية : بدأت المحاسبة الإبداعية في الظهور مع فترة الركود في الثمانينات عندما وجدت الشركات صعوبات في العمل تحقيق الأرباح .

ويعتبر الدافع الرئيسي الذي يأتي في المقدمة هو تضارب المصالح المختلفة داخل وخارج الشركة فجد على سبيل المثال جميع الأطراف تسعى إلى تحقيق مصالحها الشخصية بداية من المديرين مروراً بالموظفين داخل الشركة وحملة الأسهم والمستثمرين وصولاً إلى الراغبين في الهروب من وطأة الضرائب دون رغبتهم في كسر قوانين المحاسبة الضريبية وبالتالي كثرة المصالح وتعددتها احدث الاختلاف والتعارض (دفتره ، 2024).

أيضا من الأسباب التي أدت الى ظهور المحاسبة الإبداعية هو اتاحة الفرصة الشركات للاختيار في عدة عناصر مثل حرية اختيار التقدير وحرية الإفصاح طبقاً للمعايير المحاسبية .

ويمكن تلخيص دوافع الإدارة للممارسات المحاسبة الإبداعية في النقاط التالية:

1. إدارة الأرباح :ويقصد بإدارة الأرباح انها مقترح لإعداد تقرير مالي للحصول على منافع خاصة ولهذا تعد الأرباح من أهم الصور للمحاسبة الإبداعية التي تمت مداولاتها في ادبيات المحاسبة وتكون على نوعين هي الإدارة الحقيقية

للأرباح وهي تؤثر على التدفقات النقدية من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية ويتضمن هذا النوع الاحتيال ومخالفة المبادئ المحاسبية (مرازقة، 2010: 13).

2. تمهيد الدخل : وتعتبر عملية تقليل حدة التقلبات في الأرباح المعلنة للشركة على المستوى الطبيعي أو الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في ارقام الدخل المعلن بنسبة الى الدخل المتوقع أو المستهدف خلال المتغيرات الوهمية المحاسبية والمتغيرات الحقيقية التشغيلية ويحصل الدخل بطريقتين أما بطريقة طبيعية ناتجة عن الاعمال التشغيلية للشركة أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل ويمكن اعتبار تمهيد الدخل بمثابة تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول الى المستوى المطلوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل الى الحد المسموع به في ظل المبادئ المحاسبية (حسين، 2012: 55).

3. التأثير على سمعة الشركة ايجابياً في سوق العمل :تقوم بعض الشركات باستخدام المحاسبة الإبداعية لغرض تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية او الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة وإذا لم تدخل إدارة المؤسسة وخصوصاً أمام مساهمها سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق (سليم، 2011: 83).

4. تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية :تسمح بعض الشركات بقيام المدراء او الموظفين بتداول اسهم شركاتهم بحرية لباقي المساهمين وعندما يقومون باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق الامر الذي يقوي فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية لأخبار الشركة (حمادة 2010:99).

5. لغايات التلاعب الضريبي :تقوم بعض المؤسسات المالية بتخفيض الارباح والايادات وزيادة النفقات وذلك من اجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم في احتساب قيمة الاقطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء (بطو، 2006: 17).

6. التأثير على أسعار الأسهم : تعتمد طريقة تقييم الأصول وتكلفة راس المال على ادبيات المحاسبة الأخلاقية وأسعار الأسهم وعوائدها وتوصلت الى ان تراجع أداء الشركة من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق وفي المقابل استقرار

نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأسعار (القرى، 2010: 33)

7. تحقيق مكاسب شخصية : تعد المكاسب الشخصية من أهم دافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجع الحسابات الخارجي وعلى كافة الفئات ذات المصالح في الشركة وأحياناً على حساب الاقتصاد ككل(مراد، 2017: 136).

أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية : قام مركز الدراسات المالية والبحوث بالولايات المتحدة الأمريكية بالكشف عن الأساليب المتبعة من قبل مستخدمي المحاسبة الإبداعية للاحتيال والتلاعب بالبيانات المالية المعلنة للشركة (الرفيع 2018)

