



جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الفرع: العلوم التجارية

تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان:

## تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة الاقتصادية

- دراسة ميدانية حالة الجزائر -

من إعداد الطالبة:

أمينة طرباقو

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/06/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
أ.	رواني بوحفص	رئيسا
أ.د/	محمد عجيلة	مشرفا
أ.	رشيد حفصي	مساعدنا
أ.	خلف الله بن يوسف	مناقشا

السنة الجامعية: 2014 / 2015م

# إهداء

ربي نحمدك حمدا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانتك، إنه لا يسعني إلا أن أهدي  
ثمرة جهدي إلسى : الذي يخفق له قلبي باستمرار، ضياء قلبي ونور صدري  
نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد "صلى الله عليه وسلم" .

إلى من قال فيهما الله عزَّ وجلَّ "وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا..."  
إلى الجدة الغالية أطال الله عمرها  
إلى من جمعتني معهم أوثق رابطة صلة رحم إلى من ينبض قلبي بحبهم إخوتي  
وأخواتي

إلى رياحين العائلة

إلى من لم تبخلن علي بالنصح والدعم والإرشاد، زوجات إخوتي  
.....حفظهم الله.

إلى أخوالي وخالاتي

إلى أعمامي وعماتي

إلى كل من يحمل لقب طرباقو وجميع الأهل والأقارب من قريب أو من بعيد.

إلى المعادلة التي ترسم منحنى حياتي صديقاتي

إلى كل الأساتذة والمشايخ الذين أشرفوا على تعليمي من الطور الابتدائي إلى  
الطور الجامعي وكذا الشيوخ الذين درسوني وأشرفوا على تعليمي مكارم  
الأخلاق بالقرآن الكريم.....حفظهم الله وأدامهم دخرا للأمة.

إلى كل من تمنى لي النجاح وبث فيّ روح المثابرة والعزم والاصرار .

إلى من قضى زهرة شبابه في محراب العلم المقدس.

أمينة

# شكر و عرفان

أشكر الله عز وجل الذي منَّ عليَّ بنعمة العلم ويسرَّ لي سبله ويسرَّ لي من يعينني على تحصيله وعلمي ما لم أكن أعلم ووفقتي في إنجاز وإتمام هذا العمل راجية منه أن يشفعني بما علمني ويزيدني علماً، هذا فإن أصبت فمن الله وإن أخطأت فمن نفسي ومن الشيطان، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد النبي الأمي وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد:

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بشكر خاص إلى الوالدين الكريمين اللذين كانت دعواتهما سندا وتشجيعا لي ورضاهما مفتاحا لكل عسير واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير إلى من جعلهم الله عوناً لي فغمروني بكل معاني العون والإرشاد أساتذتي الكرام وعلى رأسهم الأستاذ المشرف "عجيلة محمد" والأستاذ المساعد "حفصي رشيد" والأستاذة "بهاز لويزة" اللذين لم يبخلوا عليَّ بعطائهم وتوجيهاتهم السديدة والقيمة ونصائحهم النفيسة في سبيل إتمام هذه المذكرة كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص التي بدرت مني في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

- وفي الأخير نسأل الله سبحانه وتعالى أن يجعل هذا العمل من صالح الأعمال التي ينتفع بها وأن يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسعى ومن العمل وسيلة ومن النجاح ثمرة تضيء على الأجيال بنور الفهم.

## ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع " تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية -حالة الجزائر- "، من خلال معالجة الإشكالية التي تتمحور حول: " ما هي العوامل والظروف المساعدة للإبداع المحاسبي والتي تؤثر على تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؟ "، فمن خلال هذا البحث حاولنا إبراز المفاهيم والمنطلقات للإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية إضافة إلى مجالات وخصائص وعوامل التحقيق والمعوقات التي تؤثر على الإبداع المحاسبي بحيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

و بعد استعراض وعرض المفاهيم النظرية للإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة من خلال ارتباط الإبداع المحاسبي بقيمة المؤسسة، جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم آراء ذوي الاختصاص من خلال اللقاء والاستقصاء والاستطلاع باستخدام أداة الاستبانة التي شملت المهنيين (الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والمحاسبين لدى المؤسسات ومساعدتهم... إلخ) وكذا الأكاديميين (أساتذة، طلبة، متخصصين) وقد أظهرت هذه الدراسة إدراك قوي وإجماع كبير حول أثر الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة، وهذا ما بين لنا العلاقة الطردية بين المتغيرين محل الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** إبداع محاسبي، محاسبة إبداعية، قيمة مؤسسة، محاسبين، تطوير محاسبي، تقييم مؤسسات.

## Summary:

This thesis talks about "the effect of accountant creativity on economical value – the field case ALGIERS case -", The problematic deals with « what are the factors and supportive condition for the accountant creativity that may increase the value economical institution ?» During this research , we are going to clarify some concepts and points for the accountant creativity and by using the description analysis, we are also going to focus on fields, characteristics, condition and the barriers that may affect, the accountant creativity.

After viewing these concepts of the accountant creativity and the establishment value, we came up with this field experiments to evaluate and with the help of the specialists and experts ( accountant specialists, official accountant and their assistants, also teachers, and students of the field ) we came up to this realisation that the accountant creativity is of a big importance for the establishment value and the institution as well.

**Key words:** accountant creativity, creative accounting, the value establishment, accountants, development accounting, the evaluation of establishments .

## الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة
14	تمهيد .....
15	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإبداع المحاسبي
15	المطلب الأول: مدخل النظري للإبداع المحاسبي.....
25	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول قيمة المؤسسة وتقييم المؤسسات.....
32	المطلب الثالث: العلاقة بين الإبداع المحاسبي و قيمة المؤسسة.....
33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
33	المطلب الأول: الدراسات الوطنية.....
37	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية.....
41	المطلب الثالث : دراسة اخرى .....
42	خلاصة الفصل الأول.....
43	الفصل الثاني: دراسة ميدانية -حالة الجزائر -.....
44	تمهيد .....
45	المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
45	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية.....
51	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي وعرض النتائج.....
60	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج الاستبيان محل الدراسة

---

60	المطلب الأول: متطلبات تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
62	المطلب الثاني: مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة الاقتصادية و معوقاته
65	المطلب الثالث: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
69	خلاصة الفصل الثاني.....
71	خاتمة عامة .....
75	قائمة المراجع .....
80	قائمة الملاحق .....

---

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
49	يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	01
50	درجة أهمية بنود الاستمارة	02
51	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	03
51	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	04
53	توزيع أفراد العينة حسب العمر	05
54	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	06
55	توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني	07
56	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	08
57	توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية	09
58	توزيع مشاركة أفراد العينة في ندوة أو لهم تكوين في مجال الإبداع المحاسبي	10
59	نتائج اختبار ثبات الاستبانة	11
60	نتائج الاستبيان المتعلقة بمتطلبات الإبداع المحاسبي	12
61	نتائج الاستبيان المتعلقة بتطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	13
63	نتائج الاستبيان المتعلقة بمعوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	14
64	نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة	15

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
26	مختلف أنواع القيم	01
49	يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	02
52	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس	03
53	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر	04
54	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	05
55	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني	06
56	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	07
57	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية	08
58	تمثيل مشاركة أفراد العينة في ندوة أو تكوينهم في مجال الإبداع المحاسبي	09

## قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
استمارة الإستان باللغة العربية؛	01
مخرجات المعالجة الإحصائية SPSS	02



# مقدمة عامة

### • توطئة:

إن مجال الأعمال يتميز بالتطور المستمر والسريع في مختلف مجالات السياسة المالية، لاسيما العمليات المحاسبية حيث تطورت أصول هذه الأخيرة من خلال انسجام عدة عوامل اقتصادية قانونية اجتماعية وغيرها، باعتبار أن المحاسبة في القديم كانت مجرد تدوين الحسابات على الدفاتر والسجلات من خلال عمل المحاسب المختص في تقييم المعلومات التي تساعد متخذ القرار في اتخاذ قرارات ذات مصلحة في المؤسسة، ثم تطورت وظهر ما يسمى بالإبداع المحاسبي، الذي حسن وطور وجدد سياسة الأنظمة والنظريات المحاسبية مما يجعلها تتلاءم مع التطورات التقنية، التكنولوجية من أجل توصيل معلومة صريحة ودقيقة ذات نزاهة ومصداقية بالنسبة لمتخذي القرار.

لقد بات مفهوم الإبداع المحاسبي في الآونة الأخيرة محل اهتمام وتركيز العديد من المحاسبين المبدعين لما يوفره من معلومات تساهم في تأدية أعمال ووظائف رئيسية لأصحابها، و بناء على ذلك فإن الجهود المبذولة من طرف المحاسبين في مجال الإبداع المحاسبي لا بد من أن ينصب في تعظيم قيمة المؤسسة وبناء نسيج متكامل مكون من مؤسسات وشركات قادرة على الاستمرار، والمنافسة الأمر الذي يحتم على هذه المؤسسات ضرورة العمل البناء ومن ثم الحفاظ على قيمتها، وتقييمها باللجوء إلى مختلف الطرق التي اقترحتها النظرية المالية و المحاسبية، و من هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية التالية:

### • إشكالية البحث:

من خلال ما تم تقديمه وحتى يتم الإلمام بالموضوع تم صياغة الإشكالية التالية:

ما هي العوامل والظروف المساعدة للإبداع المحاسبي والتي تؤثر على تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية؟

ومن خلال هذه الإشكالية الرئيسية سيتم طرح الأسئلة الفرعية حتى يتم فهم الموضوع أكثر:

1. ما هو الإبداع المحاسبي، وماهي مجالاته وفيما تكمن متطلبات تحقيقه؟
2. هل يعتبر الإبداع المحاسبي وسيلة يعتمد عليها في تعظيم قيمة المؤسسة؟
3. فيما تتمثل أهم معوقات الإبداع المحاسبي وكيف يمكن تخطيها؟
4. ما هو أثر تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

• فرضيات البحث:

إجابة على التساؤلات السابقة سنحاول الانطلاق من الفرضيات التالية:

1. يحتاج الإبداع المحاسبي إلى عوامل و متطلبات من أجل المساهمة في تحسين قيمة المؤسسة؛
2. لا يساهم الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية بما يسمح باتخاذ القرارات؛
3. تؤثر الثقافة التنظيمية على وجود الإبداع المحاسبي؛
4. كلما اعتمدت المؤسسات على الإبداع المحاسبي زاد أداؤها المالي.

• مبررات اختيار الموضوع :

تعود أسباب اختيار الموضوع دون غيره على الاعتبارات التالية:

- أن هذا البحث له ارتباط بالتخصص؛
- محاولة الاطلاع على هذا الموضوع باعتباره حديث نسبيا والاطلاع على الواقع العملي له في المؤسسة ومعرفة خباياه؛
- الرغبة في الاطلاع على المستجدات الجديدة في مجال المحاسبة وتطبيقها في المؤسسة.

• أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة في تناول موضوع حديث ومعاصر حيث تطور الاهتمام بموضوع الإبداع المحاسبي في العصر الحالي بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات الجارية في المؤسسات وكذا مواجهة هذه الأخيرة عراقيل ومشاكل تحتاج إلى حلول يساهم المحاسب المتخصص في إيجادها وإيجادها.

• أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الغايات التالية:

- إطلاع الرأي العام على الإبداع المحاسبي على مر العصور؛
- العمل بالإبداع المحاسبي لربح الوقت والجهد والتكلفة؛
- تأثير الإبداع المحاسبي و فعاليته على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
- بيان آلية تفعيل الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

• حدود الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمانية:

1. الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى عينة من المؤسسات الاقتصادية.

2. الحدود الزمانية : المدة الزمنية التي استغرقت لإنجاز هذا البحث هي الفترة الممتدة من بداية

شهر أفريل من موسم 2015 إلى غاية بداية شهر ماي من نفس السنة.

• منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

قصد تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة ومحاولة الإلمام بموضوعنا قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري بحيث يقوم على المنهج الوصفي التحليلي فيما يخص الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة وكذا بعض المفاهيم التي مست المتغيرين، أما القسم الثاني يخص الدراسة الميدانية ( التطبيقية ) والذي يمس الاستبيان الذي تم تحليل بياناته بناء على أجوبة العينة بالمؤسسة محل الدراسة.

• مرجعية الدراسة:

قد تم الاعتماد في هذه الدراسة، على الكتب، المذكرات الجامعية، المواقع الالكترونية، المنتقيات الوطنية والدولية والمداخلات بهدف إعطاء صورة واضحة عنهما والتعرف على أهم الدراسات التي تناولت المفهومين.

• صعوبات البحث:

لقد شهد موضوعنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- يعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الحديثة لذلك صعوبة إيجاد الكتب الخاصة به؛
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية؛
- عدم المعرفة الكاملة بمنهجية IMRAD المتبعة من قبل الادارة وحتى برنامج SPSS .

• هيكل البحث :

من أجل اختبار صحة الفرضيات ومعالجة الاشكالية المطروحة استفتح موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة وقسم البحث إلى فصلين، الفصل الأول يتعلق بالجانب النظري للموضوع حيث قسم هذا الفصل بدوره إلى مبحثين، المبحث الأول مس الجانب النظري للإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، يليه الفصل الثاني ( التطبيقي ) والذي قسم كذلك إلى مبحثين، المبحث الأول يتناول الجانب المنهجي للدراسة والأدوات المستخدمة في البحث والمبحث الثاني يتعلق بالنتائج وتفسيرها.

# الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والدراسات

السابقة

تمهيد :

إن تضاعف استغلال الثغرات وتقديم الصور غير الحقيقية والمزيفة عن المؤسسة، وتضاعف أحجام المحاسبة الإبداعية، أدّى ذلك إلى ظهور الإبداع المحاسبي الذي طوّر التقنيات وسمح للمحاسبين الأكفاء باستخدام طرق وأساليب جديدة وغير مألوفة الأمر الذي سمح بحل المشاكل المحاسبية التي تواجه مؤسسات الأعمال، والتي تتطلب حلولاً غير تقليدية، إذ مع كبر حجم وضخامة الوسائل البشرية والمادية المستعملة تكثر الانحرافات والتلاعبات، الأمر الذي أدّى إلى ظهور أساليب وطرق عمل جديدة تطبق في الإدارة والتي من شأنها تهدف إلى التّحكم السّليم في المؤسسة وكذا رفع قيمتها وتعظيمها، ومحاولة المحافظة على هذه القيمة في المؤسسة وتقييمها بتحديد مجال تكمن ضمنه القيمة المراد الوصول إليها، ولهذا رأينا أن نقسم الفصل الأول إلى مبحثين الأول يهتم بالإطار النظري للإبداع المحاسبي أما الثاني يتعلق بجانب الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للإبداع المحاسبي؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للإبداع المحاسبي

أصبح مفهوم الإبداع المحاسبي يكتسي أهمية بالغة في الوقت الراهن وهذا راجع للظروف التي تمر بها المؤسسات نتيجة التطورات التكنولوجية المتلاحقة، وكذلك التغير في أشكال الشركات من انفصالات واندماجات وكذا العديد من المشاكل التي تحتاج حلولاً مميزة وغير عادية الأمر الذي يتطلب البحث عن حلول إبداعية لمواجهتها.

### المطلب الأول: مدخل للإبداع المحاسبي

تعد كلمتي إبداع وابتكار ونحوهما، مترادفات لمعنى يمثل إثبات شيء جديد غير مألوف وهناك الكثير ممن تطرقوا لمفهوم الإبداع وميزوا بينهما وأعطوا لكل تعريف خاص به.

#### أولاً: مفهوم الإبداع

##### 1- تعريف الإبداع:

الإبداع في اللغة مشتق من بدع، وهو يعني الإتيان بشيء جديد وغير مألوف،<sup>1</sup> بما في ذلك النظر إلى الأشياء بطريقة غير مألوفة، والبدع هو المنشأ أو المحدث الذي لم يسبق أحد، قال تعالى "بَدِيعُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ" الآية 117، سورة البقرة، أي خالقها على غير مثال سابق.

ولقد تعددت التعاريف التي استخدمت لتحديد المقصود بمفهوم الإبداع إلا أن جميعها تصب في بوتقة واحدة ومنه فهناك بعض المفاهيم الخاصة بالإبداع:

"يرى البعض بأن الإبداع يعني التوصل إلى شيء جديد، وقد يكون هذا الشيء سلعة جديدة تشبع حاجات الناس أو خدمة تسهل لهم أمورهم أو أفكار يمكن الاستفادة منها".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - علي فلاح الزعبي، ماجد عبد العزيز الجريري، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا 5-4/ تموز 2007، ص 04.

<sup>2</sup> - عبد الرزاق سالم الرحالة، نظرية المنظمة، مكتبة المجتمع العربي، عمان، ط1، 2010، ص 214.

ويعرف تورانس (Torrance) الإبداع: "الإبداع بأنه عملية تحسس المشكلات والوعي بمواطن الضعف وعدم الانسجام، والنقص في المعلومات، والبحث عن حلول والتنبؤ وصياغة فرضيات جديدة، واختيار الفرضيات وإعادة صياغتها أو تعديلها من أجل التوصل إلى حلول وارتباطات جديدة باستخدام المعطيات المتوافرة ونقل أو توصيل النتائج للآخرين" <sup>1</sup>.

2- مستويات الإبداع: ويمكن أن نميز بين ثلاث مستويات للإبداع ونوجزها فيما يلي:

• الإبداع على مستوى الفرد: وهو الإبداع الذي يتم التوصل إليه من قبل أحد الأفراد الذين يمتلكون قدرات وسمات إبداعية، والذين يمتلكون الخصائص التالية:

- الذكاء: فالإنسان المبدع ليس ضرورياً أن يكون حاداً في الذكاء، وإنما يتمتع بقدرات تفكيرية تسمح له بتكوين علاقات مرنة بين الأشياء <sup>2</sup>؛

- الثقة بالنفس: وذلك من خلال اعتماد الفرد على نفسه وقدرته التفكيرية واتخاذ القرارات لحل المشكلات ومواجهة الصعوبات نتيجة اطمئنانه لقدراته وثقته بها <sup>3</sup>؛

- الشخصية: حيث أن الشخص المبدع مثابر وعالي الدافعية ومنفتح على الآراء الجديدة وقادر على التعامل مع العزلة <sup>4</sup>؛

- خلفية التجارب: بمعنى نشوء الأفراد في محيط يعزز الإبداع، فهُم منذ صغرهم يتأثرون بأهلهم وذويهم. إلا أن هناك بعض المعوقات تحول دون حدوث هذا المستوى من الإبداع وتتمثل فيما يلي <sup>5</sup>:

✓ معوقات ثقافية واجتماعية: وتعود إلى الضغوط الاجتماعية التي تتدخل في تشكيل حياة الأفراد وتصرفاتهم وتؤدي بهم إلى تبني اتجاهات المسايرة لما هو شائع؛

✓ معوقات وجدانية وشخصية: وتتمثل في الرغبة في تحقيق النجاح السريع والخوف من الوقوع في الخطأ؛

<sup>1</sup> - سمية بروبي، دور الإبداع والابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة والصغيرة (دراسة حالة مؤسسة المشروعات الغازية مامي)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2011، ص 74.

<sup>2</sup> - حراز الأخضر، دور الإبداع في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية (دراسة حالة مؤسسة EGTT مركب حمام ربي "سعيدة" نموذجاً)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص 43.

<sup>3</sup> - سمية بروبي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

<sup>4</sup> - حراز الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص 43.

<sup>5</sup> - فايز النجار، نازم ملكاوي، نظم المعلومات وأثرها في مستويات الإبداع (دراسة ميدانية في شركات التأمين الأردنية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 265.



✓ معوقات إدراكية: و تتمثل في عدم إدراك الأفراد العاملين لجوانب المشكلة بالشكل الصحيح بسبب تضيق نطاقها؛

✓ معوقات إدارية وتنظيمية: أي ما يسمى بحجرة الأدمغة والكفاءات<sup>1</sup>.

• **الإبداع على مستوى الجماعة:** وهو الإبداع الذي يتم القيام به من طرف الجماعة (فريق عمل مثلا)<sup>2</sup> بحيث أن إبداع الجماعة يفوق كثيرا مجموع الإبداعات الفردية للأعضاء، وذلك نتيجة للتفاعل فيما بينهم، وتبادل الرأي والخبرة،<sup>3</sup> فالتحديات الكبيرة التي تواجهها المؤسسات المعاصرة تتطلب تطوير جماعات العمل المبدعة؛

• **الإبداع على مستوى المؤسسة:** لقد بات الإبداع أمرا حتميا لضمان بقاء واستمرار المؤسسة، إذ عليها أن تجعله ممارستها اليومية وأسلوب عملها، ويمكن أن يتحقق ذلك بتوافر مجموعة الشروط التالية:

- ضرورة تعلم حل المشكلات بصورة إبداعية؛<sup>4</sup>
- ضرورة تنمية المهارات والقدرات الإبداعية في صنع المشكلات؛
- حتمية إدراك أن الإبداع يتطلب أشخاص ذوي تفكير عميق ولديهم رغبة الاستطلاع.

ثانيا: مفهوم الابتكار

### 1- تعريف الابتكار:

يعني الابتكار وفق تعريف شائع ومتداول بأنه التوصل إلى ما هو جديد بصيغة التطور المنظم والتطبيق العملي لفكرة جديدة.

يرى **توم پترز (T. Peters):** "الابتكار بالتعريف الواسع هو التعامل مع شيء جديد، أي شيء لم يسبق اختباره"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الرزاق سالم الرحاحلة، مرجع سبق ذكره، ص 264.

<sup>2</sup> - عيشوش خيرة، علاوي نصيرة، مداخلة بعنوان: دور المنظمات المتعلمة في تشجيع عملية الإبداع، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 13-14 ديسمبر 2011، ص 12.

<sup>3</sup> - سليم بطرس جلدة، زيد منير عبودي، إدارة الإبداع والابتكار، دار كنوز المعرفة، الأردن - عمان، بدون طبعة، 2006، ص 48.

<sup>4</sup> - سمية بروبي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

<sup>5</sup> - نجم عبود نجم، إدارة الابتكار المفاهيم والخصائص والتجارب الحديثة، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، 2003، ص 19.

عرفه لونكمان (Longman): "الابتكار اختراع جديد أو طريقة محسنة في إنتاج سلعة وكذلك هو تغيير في طرق الإنتاج والتي تعطي المنتج أفضلية عن المنافسين في تحقيق احتكار مؤقت"<sup>1</sup>.

كما يعرف الابتكار بأنه "العملية التي تتضمن الإحساس بالمشكلات والثغرات في مجال ما، ثم تحديد بعض الأفكار ووضع الفروض التي تعالج هذه المشكلات واختيار مدى صحة أو خطأ هذه الفروض، وتوصيل النتائج إلى الآخرين"<sup>2</sup>.