ويمكن تلخيص هذه الأساليب والطرق إلى النقاط التالية :-

1. التلاعب بمصروفات الشركة وتطويع حسابات التكاليف بصورة مزيفة تخدم أغراض معينة.
2. التلاعب بالإيرادات وتقديرها بصورة مبالغية تختلف عن الواقع .
3. التلاعب بالذمم المالية المدينة .
4. التلاعب ببند الدخل وبند التمويل الخاصين بالشركة .
5. التلاعب بالمعايير والسياسة المحاسبية المتبعة .
6. التلاعب بأصول الشركة ومستحققاتها.
7. توجيه إدارة الشركة إلى التلاعب بأرقام القوائم المالية بطريقة تخدم الإدارة وتعطي انطباع جيد عن أدائها.
8. التلاعب بالأرباح من خلال الاعلان عن أرباح مستحقة مستقبلاً في الفترات التي لا يوجد فيها نسب أرباح مرضية بهدف تحسين صورة الإدارة والشركة.
9. تأجيل الشركة إعلانها عن أرباحها المستحقة لهذا العام مما يتيح للشركة التهرب من الضرائب بصورة رسمية.
10. المبالغة أو التقليل في تقييم النقود بالعملات الأجنبية والذي بدوره يؤثر على زيادة أو نقص نسب الأرباح.
11. التقييم الخاطئ لعائد الاستثمار من خلال اعتبار عائد الاستثمار وبمثابة أرباح للشركة من أجل زيادة الأرباح التشغيلية.
12. استخدام برامج محاسبة الكترونية تحتوي العديد من الثغرات لكي يسمح استغلالها.

أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: تركز الدراسة على قائمة الدخل لأنها توضح العلاقة بين الإيرادات والمصروفات سواء كانت النتيجة ربح أو خسارة. أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل: تسعى الشركات لضبط الأرباح بالطريقة التي تناسب أهدافها الخاصة عن طريق التلاعب بعدة عناصر منها على سبيل المثال:-

1. تسجيل المبيعات مبكراً قبل انتهاء المدة المحددة لإتمام الصفقة أي قبل حدوثها رسمياً، أو تسجيل إيرادات مزيفة لعمليات بيع ما زالت غير مؤكدة، أو حتى مبيعات صورية في نهاية الفترة وشطبها في بداية الفترة المحاسبية التي تليها وذلك بهدف زيادة إيرادات المبيعات المعلنة والمسجلة دفترياً وبالتالي زيادة الأرباح (الزيادي, 2015)

2. تبديل الطرق المحاسبية المطبقة في العمل الى طرق أخرى مثل طرق تقييم المخزون، وطرق الأصول الثابتة .

3. عدم تسجيل المشتريات في نفس الفترة المحاسبية التي تمت فيها عملية الشراء وتأجيلها للفترة القادمة حتى تتمكن الشركة من خفض تكلفة البضاعة عند بيعها بهدف زيادة الأرباح.

4. عدم تسجيل الإيرادات الخاصة بالفترة الحالية اذا تحققت أرباح مرتفعة وتأجيل التسجيل الى فترة يتوقع فيها حدوث نسب أرباح أقل، وهذا يعد تلاعب من أجل ضبط نسب الأرباح وجعلها على مستوى متقارب بالرغم من نص المعايير المحاسبية على تسجيل الإيرادات في الفترة التي تمت فيها (الزيادي , 2015).

الاتجاهات والطرق الحديثة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية: تسعى الجهات الحكومية للتفكير بكيفية الحد من آثار المحاسبة الإبداعية والحد من استخدامها ومن أهم الأساليب التي اعتمدت عليها هو اللجوء الى حوكمة الشركات ونشر لجان المراجعة .

وقد قام مجلس اصدار المعايير المحاسبية الدولية بتعديل بعض المعايير القديمة والتي يعتقد بأنها السبب الرئيسي لحدوث التلاعبات والممارسات غير المشروعة، واستبدل المعايير القديمة بمعايير محاسبية جديدة نصت على ما يلي :-

1. وحدة المعالجة المحاسبية : يقصد به الغاء الاختيار بين البدائل المختلفة لمعالجة العمليات المحاسبية والاعتماد على معالجة محاسبية مشتركة وذلك بهدف تجنب استخدام البدائل في زيادة الأرباح أو التستر وتجميل أي نشاط غير مرغوب تقوم به الشركة.

2. مزج المعايير المحاسبية بالتفسيرات : مزج التفسيرات داخل المعايير الخاصة بها بدلاً من الفصل بينهم كما كان يحدث في المعايير القديمة .
 3. شرح التطبيق العملي لكل معيار محاسبي : ويعتبر هذا التعديل من أهم التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة حيث كانت الشركات تواجه صعوبات كبيرة في التطبيق العملي للمعايير، فوجدنا المعيار الواحد يطبق بطرق مختلفة ومتعددة ويتم استغلال هذا الأمر في حدوث التلاعبات في التقارير المالية .
 4. استخدام برنامج منضبط للمحاسبة الإبداعية: قد تعينك بعض أنظمة تخطيط موارد المؤسسات على التحكم في التلاعب وتمنعك من تغيير البيانات والتلاعب بالقوائم المالية وهذا ما يخفف من استخدام المحاسبة الإبداعية.
- مجالات المحاسبة الإبداعية : تتجلى المحاسبة الإبداعية في العديد من المجالات فقد يكون إبداعاً إدارياً أو جوهرياً، تنظيمياً، فردياً، جماعياً، داخلياً أو خارجياً ويمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات التالية : نظام المعلومات المحاسبي، المفاهيم، التعاريف، والفروض، الأسس والقواعد، والمعايير المختلفة للمحاسبة، القياس المحاسبي (التقييم) أساليب التسجيل أو التقييد أو عرض المعلومات المالية، طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة، أساليب اعداد وعرض التقارير (جبار، 2011: 11).
- وهناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن ان تستخدم من قبل الإدارة كمجالات للمحاسبة الإبداعية نذكر منها :-
1. إدارة المبيعات : يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات اللاحقة الى الفترات الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، تخفيض قيمة المبلغ المقدم وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الاجل (الرفيع، 2018: 37).
 2. إدارة الإنتاج : يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة حيث ان تخفيض تكلفة الوحدة الى جانب زيادة الإنتاج تؤدي الى زيادة المخزون وفي نهاية المدة ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح ومن ثم الوصول الى رقم الربح المرغوب والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح(الرفيع، 2018: 36).
 3. إدارة النفقات الاختيارية :حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل نفقات البحوث والتطوير والمصروفات الإدارية والعمومية(الرفيع، 2018: 36).

2-2. تأثير المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي :

الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالمحاسبة الإبداعية : يعد مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نظراً لما يقدمه من معلومات مهمة وتتمتع بالموثوقية والمصداقية مما يساعد المهتمين سواء داخل الشركة أو خارجها على اتخاذ القرارات السليمة استناداً على المعلومات التي حصلوا عليها من تلك القوائم المالية المنشورة.

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

- مفهوم الإفصاح المحاسبي : لقد تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم الإفصاح المحاسبي وفيما يلي بعض منها :-

- الإفصاح المحاسبي هو تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة على الجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المنشأة ويشمل الإفصاح أي معلومات ايصاحية محاسبية وغير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية (خشارمة، 2003: 90).

- يقصد بالإفصاح المحاسبي اعلام ذوي المصالح بالحقائق الاقتصادية المالية التي قد تكون اساساً للحكم على المشروع وان المعلومات التي يفصح عنها تكون ضرورية عندما يكون لها تأثير على القرار المتخذ من قبل المستخدم لتلك المعلومات (البياتي، 2007: 148-167).

ومما سبق يمكن تقديم تعريف شامل لمفهوم الإفصاح المحاسبي على أنه قيام إدارة الشركة بتقديم كافة الإفصاحات اللازمة والضرورية في القوائم المالية دون اغفال لأية معلومات قد تكون مهمة ويعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية من قبل مستخدمي تلك القوائم المالية .

- أنواع الإفصاح المحاسبي : هناك عدة أنواع للإفصاح المحاسبي يمكن ذكرها فيما يلي (زيود وآخرون، 2007: 180):

1. الإفصاح الكامل والشامل :يشير الى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات حيث لا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد الى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم .

2. الإفصاح العادل: يسهم هذا النوع من الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب اخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
3. الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرارات بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
4. الإفصاح الملئم: وهو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
5. الإفصاح الوقائي: ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوثائقي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين.
6. الإفصاح التثقيفي (الاعلامي): الإفصاح عن المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية وهذا النوع من شأنه الحد من اللجوء الى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب الأخرى.
- العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والمحاسبة الإبداعية: تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المالية للشركة بما في ذلك الموقف المالي والادائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس الأموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي الى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية

يؤدي الى غياب نزاهة السوق الى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح.

وبالمثل نجد ان بعض الشركات تسعى لإظهار قوائمها المالية بالشكل الذي ترغب فيه وذلك عن طريق التدخل في إدارة الأرباح باستعمال عدة أساليب وهو ما يؤدي الى تضليل مستعملي القوائم المالية كون ان المعلومات الظاهرة لا تتمتع بالجودة اللازمة من حيث الملائمة والموثوقية وعليه فان الممارسات المحاسبية الإبداعية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمبدأ الإفصاح المحاسبي فكلما زادت عملية الإفصاح في الشركة تقل عملية إدارة الأرباح أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية (سعيد فارسي، 2020: 10).

الخلاصة: تم استعراض أسلوب غير معروف كثيراً في عالم المحاسبة وهو المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توضيح مفهومها وأهدافها وأهميتها وكذلك تفسير أسباب ظهورها واللجوء الى استخدامها والتقنيات والأساليب المتبعة في تطبيقها. بالإضافة الى التعريف بالإفصاح المحاسبي وأنواعه وتوضيح العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح المحاسبي

كما أوضحنا الآثار الناتجة عن استخدام وممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ودور الجهات المعنية في التصدي لمثل هذه الأمور وتقنياتها.