2- أشكال الابتكار في المؤسسات: يأخذ الابتكار ثلاث أشكال و يمكن ذكرها كالتالي:

• الابتكار الإداري: إن الابتكار الإداري هو "مجال من المجالات التي يغطيها الابتكار"<sup>3</sup>؛

أما (كنيت) فقد عرفه أنه "تبني عملية التغيير في المؤسسة والبيئة المحيطة بها" حيث أضاف إلى أن الابتكار الإداري لا يقتصر على التغييرات التي تجري داخل المؤسسة بل إلى أبعد من ذلك، حيث أشار إلى عملية امتدادها حتى إلى البيئة المحيطة بها.

• الابتكار التقني: أشار (weiAlas) "بأن الابتكار التقني هو يحدث التجديد التقني ضمن نشاط العمل الأساسي للمؤسسة"؛

ويقدم (Smeds): "الابتكار يخلق ثروة في الاقتصاد الوطني، قاصداً بذلك الابتكار التقني الذي عرفه على أنه ابتكار يشمل فكرة جديدة، وهي تطبيق يظهر إما في منتج جديد أو عملية أو خدمة تؤدي إلى النمو الديناميكي للاقتصاد".

• الابتكار الإضافي: يعرفه (Dangayach) "على أن الابتكارات تهدف إلى تقديم تحسينات في المنتجات كخدمات إضافية لتلبية حاجات السوق والاستعانة بقدرات المؤسسة في مجال البحث والتطوير والتدريب".

3- العلاقة بين الإبداع والابتكار: إن البعض من الباحثين والدارسين ميزوا بين الإبداع والابتكار من زوايا معينة واعتبروها فروقا على الرغم من علاقتها التكاملية. وبرز فيما يلي بعض الاختلافات بينهما كما جاء بها رواد الفكر الذين كتبوا في هذا المجال:

وأشار (Cook) إلى أن العلاقة بين الإبداع والابتكار هي علاقة تكاملية، حيث أن هناك مدخلات للمنظمة المبدعة تشتمل على (الأفكار، والعاملين، والتمويل) تؤدي إلى الإتيان بأفكار غير مألوفة.

<sup>1</sup> - بوبعة عبد الوهاب، دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال - موبيليس-)، رسالة

ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2012، ص32.

<sup>2</sup> - علي فلاح الزعبي، ماجد عبد العزيز الجري، مرجع سبق ذكره، ص 07.

<sup>3</sup> - بوبعة عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص ص38-39.

ومخرجات تشتمل على (الإبداع والنمو، والعائد على الاستثمار) تؤدي إلى الابتكار من خلال التحسينات المستمرة في الإنتاج وتحقيق المكاسب المادية<sup>1</sup>.

ومن وجهة نظر (Amabile) "فإن العلاقة بين الإبداع والابتكار هي علاقة مكملية لبعضها البعض ولكن الإبداع شيء والابتكار شيء آخر، حيث أن الإبداع هو عملية عقلية خلاقية تأتي بأفكار مفيدة جديدة وغير مألوفة من قبل الفرد أو المجموعة الذين يعملون سوياً، بينما الابتكار هو ناشئ ومبني على الأفكار المبدعة التي تعتبر الركيزة والأساس في العملية الابتكارية"<sup>2</sup>.

بينما اقترح (Cumming) "بأن الإبداع يأتي بأشياء جديدة لم تكن موجودة من قبل، بينما الابتكار هو الذي يعمل على قبوله أو تشكيل تلك الأشياء لتصبح ملموسة كالسلع والخدمات وغيرها"<sup>3</sup>.

وهناك من يفرق بين الإبداع و الابتكار و يعرف كلا على حدى كالتالي:

الإبداع هو: إيجاد الجديد شريطة أن يتصف هذا الجديد بالجمال كالفنون التشكيلية؛

الابتكار هو: إنتاج الجديد ولكن لا يتصف بالجمال بدرجة كبيرة كما هو الحال في مجال العلوم المختلفة ففي هذه المجالات لا يهتم المبتكرون بالجمال بقدر فائدة المنتج.

### ثالثاً: مفهوم الإبداع المحاسبي

يأخذ الإبداع المحاسبي أهمية بالغة نتيجة لظهور العديد من المشاكل الجديدة والمعقدة والتي تتطلب حلولاً غير تقليدية.

1- تعريف الإبداع المحاسبي: يتمثل الإبداع المحاسبي في تجديد وتطوير الطرق لتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، إلى جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>-Peter Cook, **The Creativity Advantage – Is Your Organisation The Leader Of The ?** Industrial And Commercial Training, vol 30, N° 5, 2000, PP 6-7.

<sup>2</sup>- عاكف لظفي خصاونة، إدارة الإبداع والابتكار في منظمات الأعمال، دار الحامد للنشر، عمان – الأردن، ط1، 2011، ص ص 36 – 37.

<sup>3</sup>- علي فلاح الزعبي، ماجد عبد العزيز الجريري، مرجع سبق ذكره، ص 07.

<sup>4</sup>- عجيل محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار- دراسة ميدانية حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص 182.

- يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن المستفيدين من حسن استخدامها ويجعلهم يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضيفي على زيادة قيمة هذه المعلومات<sup>1</sup>؛
- و أيضا: "الإبداع المحاسبي هو استشعار المشكلات المالية، المحاسبية، والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق، وتحديد الصعوبة وتبيان طبيعتها، البحث عن الحلول المالية المحاسبية وإجراء تخمينات أو افتراضات عن النقائص والعيوب مع اختيار الفرضيات وإعادة اختبارها، صياغة النتائج ونقلها"<sup>2</sup>؛
- كما يعرف بأنه: " استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة".

ويتضح من التعاريف السابقة أن الإبداع المحاسبي يجب أن تتوفر فيه العناصر التالية:

- تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية؛
- استخدام أساليب ونظريات جديدة غير مألوفة؛
- التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات؛
- اختيار وتدريب ورفع كفاءة الموارد البشرية (المحاسبين)؛
- يتضمن الموارد المادية لتحسين وتطوير الأداء المحاسبي؛
- تحديد الصعوبات المالية والمحاسبية وتبيان طبيعتها والبحث عن الحلول.

#### رابعا: مجالات الإبداع المحاسبي وخصائصه

##### 1- مجالات الإبداع المحاسبي: إن الإبداع المحاسبي يأخذ مجالات عدة نذكر منها<sup>3</sup>:

- أساليب التقييد أو التسجيل وعرض القوائم المالية والبيانات المحاسبية؛
- طرق تحميل أو توزيع المصاريف المختلفة؛
- أساليب عرض وإعداد التقارير؛

<sup>1</sup>- عمورة جمال، شرفي أحمد، مداخلة بعنوان: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي للإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة تحليل تجارب وطنية ودولية بكلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، جامعة البليدة يومي 18-19 ماي 2011، ص 08.

<sup>2</sup>- عجيلة محمد، مصطفى بن نوي، مداخلة بعنوان: آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي، ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 04.

<sup>3</sup>- مرزاق صالح، بوهرين فتيحة، مداخلة بعنوان: الإبداع المحاسبي من خلال معايير محاسبية دولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 12 و13 ماي 2011، ص 06.

- تطوير البرامج الآلية المحاسبية؛
- المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة؛
- أساليب التحليل المالي؛
- نظام المعلومات المحاسبي؛
- القياس المحاسبي (التقييم).

## 2- خصائص الإبداع المحاسبي: يتمتع الإبداع المحاسبي بمجموعة من الخصائص والتي نذكر منها<sup>1</sup>:

- تمتع المحاسب بالثقة بالنفس والشجاعة؛
- أن يمتلك المحاسب القدرة على التخيل والحدس؛
- امتلاك المحاسب القدرة على التحليل والتجميع؛
- أن يعتمد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية؛
- العقلية المالية والمحاسبية المتسائلة والخلاقة؛
- النقد الذاتي بحيث أن المحاسب المبدع هو الذي يقيم أفكاره ويحللها ويطور ذاته بنفسه.

## خامسا: عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي

ينطوي مفهوم الإبداع على مجموعة من العوامل تساهم في تحقيقه يمكن إيجازها فيما يلي:

- **عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية:** وتتضمن القدرة العقلية للشخص (طلاقة فكرية) وإكمال العلاقات وإعطاء التماثل والتناقض (طلاقة ترابطية)؛
- **عوامل المرونة:** أي المرونة في تفكير الأفراد بكل تلقائية وعفوية ومدى قدرة الفرد على إحداث التغييرات المناسبة<sup>2</sup>؛
- **عوامل التوسيع:** ويظهر هذا العامل مقدرة الفرد على الإضافة ذات القيمة على الفكرة أي توسعة في الموضوع وبناءه<sup>3</sup>؛
- **عوامل التفكير الجماعي والفردية:** أي استعمالها بين التفكيرين معاً لتحقيق الإبداع؛

<sup>1</sup>- رحيم حسين، بن فرج زونية، مداخلة بعنوان: إشكالية الإبداع والإصلاح المحاسبي في الدول العربية - حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعريش، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 06.

<sup>2</sup>- عجيل محمد، مرجع سبق ذكره، ص 186.

<sup>3</sup>- سمية بروبي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

- عوامل التمييز (الإدراك) والذاكرة: هو عامل يتميز به المحاسب المبدع بقدرته على الإدراك والاكتشاف.

سادسا: محفزات الإبداع المحاسبي ومعوقاته

1- محفزات الإبداع المحاسبي: تتجلى محفزات الإبداع المحاسبي فيما يلي<sup>1</sup>:

- تشجيع التفكير الاستراتيجي وتنمية روح التعاون وديمقراطية العمل بما يؤدي إلى خلق مناخ تنظيمي صحيح؛
- إعطاء الفرص للمحاسب على السؤال؛
- ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي؛
- الاعتراف بالفروقات الفردية؛
- وجود قيادة إدارية واعية ومنتفهمة.

2- معوقات الإبداع المحاسبي: للإبداع المحاسبي مجموعة من المعوقات يمكن أن نوجزها فيما يلي<sup>2</sup>:

- سوء المناخ التنظيمي؛
- التطبيق والالتزام الحرفي بالقواعد والنصوص والتعليمات؛
- عدم وجود قيادة إدارية في المستوى المطلوب؛
- ضعف التشجيع والتحفيز؛
- انعدام التعاون والتكامل بين الأفراد؛
- مقاومة الجهات الإدارية وعدم رغبتها في التغيير.

سابعا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

حسب (Griffiths) "تعد المحاسبة الإبداعية مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح

للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عجيلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

<sup>2</sup> - عمورة جمال، شريف أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 14.

<sup>3</sup> - Asif Mahbub Karim, O, *Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries Bangladesh Perspectives* World Journal of Social Sciences, Vol. 1. N°3, July 2011, P3.

عرفها أحد الباحثين بقوله: "تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة"<sup>1</sup>.

ويرى ناصر (Nasser) "المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها" عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"<sup>2</sup>.

المحاسبة الإبداعية هي "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"<sup>3</sup>.

عرفها طارق عبد العال حماد على أنها "نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر"<sup>4</sup>.

ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية وذلك في النقاط التالية:

- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات احتيالية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها للشكل الذي يرغبون فيه.

## 2- دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يتبدعوا طرق وأساليب للتلاعب بالحسابات المالية ومن بين هذه الأسباب:

<sup>1</sup> - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص95.