3-1. الجانب العملي للدراسة

3-1-1. منهج الدراسة : منهج الدراسة هو الطريق أو المسلك الذي يسير فيه الباحث للوصول إلى المعرفة، وذلك عن طريق إتباع مجموعة من القواعد والعمليات التي يتبعها العقل والحس للوصول إلى غاية أو نتيجة محددة، وفي ضوء طبيعة هذه الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الكشف عن أثر المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي ومن خلال التساؤلات التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عليها فقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً، حيث يتلاءم الأسلوب الوصفي مع الهدف النظري لهذه الدراسة والمتمثل في التعرف على المفاهيم الخاصة بهذه الدراسة، في حين يتلاءم الأسلوب التحليلي مع الهدف العملي لها، ولا يتوقف هذا المنهج على جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالظواهر أو الواقع كما هو بل يتعداه إلى الوصول إلى استنتاجات تسهم في فهم الواقع وتطويره .

3-1-2. مجتمع الدراسة : يشمل مجتمع هذه الدراسة الأصلي في جميع الموظفين

المالين بشركة صابرينا للصناعات الغذائية والذين تم حصرهم والبالغ عددهم (15) وقد تم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل في تحديد حجم العينة وذلك لصغر حجم المجتمع الأصلي .

3-1-3. أداة الدراسة : لتحقيق أغراض الدراسة وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع هذه الدراسة, قام الباحثان بتصميم أداة الدراسة والذي كان بعنوان: "أثر المحاسبة الإبداعية على الإفصاح المحاسبي" اشتملت الاداة على محورين حيث تضمن المحور الاول المتغير المستقل والمتمثل في المحاسبة الإبداعية بأبعادها ويتضمن (18 فقرات)، المتمثلة، في واليرادات، (9 فقرات) و المصروفات (9 فقرات)، وتضمن المحور الثاني المتغير التابع للدراسة والمتمثل في الإفصاح المحاسبي ويتضمن (12 فقرة).

3-1-4. الصدق أداء الظاهري: للتأكد من صدق مقياس الدراسة قام الباحثين بعرض استمارة الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في الجامعات الليبية. وذلك لإبداء رأيهم وتقديم مقترحاتهم حول استمارة الاستبانة، والاستفادة من خبراتهم في الحكم على المقاييس المستخدمة ومدى ملامتها للتطبيق في الدراسة، وبناء على الملاحظات القيمة الواردة من المحكمين تم إجراء التعديلات على استمارة الاستبانة، فتم استبعاد الفقرات التي لم يوافق عليها 7 محكمين وتعديل الفقرات التي طلب تعديلها . وتم وضع الاستمارة في شكلها النهائي.

1. صدق المقياس (الاتساق الداخلي): يقصد بصدق المقياس (الاتساق الداخلي) مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط سبيرمان) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

المحور الاول: المتغير المستقل للدراسة المحاسبة الإبداعية.

-البعد الاول: اليرادات : يوضح الجدول (-) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (--) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور التابع والدرجة الكلية

ت	بُعد الإيرادات	معامل ارتباط	دلالة معنوية
1	اثبات إيرادات متوقع تحصيلها قبل تأكد شرط تحققها كإيرادات مستحقة.	0.634	0.000
2	نقل الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية للفترة التالية .	0.702	0.001
3	نقل الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية القادمة للفترة الحالية.	0.599	0.000
4	الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالمبيعات قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع واكتمال تبادل المنفعة.	0.812	0.000
5	تسجيل عمليات بيع متبادلة وهمية الى منشآت هي من الشركات التابعة للمنشأة.	0.772	0.000
6	تسجيل بعض عائدات التأمين الناجمة عن تعويض إصابات العمل او بضاعة .	0.628	0.003
7	تسجيل مبيعات صورية في نهاية القيود المحاسبية والغاؤها في بداية الفترة المحاسبية التالية.	0.740	0.000
8	ادراج مبيعات وهمية واثبات إيرادات محتملة.	0.826	0.001
9	تأجيل الاعتراف بالمبيعات.	0.785	0.001

البعد الثاني: المصروفات.

يوضح الجدول (-) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (-) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية

ت	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	بُعد المصروفات		
1	نقل المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية للفترة التالية .	0.742	0.000
2	معالجة المصروفات التي تخص الفترة كمصروفات إدارية.	0.871	0.000
3	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة مثل تأجيل اثبات فواتير الشراء.	0.587	0.000
4	نقل المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية القادمة للفترة الخالية .	0.831	0.000
5	رسمة المصروفات الايرادية.	0.733	0.001
6	المبالغة في تقييم المخزون السلعي عن طريق تضمينه مخزون راكد أو تالف أو تغيير طرق التقييم بشكل غير مبرر.	0.693	0.000
7	عدم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تلف الأصول.	0.702	0.000
8	المبالغة في الخسائر الناتجة عن الأصول التالفة .	0.599	0.001
9	حساب قسط الاهلاك للأصول الثابتة بأقل مما يجب عن طريق تغيير الطريقة المتبعة أو استخدام معدل أقل من المعدلات المتعارف عليها.	0.720	0.001

المحور الثاني: المتغير التابع الإفصاح المحاسبي.