<sup>2</sup> - How much creativity is in the area of creative accounting? <http://www.free patentsonline.com article/ Review-Business - Research/293950223.html>, 21/02/2015 à 15 : 45.

<sup>3</sup> - سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص60.

<sup>4</sup> - أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر -SBF25، المجلة الجامعة، علوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، المجلد الأول، العدد16، فبراير 2014، ص251.

- **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية<sup>1</sup> حيث تسعى الشركات عند إعداد إقراراتها الضريبية إلى التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى أدنى حد ممكن من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية<sup>2</sup>.
- **تحقيق مكاسب شخصية:** حيث أن المكاسب الشخصية هي أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية وذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي<sup>3</sup>.
- **التأثير على سمعة الشركة إيجاباً في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة<sup>4</sup>.
- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** بحيث تسعى الشركات لطلب التمويل من المؤسسات المالية عند مواجهتها لأزمات، وتشترط المؤسسات المالية الوضع المالي لهذه الشركة وتقوم بتحليله لضمان السداد لأن المؤسسات المالية لا يمكن أن تُقدّر هذا الشرط أو تتوقعه من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي، وهنا تلجأ الشركات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين قيمتها والتأثير في اتخاذ القرار الائتماني من طرف المؤسسات المالية<sup>5</sup>.
- **الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة التي تتقيد بها من متطلبات قانونية وتعاقدية وأحياناً تنافسية لازمة لاستمرارها والمحافظة على حصتها السوقية حيث أن تحقق هذه المتطلبات يمكن هذه الشركة من المحافظة على عملائها<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 24.

<sup>2</sup> - ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص 46.

<sup>3</sup> - ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>4</sup> - عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص 83.

<sup>5</sup> - عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 84.

<sup>6</sup> - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوي، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة الإسراء، العدد 27، 2011، ص 363.



### المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول قيمة المؤسسة وتقييم المؤسسات

إن مفهوم القيمة ليس واضحاً ومباشراً بحيث أن قيمة أي أصل تتوقف على عدة عوامل: الجهة التي يتم إجراء تقدير القيمة لصالحها ونوعية القيمة الجاري قياسها والتوقيت الذي يتم فيه تقدير القيمة والغرض من تقديرها وبالتالي فقبل التطرق لتقييم المؤسسات سنقوم باستعراض مفهوم قيمة المؤسسة لإزالة الإبهام والغموض.

#### أولاً: مفهوم قيمة المؤسسة

**1- تعريف القيمة:** هي عبارة عن مبلغ يدفع مقابل أصل، أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية. من وراء استخدام ذلك الأصل والقيمة تختلف عن السعر الذي يمثل المبلغ المدفوع للحصول على أصل ما بمعنى أن القيمة موجودة في جوهر الشيء وبحوث عملية التبادل يتم ترجمتها إلى سعر<sup>1</sup>.

**2- أنواع القيم:** يترتب على القيمة ثلاث مفاهيم أساسية وهي كالتالي:

• قيمة التبادل (valeur d'échange): وهي القيمة التي تسعد المستهلك لدفعها من أجل حصوله على منتج أو خدمة مقدمة؛

• قيمة الاستعمال (valeur d'usage): وهي قيمة المنفعة التي يحققها المستهلك من المنتج، ولو كان المنتج قديماً وعدم قيمة التبادل وهو الأكثر شيوعاً؛

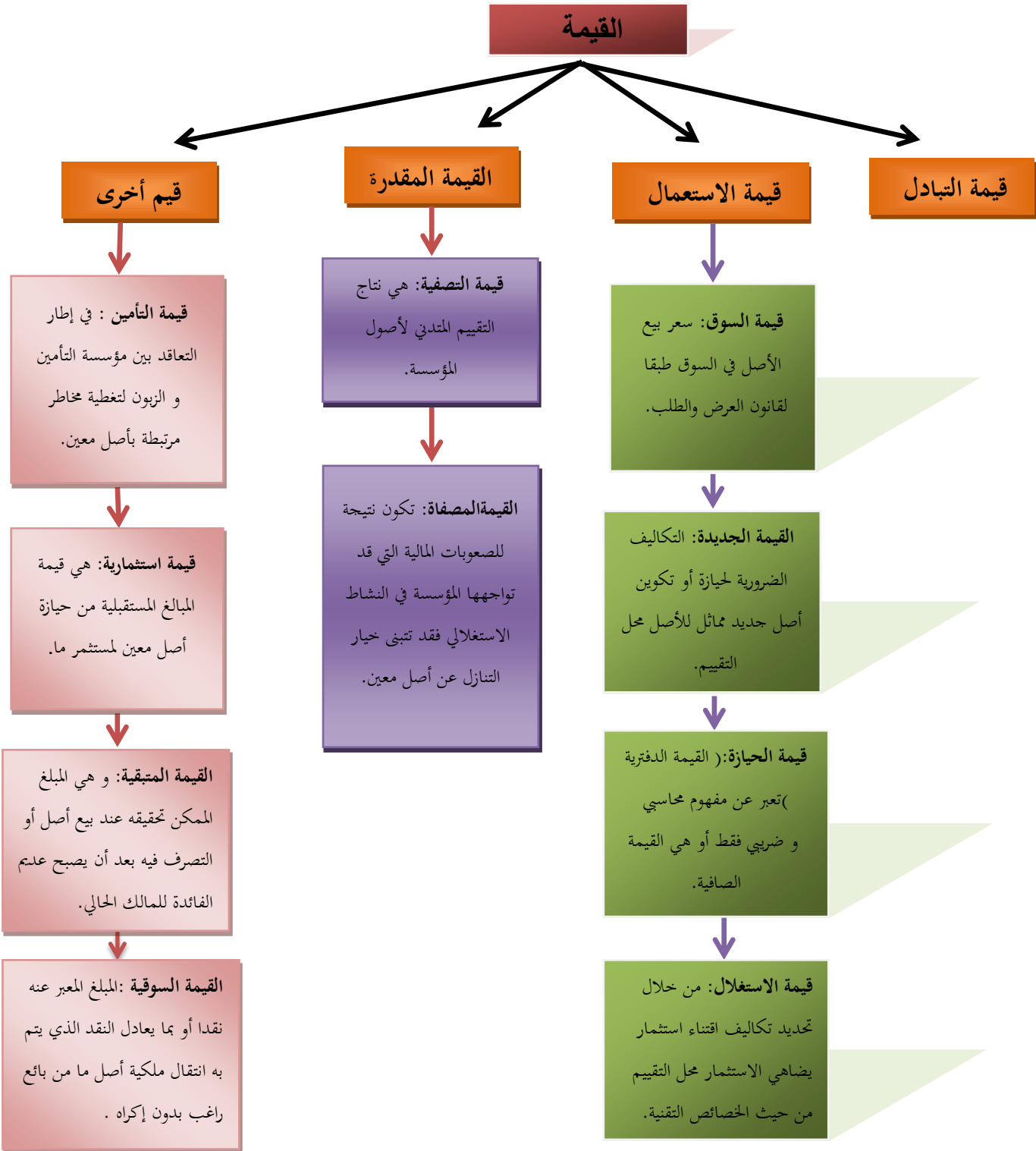
• القيمة المقدرة (Estimé): وتخص نظرة البائع للقيمة التي يجنيها من بيع منتج ما أو تقديم خدمة ما بعد توقعه للمنفعة التي يبحث عنها المستهلك .

- وبالإضافة للأنواع المذكورة أعلاه نجد قيم أخرى تقوم المؤسسة باتخاذها وهي: قيمة التأمين القيمة الاستثمارية قيمة النفاية أو القيمة المتبقية، القيمة السوقية.

والشكل الموالي يوضح القيم المختلفة التي تتخذها المؤسسة:

<sup>1</sup> - حميدة رمضاني، تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة المسعرة بالسوق المالي (دراسة عينة من المؤسسات المسعرة بسوق عمان المالي خلال الفترة الممتدة من 2008 - 2010)، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص25.

الشكل (01) مختلف أنواع القيم



المصدر: حميدة رضاني، مرجع سبق ذكره، ص25، بتصرف.

ثانياً: مفهوم تقييم المؤسسات

1- تعريف التقييم: "يعرف التقييم على أنه عملية تحليلية من طرف شخص متخصص يهدف من وراءه إلى هدف محدد يتمثل في تحديد قيمة معينة لشيء معين خلال فترة معينة، من خلال هذا التعريف يمكن استخلاص الخصائص الأساسية لعملية التقييم وهي: المقيم، الهدف، المؤسسة محل التقييم، الفترة الزمنية للتقييم قيمة المؤسسة".<sup>1</sup>

"كما يتفق علماء الاقتصاد على تعريف التقييم بأنه إعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها، بحيث تعبر هذه القيمة عن سعر التوازن الذي يقبل عليه الشاري بالشراء، والبائع بالبيع، والتقييم عملية تقنية تستعمل بمنهجية ووسائل وأدوات من أجل تحديد مجال تكمن ضمنه القيمة المراد الوصول إليها".<sup>2</sup>

2- دوافع عملية التقييم:

يتم اللجوء إلى عملية التقييم للأغراض التالية نذكر منها:<sup>3</sup>

- التنازل عن شهرة المحل؛
- السيطرة على الشركة عن طريق امتلاك جزء من رأسمالها؛
- الدخول إلى البورصة؛
- إعادة تقييم الميزانية؛
- الاندماج بين الشركات أو تقييم جزئي للأموال؛
- الرفع في رأس المال من أجل تحديد سعر إصدار الأسهم الجديدة؛
- إقامة الشراكة بين المؤسسات؛
- شراء وبيع السندات في إطار تسيير المحفظة؛
- تقييم الأداء المالي.

<sup>1</sup> - علي بن الضب، دراسة تأثير الهيكل المالي وسياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة الاقتصادية المدرجة في البورصة -دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة بسوق الكويت للأوراق المالية خلال الفترة 2006-2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009/2008، ص 20.

<sup>2</sup> - العالية بلي، أثر سياسة توزيع الأرباح على القيمة السوقية للمؤسسة - دراسة حالة مجمع صيدال خلال الفترة 2007-2011، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة غرداية، 2012/2013، ص 12.

<sup>3</sup> - علي بن الضب، مرجع سبق ذكره، ص 20.

### 3- صعوبات تقييم المؤسسات: تواجه عملية التقييم عدة صعوبات نذكر منها<sup>1</sup>:

- صعوبة اختيار إحدى القيم من مجموعة التقييم؛
- من الصعب تحديد القيمة مباشرة، باعتبار أن مجال القيم يضم مجموعة من القيم المحصورة داخله ويتم التحديد انطلاقاً منه؛
- تعدد الطرق المستخدمة في تقييم المؤسسات وهو ما يجعل صعوبة في اختيار الطريقة الملائمة.

ثالثاً: مقاربات التقييم: يمكن القول بأن هناك 3 مقاربات للتقييم وهي:

- مقارنة الذمة المالية؛
- مقارنة التدفقات؛
- مقارنة فائض القيمة.

1- مقارنة الذمة المالية: إن مقارنة الذمة المالية تضم مجموع الطرق التي تمثل الصفة التاريخية ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بحيث أن هذه الطرق تعتمد أساساً على ذمة المؤسسة وأهم القوائم المالية والمتمثلة في الميزانية والهدف منها إعطاء قيمة إجمالية للأصول انطلاقاً من منظور استمرارية النشاط.