يوضح الجدول (-) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (-) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية

ت	العبرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	متغير التابع الإفصاح المحاسبي .		
1	تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومة المالية في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.	0.661	0.000
2	الهدف الاساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجات المستخدمين.	0.823	0.000
3	يسمح الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية في اعداد تقارير مالية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.592	0.000
4	تفصح المؤسسة عن الإيضاحات للبيانات المالية في قائمة الدخل يسهل فهمها ومقارنتها مع بيانات المؤسسات الأخرى.	0.690	0.000
5	يتم الإفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ.	0.772	0.001
6	وصف التغير في السياسات المحاسبية ومبرراته وأثره على القوائم المالية يبرر مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.697	0.000
7	يتم الإفصاح عن طبيعة الشركة وانشطتها الرئيسية واسم الشركة الام التابعة لها ان وجد.	0.732	0.000
8	تفصح الشركة عن القيمة السوقية للاستثمارات للأوراق المالية قصيرة الاجل اذا كانت تختلف عن قيمتها المدرجة في السجلات المالية.	0.687	0.000
9	يتم الإفصاح بشكل مفصل عن مكونات الاعباء الضريبية والتي تشمل مبلغ الضرائب الواجب دفعها ومبلغ الضرائب المؤجلة.	0.709	0.001
10	تعد معايير المحاسبة الدولية اطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة.	0.694	0.000
11	عند تصنيف المصاريف حسب وظيفتها يجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروف بما في ذلك الاهلاك وتكاليف المستخدمين.	0.799	0.002

12	تحليل وتصنيف المصروفات اما في صلب قائمة الدخل أو إيضاحات على أساس طبيعتها أو وظيفتها ضمن المشروع (مثل تكلفة المبيعات، تكاليف التوزيع).	0.825	0.000
----	--	-------	-------

ثبتت أداة الدراسة: اعتماد الباحثان في استخراج الثبات بالاتساق الداخلي باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، وهو معامل قياس ثبات وصدق أسئلة الاستبيان أو قدرة الأداة في الدراسة على قياس المقصود من قياسه، أي أن إعادة تطبيق الأداة في ظروف مماثلة فإننا سنحصل على نفس النتائج أو الاستنتاجات لغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي لفقرات الأداة من خلال معادلة كرونباخ ألفا التي تم تطبيقها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (0.70) وقد تم إجراء اختبار المصادقية على إجابات المستجيبين للاستبيان فكانت قيمة ألفا لجميع المحاور (0.839)، وهي نسبة مقبولة وقريبة من الواحد الصحيح مما يعطينا دلالة على ثبات الدراسة، ويعني هذا توفر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي في الإجابات مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها. الجدول () يعرض نتائج اختبار معامل الثبات لكل مجموعة من عبارات الاستبيان .

ت	متغيرات الدراسة	الفقرات	معامل الثبات
	المتغير المستقل المحاسبة الإبداعية	18	0.801
1	بعد الإيرادات	9	0.892
2	بعد المصروفات	9	0.771
	المتغير التابع: الإفصاح المحاسبي	12	0.863
	الثبات الكلي	30	0.839

وصف متغيرات الدراسة : توصف متغيرات الدراسة في هذا الجزء بمقاييس النزعة المركزية، ممثلة بالوسط الحسابي، ومقاييس التشتت المطلق، ممثلة بالانحراف المعياري، كما يأتي:

-المتغير المستقل : (المحاسبة الإبداعية).

-البعد الفرعي الأول (الإيرادات)

تم قياس المتغير الفرعي الإيرادات بتسع فقرات والجدول التالي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة.

الجدول (--) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير : الايرادات

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
اثبات إيرادات متوقع تحصيلها قبل تأكد شرط تحققها كإيرادات مستحقة.	2.33	1.101	سلبى
نقل الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية للفترة التالية .	2.21	1.081	سلبى
نقل الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية القادمة للفترة الحالية.	2.42	1.103	سلبى
الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالمبيعات قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع واكتمال تبادل المنفعة.	2.11	1.240	سلبى
تسجيل عمليات بيع متبادلة ووهمية الى منشآت هي من الشركات التابعة للمنشأة.	2.19	1.051	سلبى
تسجيل بعض عائدات التأمين الناجمة عن تعويض إصابات العمل او بضاعة.	2.61	1.109	إيجابى
تسجيل مبيعات صورية في نهاية القيود المحاسبية والغاؤها في بداية الفترة المحاسبية التالية.	2.09	0.982	سلبى
ادراج مبيعات وهمية واثبات إيرادات محتملة.	2.27	1.011	سلبى
تأجيل الاعتراف بالمبيعات.	2.52	1.210	إيجابى
الايرادات	2.41	1.022	سلبى

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (--) أن الفقرة التي تنص على أن (تسجيل بعض عائدات التأمين الناجمة عن تعويض إصابات العمل او بضاعة) حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.61) وانحراف معياري (1.109) مما يدل على أن يتم تسجيل بعض عائدات التأمين الناجمة عن تعويض إصابات العمل او بضاعة، في حين حصلت الفقرة التي تنص على (تسجيل مبيعات صورية في نهاية القيود المحاسبية والغاؤها في بداية الفترة المحاسبية التالية.) حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.09) وانحراف معياري (0.982)، مما يدل على ان لا يتم تسجيل مبيعات صورية في نهاية القيود المحاسبية والغاؤها في بداية الفترة المحاسبية التالية. وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير التي

تتعلق الإيرادات بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير كانت ايجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الإيرادات (2.41) وبانحراف معياري (1.022)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الإيرادات كانت ايجابية.

- البعد الفرعي الثاني: (المصروفات) : تم قياس البعد الفرعي المصروفات بتسع فقرات والجدول الآتي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة.

الجدول () الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير المصروفات

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
نقل المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية للفترة التالية .	2.27	1.103	سلبى
معالجة المصروفات التي تخص الفترة كمصروفات إدارية.	2.51	1.211	ايجابى
تخفيض تكلفة البضاعة المباعة مثل تأجيل اثبات فواتير الشراء.	2.32	1.015	سلبى
نقل المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية القادمة للفترة الحالية .	2.20	1.104	سلبى
رسلة المصروفات الايرادية.	2.17	1.211	سلبى
المبالغة في تقييم المخزون السلعي عن طريق تضمينه مخزون راكد أو تالف أو تغيير طرق التقييم بشكل غير مبرر.	2.41	1.302	سلبى
عدم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تلف الأصول.	2.11	1.331	سلبى
المبالغة في الخسائر الناتجة عن الأصول التالفة .	2.35	1.098	سلبى
حساب قسط الاهلاك للأصول الثابتة بأقل مما يجب عن طريق تغيير الطريقة المتبعة أو استخدام معدل أقل من المعدلات المتعارف عليها.	2.39	1.113	سلبى
المصروفات	2.46	1.034	سلبى

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (--) أن الفقرة التي تنص على أن: (معالجة المصروفات التي تخص الفترة كمصروفات إدارية) حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.51) وانحراف معياري (1.211)، مما يدل على أنه معالجة المصروفات التي تخص الفترة كمصروفات إدارية، في حين حصلت الفقرة التي تنص على (عدم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تلف الأصول)، حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.11) وانحراف معياري (1.331)، مما

يدل على انه عدم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن تلف وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير المصروفات بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير كانت سلبية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير المصروفات (2.46) وبانحراف معياري (1.034)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير المصروفات كانت سلبية.

-المتغير التابع: (الافصاح المحاسبي)

تم قياس المتغير التابع الافصاح المحاسبي بثنا عشر فقرات والجدول التالي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة. الجدول (--) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير: الافصاح

المحاسبي

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
تلتزم المؤسسة الاقتصادية بمبدأ الافصاح المحاسبي عن المعلومة المالية في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.	2.70	1.034	إيجابي
الهدف الاساسي للإفصاح عن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية هو تلبية حاجات المستخدمين.	2.93	1.015	إيجابي
يسمح الالتزام بمتطلبات الافصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية في اعداد تقارير مالية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	2.65	1.121	إيجابي
تفصح المؤسسة عن الإيضاحات للبيانات المالية في قائمة الدخل يسهل فهمها ومقارنتها مع بيانات المؤسسات الأخرى.	2.87	1.043	إيجابي
يتم الإفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ.	2.41	1.161	سليبي
وصف التغير في السياسات المحاسبية ومبرراته وأثره على القوائم المالية يبرر مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	2.50	1.009	إيجابي
يتم الإفصاح عن طبيعة الشركة وانشطتها الرئيسية واسم الشركة الام التابعة لها ان وجد.	2.72	1.091	إيجابي
تفصح الشركة عن القيمة السوقية للاستثمارات للأوراق المالية قصيرة الاجل اذا كانت تختلف عن قيمتها المدرجة في السجلات المالية.	2.58	1.108	إيجابي
يتم الإفصاح بشكل مفصل عن مكونات الاعباء الضريبية والتي تشمل مبلغ الضرائب الواجب دفعها ومبلغ الضرائب المؤجلة.	2.70	1.023	إيجابي

تعد معايير المحاسبة الدولية اطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة.	3.18	1.044	ايجابي
عند تصنيف المصاريف حسب وظيفتها يجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروف بما في ذلك الاهلاك وتكاليف المستخدمين.	2.88	1.115	ايجابي
تحليل وتصنيف المصروفات اما في صلب قائمة الدخل أو إيضاحات على أساس طبيعتها أو وظيفتها ضمن المشروع (مثل تكلفة المبيعات، تكاليف التوزيع).	2.93	1.210	ايجابي
الإفصاح المحاسبي	2.79	1.118	إيجابي

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (--) أن الفقرة التي تنص على أن: (تعد معايير المحاسبة الدولية اطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة) حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.18) وانحراف معياري (1.044)، مما يدل على أن تعد معايير المحاسبة الدولية اطار ضروري لضمان تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية من خلال قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة في حين حصلت الفقرة التي تنص على (يتم الإفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والمرتبطة بظروف نشأتها في ذلك التاريخ) حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.41) وانحراف معياري (1.161)، وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير الإفصاح المحاسبي بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الإفصاح المحاسبي كانت ايجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الإفصاح المحاسبي (2.79) وبانحراف معياري (1.118)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الإفصاح المحاسبي كانت ايجابية.

-اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: يوجد اثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وبين الإفصاح المحاسبي.

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه، لمعرفة أن كان هناك فروق ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وبين الإفصاح المحاسبي في مجتمع الدراسة، على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) ويبين الجدول رقم (--) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة.

الجدول رقم (-) نتائج اختبار الانحدار و اختبار F الناتج عنه

الارتباط R	الارتباط المصحح R2	F	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
0.731	0.534	98.337	0.000	قبول

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوياً إلى (98.337) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وبين الإفصاح المحاسبي في مجتمع محل الدراسة. ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (53%) من التباين في المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي) وهي قوة تفسيرية جيدة، مما يدل على أن هناك أثراً للمتغير المستقل (المحاسبة الإبداعية) في المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي).
النتائج والتوصيات :

1. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح المحاسبي في مجتمع الدراسة.
2. يوجد اثر ذو دلالة احصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \geq$ بين المحاسبة الإبداعية والإفصاح المحاسبي في مجتمع الدراسة
3. من خلال النتائج المتحصل عليها من مخرجات التحليل الاحصائي تبين ان اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير الإفصاح المحاسبي كانت ايجابية، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الإفصاح المحاسبي كانت ايجابية.
4. من خلال النتائج المتحصل عليها من مخرجات التحليل الاحصائي تبين ان اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير المحاسبة الإبداعية كانت سلبية، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الإفصاح المحاسبي كانت ايجابية.
5. تعد المحاسبة الإبداعية في ممونها سلوكا غير أخلاقي وتخاف المواثيق المهنية لمهنة المحاسبة .
6. وجود تعارض بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة الإفصاح كون تلك الممارسات تعمل عي طمس الحقائق التي تتعلق بوضع الشركة ومركزها المالي وتجنب الإفصاح عن الأمور المهمة التي يبحث عنها مستخدمي القوائم المالية .

7. إن التوسع في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من شأنه إن ينعكس سلباً علي جودة الإفصاح المحاسبي ويجعله محدود أو غير كافي لإرضاء متطلبات مستخدمي تلك القوائم .
 8. إن توفر أساليب الإفصاح المحاسبي وفق معايير محاسبية دقيقة ومتكاملة وواضحة يؤدي إلي تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية .
 9. اختلاف إدراك الأطراف محل الدراسة لأثار استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم .
 10. هناك علاقة ارتباط بين استخدام المحاسبة الإبداعية وتظليل القوائم المالية .
- التوصيات :

1. تفعيل دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسات الليبية
2. نشر التوعية بين الطلبة والمهنيين ومستخدمي القوائم المالية عن طريق الدراسات الأكاديمية حول موضوع المحاسبة الإبداعية , وماله من تأثير سلبي علي التقارير المالية ودرجة الإفصاح المحاسبي فيها .
3. ضرورة إبراز الدراسات الأكاديمية حول هذا الموضوع وإيجاد الفرق الجوهرية بين كلا من المحاسبة الإبداعية والإبداع المحاسبي وعدم الخلط بينهما .
4. تنمية الثقافة المحاسبية لدي مستخدمي القوائم المالية خاصة فيما يتعلق منها بالمستجدات التي تطرأ علي المعايير المحاسبية الدولية .
5. وضع التشريعات والقواعد الخاصة بمعيار الإفصاح المحاسبي ووضع الحوافز للمؤسسات التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي في تقاريرها المالية .
6. ضرورة الثبات في تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لآخري والإفصاح عن التغيرات التي تطرأ عليها .
7. ضرورة إقامة الندوات العلمية للتعريف بالإفصاح المحاسبي وإيضاح أهميته في التقارير المالية وانعكاس ذلك علي الاقتصاد القومي .

المراجع :

أولاً : الكتب

- 1- محمد مطر , الاتجاهات الحديثة في التحليل والائتماني, الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية,(2006) , دار وائل للنشر , عمان , الأردن ص101.
- 2- يوسف محمود جربوع , سالم عبد الله , المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية (2002) , عمان , مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع .
- 3- اسعد مبارك حسين , محاسبة الضرائب ,(2017), الخرطوم – جامعة النيلين – كلية التجارة .