ومما سبق لا بد من النظر في هذه القيم وإعطائها صفة ذات موضوعية وواقعية ويتم ذلك بعدة طرق من بينها ما يلي:

#### • طريقة الأصل الصافي المحاسبي المصحح: (ANCC) Actif Nette comptable corrigée

نستعمل هذا المفهوم لإعادة التقييم وتصحيح عناصر الميزانية من جانبي الأصول والخصوم لكي تصبح ذات مصداقية التي فقدتها بسبب الأحداث التالية: التضخم، طرق الاهتلاك، طرق التسجيل المحاسبي<sup>2</sup>، والفرق بين الأصل المصحح والخصم المصحح يعطينا الأصل الصافي المصحح كما هو مبين بالصيغة التالية<sup>3</sup>:

$$\text{الأصل الصافي المصحح} = \text{الأصل المصحح} - \text{الخصم المستحق المصحح}$$

إلا أن هذه الطريقة لاقت تقصيراً الأمر الذي أدى إلى ظهور طرق أخرى تعمل على تغطيته وهي طريقة القيمة الجوهرية، والأموال الدائمة الضرورية للاستغلال.

<sup>1</sup> - العالية بلي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>2</sup> - علي بن الضب، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>3</sup> - <http://www.Kantakji.com/media/2679/159632>, 08/03/2015 à 22:00.

- القيمة الجوهرية: تركز على مبدأ استمرارية النشاط فهي تتميز عن الأصل الصافي المصحح في أن العناصر المكونة لها مستقلة عن نمط تمويلها وكذلك وضعها القانوني وأنها موجهة لتلبية احتياجات الاستغلال بالمؤسسة وحساب القيمة الجوهرية لمؤسسة ما فإننا نجد لها مختلفاً نظراً للحلل المعتمدة. ويمكن حساب القيمة الجوهرية الإجمالية أي متضمنة الديون للمؤسسة وتحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة الجوهرية} = \text{الأصول الإجمالية المصححة} + \text{مصاريف الاستثمار الضرورية للحفاظ على الأدوات الموجودة} + \text{الأموال المستأجرة (بقيمتها الاستعمالية)} - \text{العناصر خارج الاستغلال} \dots$$

لكن المدرسة الوطنية للخبراء المحاسبين لبلجيكا فقد أوجدت مفهومين آخرين لها وهما: القيمة الجوهرية المخفضة والقيمة الجوهرية الصافية. ويحسبان وفق العلاقة التالية:

$$\text{القيمة الجوهرية المخفضة} = \text{القيمة الجوهرية الإجمالية} - \text{الديون بدون فوائد.}$$

$$\text{القيمة الجوهرية الصافية} = \text{القيمة الجوهرية الإجمالية} - \text{مجموع الديون.}$$

- الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال: تم إدخال مفهوم الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال (CPNE) من طرف (G.GalbaetA. Bernay) باعتبارها البديل للقيمة الجوهرية إثر الانتقادات التي قدمت لهذه الأخيرة، ويتلخص مضمون هذه الطريقة في أنها تأخذ بعين الاعتبار كل الأموال الضرورية للاستغلال بالمؤسسة لتغطية الاحتياج في دورتي الاستثمار والاستغلال، ويمكن كتابتها بالصيغة التالية:

$$\text{الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال} = \text{القيم الثابتة للاستغلال} + \text{القيم الثابتة لقرض الإيجار} + \text{القيم الثابتة المستأجرة و المستعارة} + \text{الاحتياج في رأس المال العامل. للاستغلال.}$$

بحيث أن القيم الثابتة المملوكة من طرف المؤسسة أو المستأجرة أو المستعارة فهو احتياج دورة الاستثمار أو (BFR) فهو الاحتياج لدورة الاستغلال.

**2- مقارنة التدفقات:** إن مقارنة الذمة المالية تعتمد أساسا في تحديدها لقيمة المؤسسة على الميزانية في حين أن مقارنة التدفقات تعتمد على مخرجات النظام المحاسبي خصوصا جدول حسابات النتائج بالإضافة إلى نتائج عملية التشخيص التي تفيدنا في معرفة الطاقات الكامنة للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق عوائد مستقبلية فمبدأ هذه المقارنة هو أن الأصول عبارة عن مجموعة خدمات مختزنة ينتظر تحققها مستقبلا فبقدر ما يتوقع أن تحققه هذه الأصول من خدمات تتحدد قيمتها حاليا (أي تاريخ عملية التقييم).

وتتضمن مقارنة التدفقات الطرق التالية:<sup>1</sup>

• طرق مرتكزة على مقارنة الربح:

- قيمة المردودية: تعتمد هذه الطريقة في تحديدها على رسملة متوسط الربح المتوقع بمعدل استحداث معين وهي من الطرق الأكثر استعمالا من طرف الخبراء وفق العلاقة التالية:

$$v = \sum_{t=1}^n \frac{B}{(1+I)t}$$

حيث أن: V: تمثل قيمة المؤسسة، B: متوسط الربح المتوقع، n: عدد السنوات، I: معدل الاستحداث.

• الطرق المرتكزة على مقارنة التدفق النقدي:

- التقييم على أساس القدرة على التمويل الذاتي: يمكن استعمال هذا المفهوم في حساب قيمة مردودية مؤسسة معينة بدلا من استخدام مفهوم الربح الصافي المصحح، وعليه تصبح العلاقة كالتالي:

$$v = \sum_{t=1}^n \frac{CAF}{(1+i)}$$

بحيث هذه العلاقة تعطينا القدرة المحتملة لنمو المؤسسة.

القدرة على التمويل الذاتي = الربح الصافي + مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

• التقييم عن طريق تدفقات الخزينة المستحدثة: وتتحدد على النحو التالي:

$$v = \sum_{t=1}^n \frac{DCF_i}{(1+t)^i} + \frac{VT}{(1+t)^n}$$

<sup>1</sup>- بكاري بلخير، أهمية مقارنة التدفقات في تقييم المؤسسة (دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر، العدد 10، 2012، ص241.

حيث أن:  $V$ : قيمة المؤسسة،  $DCF_i$ : التدفق النقدي المتاح الخاص بالسنة  $(i)$ ،  $t$ : معدل الاستحداث  
 $n$ : عدد السنوات المأخوذة كأفاق للتقدير،  $VT$ : القيمة الباقية للمؤسسة.

### 3- مقارنة فائض القيمة GOOD WILL:

تقوم هذه المقاربة على قياس المزايا المعنوية، سمعة المؤسسة، كفاءة العمال، الربح المتوقع... إلخ والتي هي بحوزة المؤسسة  
 حيث أن هذه المزايا تفسر تحقيق المؤسسة لعوائد أعلى من العوائد العادية المبررة للأصل الصافي المصحح و (GW) عبارة  
 عن أداة تصحيح لقيمة الذمة المالية.

ويمكن تقييم مؤسسة انطلاقاً من فائض القيمة وفق عدة طرق والتي تنقسم إلى قسمين طرق مباشرة وغير مباشرة.

#### • الطريقة المباشرة:<sup>1</sup>

الطريقة الأنجلوساكسونية: وتكتب وفق العلاقة التالية:

الطريقة الإجمالية:

$$V = ANC + 1/t(CB - i.VS)$$

$$GW = 1/t (CB - i.VS)$$

الطريقة الصافية:

$$V = ANC + 1/t (B - i.ANC)$$

$$GW = 1/t (B - i.ANC)$$

حيث:  $V$ : قيمة المؤسسة،  $ANC$ : تمثل الأصل الصافي المصحح،  $t$ : معدل الاستحداث بخطر (مضافاً إليه من 25 إلى  
 50% كعلاوة خطر)،  $CB$ : تمثل القدرة الربحية،  $i$ : تمثل سعر الفائدة

$VS$ : تمثل القيمة الجوهرية،  $B$ : تمثل الربح المصحح - إن القيمة  $(i.ANC)$  تمثل المدروسة النظرية التي تساوي الربح  
 الأدنى الضروري لأجل الحصول على مكافئة عادية، وعندما نقوم بإنقاص هذا الأخير من قيمة الربح الحقيقي  $(B)$   
 نحصل على ريع فائض القيمة المسمى بـ (Good Will)، أما إذا كان الفرق عرضياً سالباً فهو يمثل (Bad will).

• الطريقة غير المباشرة: تسمى هذه الطريقة أيضاً بطريقة الممارسين أو بالطريقة الألمانية، بحيث يقوم أصحاب هذه  
 الطريقة بحساب فائض القيمة (GW) انطلاقاً من القيمة الإجمالية، حيث يعتبرون أن فائض القيمة يمثل الفرق بين  
 القيمة الإجمالية للمؤسسة وقيمة أصولها الصافية المصححة.

<sup>1</sup> <http://www.Kantakji.com/media/2679/159632>, 08/03/2015 à 22 :00.

والفرق بين قيمتها الإجمالية وقيمتها الجوهرية، وفق العلاقة التالية:

الطريقة الإجمالية:

$$AHE - E V = 1/2 ( VS + (CB/i) +$$

$$GW = 1/2 i(CB - i.VS)$$

حيث: V: قيمة المؤسسة، VS: القيمة الجوهرية، CB: تمثل القدرة الربحية، i: تمثل معدل الفائدة، AHE: تمثل

عناصر خارج الاستغلال، E: يمثل الدين، GW: تمثل فائض القيمة.

الطريقة الصافية:

$$V = ANC + 1/2 i(B - (i.ANC))$$

$$GW = 1/2 i(B - (i.ANC))$$

المطلب الثالث: العلاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة:

يؤدي الإبداع المحاسبي دورا بارزا في تحسين وتعظيم قيمة المؤسسة، بحيث يعزز التطوير في الأساليب المعمول بها فقد أصبح في الآونة الأخيرة حجر عثرة في سبيل تحطيم العقبات بسهولة، إذ يعمل المحاسبين المبدعين من خلال الأنشطة والكفاءات والإبداعات في الأفكار والمعلومات ووسائل التحليل المستخدمة في تحسين قيمة المؤسسة. ومع تطور المؤسسات الاقتصادية وتغير معطيات بيئتها التنافسية بات الإبداع المحاسبي أداة يعزى إليها للتجديد وصياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير وتعزيزه بالمؤسسة كاستخدام طريقة أو سياسة محاسبية في تسجيل أو تسعير المخزون أو حساب الاهتلاك أو التدهور وكذا الاهتمام بإيصال الخبرات التكنولوجية والاستشارات المستحدثة من خلال التدريب والتكوين المستمر والمتواصل للعاملين في المجال المحاسبي وزيادة الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة وكذا منح صلاحيات وتفويضها للأقسام أو الوحدات داخل المؤسسة مما يشجعها على الإبداع وهذا بدوره ما يزيد من تحسين قيمة المؤسسة.



## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تناول العديد من الدارسين والباحثين موضوع المحاسبة الإبداعية، الإبداع المحاسبي، قيمة المؤسسة وتقييم المؤسسات حيث تعرض الكثير منهم إلى المفاهيم المتعلقة بهم ومن هذه الدراسات والبحوث ما يلي:

## المطلب الأول: الدراسات الوطنية

أولاً: دراسة هواري السويسي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

في ظل الانتقال إلى اقتصاد السوق بالجزائر، وفي ظل إجراءات التفاوض حول المؤسسات العمومية، يُصيغ الباحث إشكاليته كالتالي: "ما مدى أهمية تقييم المؤسسات وفعاليتها كأداة لترشيد قرارات الأطراف المعنية بالمؤسسة كل حسب مركزه".

قصد استيفاء الموضوع اعتمد الباحث جانبين أحدهما نظري والآخر ميداني، حيث اشتمل الجانب النظري بابين الباب الأول يغطي ثلاث فصول من بينها فصلاً تمهيدياً يتضمن قيمة المؤسسة وتقييمها، أما الفصل الثاني فيتضمن مسار عملية تقييم المؤسسة لأغراض التفاوض، في حين أن الفصل الثالث يتمحور حول طرق تقييم المؤسسة لأغراض التفاوض، هذا فيما يخص الباب الأول، أما الباب الثاني فيغطي أربع فصول، الفصل الأول من هذا الباب معنون بكفاءة بورصة القيم وتقييم المؤسسة، الفصل الثاني يتضمن أهمية تقييم المؤسسة في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، في حين أن الفصل الثالث القرارات المالية والاستراتيجية وتأثيرها على قيمة المؤسسة، أما الفصل الرابع فيقيم المؤسسة لأغراض اتخاذ القرار في إطار التسيير الداخلي بالمؤسسة، أما الجانب الميداني فقد خصص له الباب الثالث فهو يتمحور حول واقع وآفاق تقييم المؤسسات في الجزائر، عرض الاستبيان وتحليله، في حين أن الفصل الأخير يتضمن آفاق تقييم المؤسسات في الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز موقف الفكر الاقتصادي المحاسبي، المالي بشأن موضوع القيمة وتقديم مقترحات للممارسين المهنيين بشأن تقييم المؤسسة لأغراض التفاوض تساعدهم في الخروج بقييم تحظى بقبول عام، أما أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن مفهوم قيمة المؤسسة يتبلور بشكل واضح في الفكر المالي وبالتحديد في النظرية المالية الحديثة، من خلال اعتماد تعظيم قيمة المؤسسة كهدف ينبغي أن يسعى له القائمين على المؤسسة، كما أشار الباحث بأن طرق التقييم تعرف تعدداً كبيراً واختلافاً في ما بينها وأن تطبيق منظور التدفقات في الجزائر واجه صعوبة كبيرة، أما فيما يخص أهم التوصيات التي يوصي بها الباحث ضرورة تأسيس هيئة تُعنى بعملية تقييم المؤسسات من شأنها أن تساهم

في ترقية هذا النشاط وإضفاء صفة القبول العام على الآراء الفنية التي تتمثل في مجال القيمة الذي يصدر على الخبراء المقيمين.

يتكون مجتمع الدراسة من فئة المهنيين الذين ينشطون في حقل المحاسبة، وفئة الأكاديميين الذين يزاولون نشاط التدريس بشكل دائم بالجامعة وكذا خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين وإداريين وطلبة بالجامعة في كلتا الدراستين، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي وأسلوب المسح في هذه الدراسة، أما دراستنا الحالية فقد اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي، أما الأداة المستعملة فقد تم الاعتماد على أداة الاستبانة في كلى الدراستين، إلا أنهما يختلفان في فترة الدراسة ومكان الجامعة.

ثانيا: دراسة عجيبة محمد، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار - دراسة ميدانية حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009 .

كانت الإشكالية الجوهرية لهذه الأطروحة "ما هي الأنماط والعوامل والمعايير التي تدعم وتشجع الإبداع المحاسبي وتضبط مهنة المحاسبين في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة بالجزائر".

قصد الإمام بجوانب الموضوع قام الباحث بتقسيمه إلى خمسة فصول، الفصل الأول الإطار النظري الفكري للمحاسبة، أما الفصل الثاني دراسة متطلبات المحاسبة الإدارية وتطلعات ومقترحات، في حين أن الفصل الثالث شمل المناهج والنظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية، الفصل الرابع تناول الاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار، أما الفصل الخامس فكان حول الدراسة الميدانية حالة الجزائر.

تمحورت هذه الأطروحة حول إبراز الإطار النظري الفكري للمحاسبة، وكذا آليات وأسس بناء نظرياتها من خلال الفروض والمبادئ المحاسبية والمنطلقات الأساسية لها، وأيضا التطرق لاتجاهات الفكر المحاسبي والإداري المعاصر وارتباطات الفكر المحاسبي وتطور الفكر الإداري المعاصر، والمنهج والنظريات المحاسبية وتسلط الضوء على العولمة المحاسبية والاتجاهات الحديثة للإبداع المحاسبي واتخاذ القرار، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: إلى أن دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي يعتبر كأحد المرتكزات التنافسية المستمرة، وكذلك الخصائص الشخصية والوظيفية للمحاسبين ومدققي الحسابات بحيث أن هذه الصفات التي يتمتع بها المحاسب من خلال تأهيله علميا وعمليا، وكذا النواحي الاجتماعية والاقتصادية التي تؤثر على أداءه المحاسبي وبالأخص المحاسب المبدع أي الإبداع المحاسبي، ووجود علاقات وفروقات بين خصائص المحاسب المبدع وعوامل تنمية الإبداع المحاسبي والمالي، فلقد تحقق من خلال الارتباط الهام بين العوامل المساعدة للإبداع المحاسبي والمالي (البيئية، الشخصية، الثقافية، التنظيمية،... إلخ) وتنمية قدرات المحاسب المبدع والتي حتما

تزيد من أداءه المحاسبي والنهوض بالإبداعات المحاسبية في ظل تحديات ورهانات العولمة المحاسبية واعتبار الإبداع عملية تفاعلية ومركبة يشارك بها مجموعة من العوامل والمعايير والطرق والأساليب الحديثة .

أما أهم التوصيات التي جاءت بها هذه الدراسة كالاتي: العمل على زيادة إدراك الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات التي تساعد المديرين والمسؤولين على القيام بوظائفهم كالتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الاهتمام بالتعليم والتكوين المحاسبي ( التأهيل العلمي والعملية ) لرفع كفاءة المحاسبين في المؤسسات والمكاتب من خلال عقد دورات تدريبية تتيح لهم التعرف على نظم واستخدامات المحاسبة والإدارة والتطورات المستمرة في أساليبها الاهتمام بالمحاسبين الإداريين الجدد وتعزيز روح الإبداع والتجديد والتغيير فيهم بالاهتمام بأفكارهم وأخذها على محمل الجدّ ودعمها، تقليل الانشغال بالأعمال الروتينية وتفعيل دور الإبداع والابتكار، ضرورة تحسيس المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة بخطورة الوضع الراهن وتحفيزها على رفع كفاءتها الإبداعية وتطوير وظيفة البحث والتطوير فيها وإبرام ملتقيات ومؤتمرات متخصصة في مجال المحاسبة المالية، تنشيط وتفعيل دور هيئات وجمعيات المحاسبة والمالية في الوطن العربي وخصوصا الجزائر .

يتكون مجتمع الدراسة من فئة المهنيين الذين ينشطون في حقل المحاسبة، وفئة الأكاديميين الذين يزاولون نشاط التدريس بشكل دائم بالجامعة وكذا خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين أساتذة جامعيين وإداريين وطلبة بالجامعة في كلتا الدراستين وقد تم الاعتماد على نفس المنهج المستعمل في الدراسة الحالية ألا وهو المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك نفس الأداة وهي الاستبانة في كلتا الدراستين، إلا أنهما يختلفان في فترة الدراسة ومكان الجامعة.

ثالثا: دراسة فتاته يوسف، ارتباطات الإبداع المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي الجديد الجزائري

رسالة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة

غرداية، 2014.

إن التساؤل الجوهرى لهذه المذكرة هو " ما مدى ارتباطات الإبداع المحاسبي بالنظام المحاسبي المالي الجزائري في المؤسسات الاقتصادية " .

تطرق الباحث في الدراسة إلى فصلين بحيث خصص الفصل الأول للجانب النظري والإطار المفاهيمي للإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية والنظام المحاسبي الجديد من حيث المفهوم والمبادئ والأهداف وكذا مجال تطبيقه أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة التطبيقية واستعمال الاستبيان ومن تم تحليله ببرنامج SPSS.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات الإبداع المحاسبي وخصائصه ومدى استخدامه في المؤسسات الجزائرية الاقتصادية وكذا استعراض النظام المحاسبي للسياسات والمبادئ المحاسبية وإبراز ملامح النظام المحاسبي المالي والفرق بينه وبين المخطط المحاسبي الوطني، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها وجود اختلاف بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية، بحيث أن الإبداع المحاسبي له مدلول إيجابي يساهم في تطوير ونمو الأفكار الجديدة في حين أن المحاسبة الإبداعية هي تضليل وتحايل في القوائم المالية من خلال استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية كما توصل الباحث إلى أن المخطط المحاسبي الوطني لم يستطع مواكبة العولمة والتغيرات مما أجبر الجزائر على التفكير في نظام محاسبي جديد يخدم الأطراف المختلفة، كما اتفق أفراد عينة الدراسة على أن الإبداع المحاسبي له أهمية ودور في تطوير المعلومات المحاسبية وإيجاد حلول للمشاكل المحاسبية كما اتفق أفراد العينة على أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تقديم معلومات ذات نوعية كاملة وأكثر شفافية، أما أهم التوصيات المقترحة من طرف الباحث فكانت في توصية أفراد المؤسسة بضرورة الإبداع المحاسبي كأداة ووسيلة للحد من المشاكل كما اقترح الباحث تكوين وتأهيل الإطارات علميا وعمليا من أجل ممارسة الإبداع المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية وكذا ضرورة وحتمية الإصلاح النظام المحاسبي والمالي وهذا وفقا لمتطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الجزائر .

يتكون مجتمع الدراسة من فئة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين وإداريين ومحاسبي ومساعد محاسبين في كلتا الدراستين، كما قد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كلتي الدراستين وكذا نفس أداة الدراسة (الاستبانة)، إلا أنهما يختلفان في فترة الدراسة.

رابعا: دراسة شعيب غندير عون، واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لولاية الوادي وغرداية وبسكرة لسنة 2014 -، رسالة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2014 .

تمحورت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة "ما هو واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟". لقد قسم الباحث دراسته إلى فصلين بحيث تناول الفصل الأول الإطار النظري للإبداع المحاسبي وكذا الدراسات السابقة في حين خصص الفصل الثاني للدراسة الميدانية بالجزائر والاستبيان ثم تحليله ببرنامج SPSS.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة وعولمتها وكذا معايير المحاسبة الدولية وكذا الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية ودوافع استخدام أساليبها وإبراز المشاكل المحاسبية المعاصرة كما توصل الباحث إلى نتائج أهمها أن المحاسبة قد تطورت منذ ظهورها حتى يومنا هذا وكان ذلك بفضل أبحاث ودراسات وإبداع المحاسبين في المجال المحاسبي والإداري كما أن تطور المحاسبة وصل إلى تحديد معايير محاسبية دولية وهذا من أجل بناء نظرية محاسبية تحل مشاكل

معاصرة، وكذلك توصل الباحث إلى أن تطور الإبداع المحاسبي كحوكمة للشركات أو إنشاء لجان المراجعة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما تطرق الباحث إلى أن من معوقات الإبداع المحاسبي ضعف التشجيع والتحفيز في إبداع أفكار جديدة في حين أن من محفزاته تقبل الإدارة الأفكار الجديدة ودعمها ومكافئة المحاسب على إبداعه أما أهم التوصيات المتوصل إليها فكانت في القيام بدورات تدريبية للإطارات في المؤسسات والمكاتب لرفع المستوى العلمي والعملية للمحاسبين، تحسين نوعية التعليم والتكوين المحاسبي عن طريق ربط الدراسات بين الجانبين الأكاديمي والواقع التنظيمي وكذلك الاهتمام بالمحاسبين الإداريين الجدد وتعزيز روح الإبداع والتجديد.