ثانيا : المجالات

- 4- مسواك ,حميد عبد الله , وآخرون , تأثير التحول نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية , دراسة ميدانية علي مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية ,2023, مجلة الجامعة الوطنية .
- 5- سالم حيدر كريم , التدخل الايجابي بين كل من معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي والمراجعة الداخلية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية , 2020 , مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارة المالية , جامعة بابل , مجلد 12 – عدد 3 .
- 6- بكحيل عبد القادر , أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مع الإشارة إلي حالة الجزائر , 2018, –مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية –جامعة الشهيد لخضر الوادي , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – مجلد 11, عدد 20.
- 7- فتحية أميرة-سعيد عبد الحليم , اثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة لا آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين , 2022 –مجلة اقتصاد المال والإعمال , المجلد 7, العدد 01 .
- 8- الجعارات خالد جمال , أبو خليفة دنيا سليمان –المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب , اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية -2015 ,المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية , مجلد 01 , عدد 01 .
- 9- بكحيل عبد لقادر .سيف حنان –المحاسبة الإبداعية في ظل الإفصاح عن السياسات المحاسبية –دراسة حالة مؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر , 2023 , مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال , مجلد 06 , عدد 01
- 10-سالم بن عجاجة , محمود ألبدري شاكر خليفة 1432 هـ – اثر استخدام المحاسبة الإبداعية علي متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي – كلية العلوم الإدارية والمالية و جامعة الطائف –المملكة العربية السعودية .
- 11-سعيد فارس وآخرون-تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية علي مبدء الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية , دراسة حالة آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين -2020 –مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية –جامعة محمد بوضياف المسيلة –كلية العلوم الاقتصادية والتجارية , مجلد 12 , عدد 03 .

- 12-غازي عبد العزيز سليمان ألبيتي ,الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية , (2007) , مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية , المجلد 02 , العدد 02 .
- 13-سامي محمود عبد الحميد مراد ,إحباط الأثر السلبي الضريبي لممارسات المحاسبة الإبداعية , المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة (1) 1-700 .
- 14-الزيود ,لطيف وآخرون , دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار – مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية , 29 (1) 206-228 .
- 15-مرزاقة صالح ,بوهرين فتحية , الملتقي الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات – (2010) , كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير – جامعة قسطنطينة .
- 16-حسين خشارفة , مستوي الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة , (2003) , مجلة جامعة النجاح لأبحاث العلوم الإنسانية , 17 (02) .
- 17-رشاد حمادة , , دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية , (2010), دمشق , مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26, العدد 02 .
- 18-فلاح الزعبي علي , ماجد عبدا لعزیز الجر يري , دور أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والإعمال الأردنية, (2007), بحث علمي مقدم إلي المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية جامعة فيلادلفيا .
- 19-نعيم تومان الزيايدي, تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية علي مصداقية القوائم المالية (2015), مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية –المجلد 17 العدد(02) .
- 20-ناظم شعلان جبار, أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها علي موثوقية البيانات المالية , (2011), مجلة القرية للعلوم الاقتصادية والإدارية, المجلد 09, العدد (32) .
- 21-أحمد عاطف (2006م), تحليل آثار المحاسبة الخلاقة على تضليل مستخدمي القوائم المالية من وجهة نظر المعيددين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على

البيئة المصرية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول ، ص 187-215.

22- فريق عمل دفتره ، <https://www.dafive.com> ، 2024/6/27.

ثالثاً : رسائل الماجستير والدكتوراه

23- علاء فريد بطو، اثر التحدي للأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، (2006)، رسالة دكتوراه، جامعة البصرة العراق، كلية الاقتصاد والإدارة .

24- ميسون بنت محمد بن علي القرى-دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، 2010، رسالة ماجستير – جدة – السعودية .

25- محمد تيسير عبد الله الرفيع -دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركة غير المساهمة العامة في فلسطين، 2018، رسالة ماجستير ، جامعة القدس .

26- ملاك قرون ، أمينة بربا بري-أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها علي جودة القوائم المالية 2020-دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين المعتمدين ، محافظي الحسابات ، خبراء المحاسبة في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبة.

27- عماد سليم الأغا ، دور حكومة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية إلي موثوقية البيانات المالية ، (2011) ، دراسة تطبيقية -رسالة ماجستير غير منشورة ، غزة -جامعة الأزهر-كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية .
رابعاً : المراجع الأجنبية

28-Mulford-G-E-Comisky(2002)-The Financial Numbers Game-Detecting Greative Accounting Practices-Johnwiley and SonsInc

29-Amat, O., Blake, J. and Oliveras, E (2003) The Struggle AhainstGreative Accounting : Is Ture and faait view , Pant of the Problem or pant og the Solution ? access date, December, 5, www.ssra.com.