يتكون مجتمع الدراسة من فئة خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين وإداريين ومحاسبي ومساعدتي محاسبين في كلتا الدراستين، كما قد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كلتي الدراستين وكذا نفس أداة الدراسة (الاستبانة)، إلا أنهما يختلفان في فترة الدراسة.

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

أولاً: دراسة ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال - قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009 .

وتحورت الدراسة حول المشكلة التالية " نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات شركات المساهمة العامة الأردنية إلى تحميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، تلجأ تلك الإدارات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وبذلك تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على طبيعة هذه الأساليب وبيان مدى مبادرة مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن إلى القيام بالإجراءات التدقيقية اللازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة" استناداً لما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة في البحث عن إجابات للتساؤلات التالية :

- تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية؟  
- تمارس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات؟

- يطبق مدققو الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك الشركات الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الإبداعية على تلك البيانات؟

ولقد تمحورت هذه الدراسة حول خمسة فصول حيث تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة أما الفصل الثاني فقد تمحور حول الإطار النظري للدراسة، بحيث أخذت فيه الباحثة المحاسبة الإبداعية بما في ذلك أشكالها ودوافعها والدراسات السابقة الخاصة بالدراسة، في حين أن الفصل الثالث تناول الطريقة والإجراءات ومنهجية الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، مجتمع الدراسة وعينتها...، أما الفصل الرابع يناقش نتائج التحليل واختبار الفرضيات، في حين أن الفصل الخامس تناول الاستنتاجات والتوصيات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات المحاسبة الإبداعية وأساليبها المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات وكذا بيان أهمية خاصة موثوقية هذه البيانات المالية والدور الذي تلعبه في اتخاذ القرارات، وأيضا تم بها توضيح دوافع المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي وكذا الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في شركات المساهمة الأردنية في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى استنتاجات من أهمها أن للمحاسبة الإبداعية تأثير مرتفع في مصداقية القوائم المالية حسب رأي مدققي الحسابات عينة الدراسة وموظفي الشركة في حين يرى المحللين الماليين أن تأثيرها متوسط، ومن أهم توصيات هذه الدراسة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات شركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وكذا إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية والذي يساهم في الحد من استخدام التقنيات غير الشرعية مع إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخل الإدارة وتطوير الأنظمة والتشريعات التي تنظم عمل المدققين الخارجيين.

لقد ركزت هذه الدراسة في مجتمع دراستها على مجموعة من المدققين، أما دراستنا الحالية فقد اعتمدت خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين، ومحاسبين ومساعدتهم، وكذا إداريين وطلبة بالجامعة، كما أن هذه الدراسة اعتمدت على المنهج الوصفي وأسلوب المسح أما دراستنا الحالية فقد اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي ولكن قد تشابهت هاتين الدراستين في أداة الدراسة ألا وهي الاستبانة، في حين يختلفان في الفترة و البلد.

ثانيا: دراسة عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية "دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.

عولجت هذه الدراسة تحت الإشكالية التالية "ما دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ؟"، ولقد تمحورت هذه الدراسة حول خمسة فصول حيث تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة، أما الفصل الثاني فقد تناول الإطار النظري للدراسة بحيث ركز الباحث في المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية، أما الفصل الثالث فقد تناول الدراسات السابقة الخاصة بالدراسة، في حين أن الفصل الرابع أخذ أسلوب الدراسة مجتمع الدراسة والاستبانة المستخدمة أم الفصل الخامس تناول تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور حوكمة الشركات في زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة في البيانات والقوائم المالية الصادرة عن شركاتهم وكذا التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية وبيان دوافع الإدارة من استخدامها وأثر ذلك في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة من خلالها وكذا دراسة إطار مبادئ حوكمة الشركات وتوزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية والتعرف على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات وآليات تحقيقه ودوره في الحد آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في البنوك الفلسطينية، ولقد توصل الباحث في هذه الدراسة إلى استنتاجات من أهمها أن انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية بحيث تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية كما أن هناك اهتمام واضح وكبير في دول العالم حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، كما أن هناك نتائج للدراسة التطبيقية بحيث اتفقت آراء كل من مدقق الحسابات الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي ومفتش سلطة النقد على وجود دور لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وكان من أهم التوصيات المتوصل إليها في متابعة أسباب حدوث الانهيارات المالية السريعة في البنوك العالمية والعمل على تعديل وتطوير مبادئ حوكمة الشركات بما يتلاءم مع متطلبات الحد من حدوث تلك الأزمات والانهيارات وكذا العمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية والعمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من خلال عقد البرامج والدورات التدريبية التي تجسد مفاهيم تطبيقها على أرض الواقع يتكون مجتمع الدراسة من فئة مدققي حسابات داخليين وخارجيين، أما دراستنا الحالية فتتكون من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين، وإداريين وطلبة بالجامعة أما عن المنهج المستخدم فقد تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي في كلتا الدراستين وكذلك على نفس الأداة ألا وهي الاستبانة، ولقد اختلفنا في البلد وسنة الدراسة .

### **3-Brijesh Yadav, Creative Accounting: A Literature Review The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, Novembre- Décembre 2013.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح آثار المحاسبة الإبداعية على أداء الشركات التي تستعمل هذه التقنيات للتحكم في حساباتها لتبيان النتائج المرجوة، كما ناقش الباحث أيضا في هذه الدراسة الأنواع المختلفة للمحاسبة الإبداعية والأطراف

المشاركة فيها وما هي العوامل التي تحفز الأشخاص لتطبيقهم لتقنيات المحاسبة الإبداعية، كما تحدث الباحث أيضا على القارة الأوروبية والأساليب المستخدمة والمختلفة والبديلة للمحاسبة الإبداعية، وأيضا حلل الباحث مساهمة عدة اختصاصيين في المحاسبة الإبداعية مثل المحاسبين المحامين والبنكيين الذين يساعدون الشركة في اتخاذ القرار حول مختلف التعليمات التي تساعد الشركات للمساهمة في المحاسبة الإبداعية . كما أشار الباحث إلى أن المنظمين الحكوميين يلعبون دور كبير في التقارير المالية للشركات لأن التقارير المالية تبين حالة معاملات الشركات، كما أن المستثمرين يأخذون قرار حول الشركة على أساس القرار المالي للشركة، لهذا من الضروري قال الباحث أن يكون القرار المالي له نظرة صادقة وعادلة حول الشركة . وقد تم مناقشة المسؤولية الأخلاقية للاختصاصيين والإداريين من خلال هذه الدراسة والتي من خلالها حلل الباحث من سيكون مسؤولا حول فشل هذه الشركة، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسة تحسين جودة التقارير المالية وزيادة صدق المستثمرين في التقارير المالية للشركات كما يجب توفير المعلومات الصحيحة للمساهمين حول حالة الشركة لاتخاذ المستثمرين قرار الاستثمار في الشركة، وفي هذا النطاق يعمل المراقبين الماليين من أجل التحقق من حالة الشركة وإعطاء معلومة صادقة ودقيقة للمساهمين مثل المقترضين من البنكيين للعمل دون أي ضغوط من الإدارة وتطرق الباحث كذلك لأخلاقيات المراقبين الماليين بحيث أنهم هم والمدراء لديهم أخلاق بعدم إظهار الصورة المتلاعب بها ولكن إبراز الرأي الحقيقي الصادق للشركة، كما أشار الباحث بأن المدراء يجب عليهم تحمل المسؤولية في الحالات السيئة للشركة، وعلى المراقبين توفير معلومات مهمة للمساهمين والتحقق من كل المعاملات وسؤال المدراء على المعاملات المشبوهة، وتوفير خدمات ذات جودة عالية للعملاء، كما يجب أن يكون المراقب المالي أن يكون شخص موثوق له خبرة في القوانين والتنظيمات ولديه اطلاع على القوانين المستحدثة، ومن أهم حلول المحاسبة الإبداعية وضع قوانين لتخفيض نسبة الأساليب البديلة للمحاسبة وأخذ احتياطات لذلك إذا اختارت أحد الشركات أسلوب واحد في سنة حققت فيها أرباح يجب عليها إتباع نفس الأسلوب في سنة لم تحقق فيها أرباح، وفي النهاية قال الباحث بأنه ليس من الممكن القضاء على تأثير المحاسبة الإبداعية كليا بسبب مساهمة المدراء والمراقبين وبطء قسم التنظيمات، ولكن استطاعة العمل سويا من أجل تخفيض أثر المحاسبة الإبداعية إلى حد ما من خلال حسابات مقبولة والتي من خلالها يمكن القول بأن تأثير المحاسبة الإبداعية يمكن تخفيضه من خلال تبسيط نظام المراقبة المالية وزيادة مؤسسين حكوميين فعالين.



## المطلب الثالث: دراسة أخرى

- دراسة رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية -

كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

هناك اهتمام كبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة والنشاطات التي تمارسها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في البلدان العربية، لذا تأتي هذه الدراسة لتطرح التساؤلين الآتيين: - ما النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

- ما الفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة

المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة اتجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحديد مسؤوليتها الإشرافية والرقابية على إعداد القوائم المالية، وقد قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في شركات المساهمة في سوريا، وقد تضمنت هذه الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند أدائها لمهامها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ولقد خلص الباحث لمجموعة من النتائج في أن أفراد عيني الدراسة أجمعوا على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها وهي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، إلا أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات هذه المحاسبة في الشركات، في حين أن النشاطات المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف، أما أهم التوصيات التي يوصي بها الباحث ضرورة توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي للجان المراجعة في مجال المحاسبة المراجعة عند تشكيل هذه اللجان من طرف مجالس إدارة الشركات المساهمة وتعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاع العام والخاص وفرض الإجراءات الرقابية على الشركات المتورطة في ممارسات المحاسبة الإبداعية، يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء لجنة المراجعة في شركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي فضلاً عن مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين، وكذا انتقاء عينة من المحاسبين القانونيين، أما دراستنا الحالية فقد اشتملت خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، محاسبين معتمدين، أساتذة جامعيين وإداريين وطلبة بالجامعة أما من ناحية المنهج المستعمل في هذه الدراسة فقد اعتمد على المنهج الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي، أما دراستنا الحالية فقد اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي، أداة الدراسة هي الاستبانة في كلى الدراستين في حين أن هاتين الدراستين يختلفان في فترة الدراسة وكذا البلد المجرأة في أرضه هذه الدراسة.

## خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل من مفاهيم للإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة، ففي المطلب الأول تطرقنا لبعض التعاريف للإبداع المحاسبي وكذا مجالاته وخصائصه التي يتميز بها المحاسب المبدع مع ذكر معوقاته وكذا قيمة المؤسسة وتعريفها والتقييم والدافع من إجراءاته، وقد تبين بأن الإبداع المحاسبي يقدم معلومات ذات جودة عالية يساهم المحاسب المبدع في تكوينها وتقديمها الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة لرفع قيمتها والحفاظ عليها ومن ثمّ تقييمها، وفي المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة التي تخللت موضوعنا سلفاً، إذ تبين أن الإبداع المحاسبي من شأنه أن يرفع قيمة المؤسسة ويعظمها لكبحه لمظاهر الفساد وحده للممارسات التلاعيبية التي تُعرض على إدارة المؤسسة وكذا الجهات الخارجية، مع ذكر أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها كل دراسة وأجه الشبه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة.

# الفصل الثاني:

دراسة ميدانية – حالة الجزائر –

## تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية للإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة التي تطرقنا فيها إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة في الفصل الأول، أما في هذا الفصل سنحاول إسقاط ما أخذناه في الفصل الأول على أرض الواقع محاولين التعرف على الإبداع المحاسبي ومدى تأثيره على قيمة المؤسسة، بحيث سنقوم بالدراسة الميدانية بناء على الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة، ثم نقوم بتحليل هذا الاستبيان متحصلين على نتائجه وسيتم تبويبها بالاستعانة ببرنامج SPSS بحيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة؛

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج الاستبيان المتحصل عليها.

### المبحث الأول: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

رأينا أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية والمتمثلة في الاستبيان الذي تم إعداده وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المعدة لتفسير الموضوع محل الدراسة : " تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة " وذلك بالاعتماد على جملة من الطرق والأدوات والجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع محل الدراسة.

#### المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

حتى يتسنى لنا إعداد وتحليل إشكالية الدراسة في المؤسسة يجب اختيار الطريقة الناجحة والصالحة لبناء الاستبيان والذي يتم استعماله بعد تحليل معطياته ونتائجه وذلك بعد جمعه من عينة الدراسة، في الوصول إلى الحلول والاقتراحات، اللازمة لذلك.

#### أولاً: المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

تمشيا مع الموضوع محل الدراسة والمتعلق بتأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة، رأينا في هذا المجال واعتمادا على جملة من المتطلبات والأدوات والطرق لمعالجة هذا الموضوع، والوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال هذه الأدوات.

#### 1- الأدوات المستخدمة في الجمع

من أجل الوصول إلى أهداف البحث و تقديم الظاهرة المدروسة قمنا باستعراض تفاصيل الأدوات المستعملة في الدراسة والكيفية التي تمت بها.

#### • جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا هنا الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة كالملتقيات والمؤتمرات المحلية والإقليمية والدولية الخاصة بموضوع الدراسة، والبحوث العلمية، كما اعتمدت أيضا في دراستي على جهات أخرى كالشبكة العنكبوتية .

#### • المقابلة:

إن أداة المقابلة لها أهمية بالغة باعتبارها مصدر أساسي هام للحصول على المعلومات عن طريق إجراء مقابلات مع نخبة من الأشخاص عمال الدوائر والمحاسبين.

## ● الاستبيان:

على الرغم مما سبق ذكره من الأدوات التي تم استعمالها للحصول على مختلف المعلومات قصد الإدراك الجيد للموضوع، اتجهنا كذلك إلى الاستبانة قصد التقرب أكثر من الموضوع باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، باعتبارها ملمة لآراء جميع أفراد العينة وكذا تطابق وجهات نظرنا معهم وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

## ثانيا: تحضير الاستبيان

سنستعرض في هذا الفرع مختلف مراحل إعداد الاستبيان وكذا الظروف التي صيغت فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، و كيفية تصميم الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات والطريقة المعتمدة لمعالجتها.

## 1- تصميم استمارة الاستبيان:

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تبسيط الأسئلة والابتعاد عن التعقيد، ليتسنى للمستجوبين فهمها وسهولة الإجابة عنها، بحيث تمحورت هذه الأسئلة حول كل ما يتعلق بالإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة وقد استعنا بآراء بعض المحكمين الأساتذة الذين وجهونا بتوجيهات كل حسب تصوره ووجهة نظره ونحن بذلك قد حاولنا تنظيم هذه الاستمارة بشكل متسلسل ومترابط للحصول على الجدية في الإجابة من طرف أطراف العينة وهذا فضلا عن الفقرة التي تنصدر رأس الاستبانة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة وكذا الشهادة المراد الحصول عليها وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة مع رجائنا لهم بأن المعلومات الجاب عنها من طرفهم سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط، مع تقديم الشكر في الأخير لتعاونهم معنا. ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المدروسة تم إعداد هذا الاستبيان باللغة العربية وتضمن 20 سؤالاً بالإضافة إلى سؤال فرعي، بحيث تم تسليم الجزء الأكبر من الاستمارات بتقديمها مباشرة لأفراد العينة، وجزء آخر على مستوى مديريات الأقسام داخل المؤسسات.

## 2- هيكلية الاستبيان:

تم صياغة الاستبيان بالاعتماد على مقياس Likert scale المكون من خمسة أوزان، وحتى يتسنى لنا تحديد آراء الباحثين حول أسئلة الاستبيان المعدة والمنجزة، تضمنت الاستمارة المعدة خمسة أقسام رئيسية وكل قسم يحتوي على مجموعة من الأسئلة كما يلي:

- القسم الأول: تضمن الأسئلة العامة لأفراد عينة الاستبيان؛

- القسم الثاني: تناول هذا الجانب أسئلة عن متطلبات الإبداع المحاسبي؛

- القسم الثالث: تمثل في الأسئلة المرتبطة بآراء أفراد العينة حول تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؛
- القسم الرابع: يحتوي هذا القسم على أسئلة خاصة بمعوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؛
- القسم الخامس: يرتبط هذا القسم بمدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة.

### 3- تحكيم الاستبيان:

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين في المجال للحصول على آراءهم وتوجيهاتهم السديدة والقيمة وذلك لتفادي الأخطاء الواردة لضمان سريان الدراسة على أكمل وجه، وبناء على توجيهاتهم ونصائحهم كل من وجهة نظره قمنا بتصحيح ما يجب تصحيحه للحصول على استمارة سليمة خالية من العيوب والأخطاء.

### 4- نشر وتوزيع الاستبيان:

بعد أن تم إعداد الاستبانة بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم 01، يأتي بعدها مرحلة توزيعه على أفراد العينة المقصودة من محاسبين وإداريين وأساتذة محاسبة وطلبة، بحيث أن هذه العملية تمت على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة و تسليمهم استمارة الاستبيان باليد؛
  - زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم؛
  - الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام في توزيع الاستمارات؛
- ولقد تنوعت كذلك أساليب الردود حتى في المدة الزمنية، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات، دقائق في بعض الأحيان.

### ثالثا: منهجية الدراسة

حتى يتسنى لنا الوصول إلى نتائج تخدم مبتغانا من خلال هذه الدراسة لابد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

### 1- فرضيات الدراسة:

إن دراستنا الميدانية تقوم على اختبار الفرضيات التالية:

- يحتاج الإبداع المحاسبي إلى متطلبات كي يساهم في تحسين قيمة المؤسسة؛

- لا يساهم الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية من أجل اتخاذ القرارات؛

- تؤثر الثقافة التنظيمية على وجود الإبداع المحاسبي؛

- كلما اعتمدت المؤسسات على الإبداع المحاسبي زاد أدائها المالي.

## 2- مجتمع الدراسة وحدودها:

يهتم هذا الجزء بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها وهي كالتالي:

● إطار مجتمع الدراسة: لقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن ثلاث فئات رئيسية و هي:

- الفئة الأولى: المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

- الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين وطلبة الدراسات العليا والطلبة الجامعيين؛

- الفئة الثالثة: تتمثل في العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية.

### ● حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة المرتبطة بمضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال الفترة المقدرة بشهر ابتداء من شهر أفريل 2015 إلى غاية بداية شهر ماي، وتستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية بالإضافة للأساتذة في مجال المحاسبة بالجامعة وكذلك إلى بعض طلبة الدراسات العليا بولاية غرداية.

### ● عينة الدراسة:

قمنا بتوزيع (70) استمارة على عينة عشوائية من ولاية غرداية اشتملت على الفئات الثلاث المذكورة سابقا وبعد استعادة الاستمارات الموزعة قمنا بإعادة فرزها و تبويبها فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

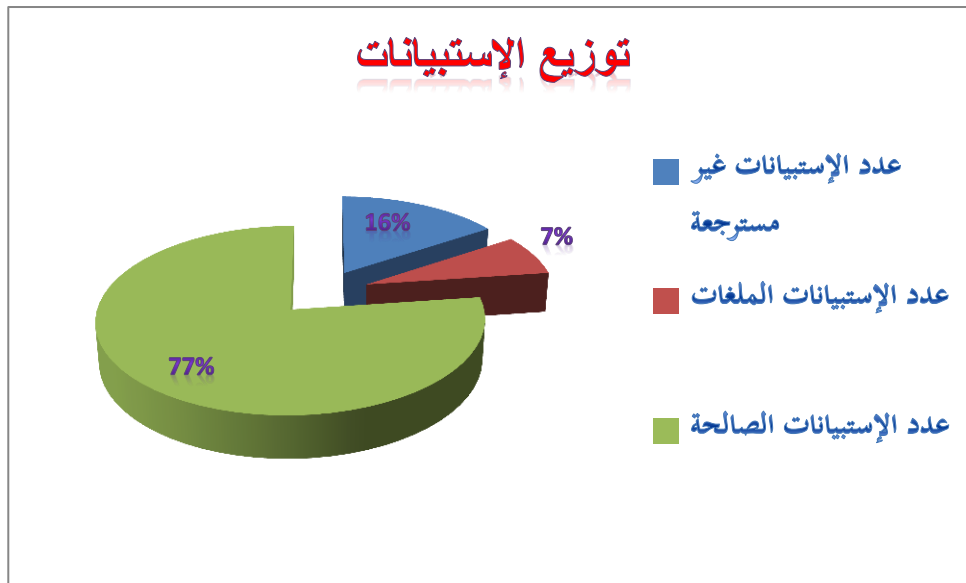


الجدول رقم ( 01): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

النسبة	العدد	البيان
16%	11	عدد الاستبيانات غير المسترجعة
7%	5	عدد الاستبيانات الملغاة
77%	54	عدد الاستبيانات الصالحة
100%	70	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج Spss.

الشكل رقم ( 02): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 01) والشكل رقم ( 02) أن عدد الاستمارات الموزعة بلغت 70 استمارة أي ما نسبته 100%، و التي تم الفرز منها 54 استمارة صالحة للدراسة أي ما يعادل 77% أما باقي الاستمارات فألغيت سواء لعدم تحصيلها أصلا من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة أو بسبب كونها فقدت وقد بلغ عدد الاستبيانات غير المسترجعة 11 استمارة وهو ما قدر بنسبة 16% بحيث تم إلغاء 5

استمارات بنسبة تعادل 7% ويرجع ذلك لسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات أو لعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستمارة وبعد ذلك تم الشروع في تحليل النتائج.

• الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات:

للوصول إلى أهداف الاستبيان والمتمثلة في النتائج والبيانات المستخلصة منه، قمنا بتطبيق الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك والمناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة وأهداف الدراسة، فقمنا باستخدام كلا من:

- SPSS برنامج الحزمة الإحصائية، وذلك لحساب كل من:

التكرارات والنسب المئوية: بغية التفريق بين فئات العينة، و بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، ثم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبانة؛

المتوسطات الحسابية: باعتبارها أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمالها لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، ثم حساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور الأربعة والمتوسط الحسابي لكل محور؛

الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، ثم حساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الأربعة و الانحراف الإجمالي للمحور.

- برنامج EXCEL وذلك بغية معالجة النتائج والبيانات في شكل جداول وأشكال بيانية حتى تسهل علينا عملية الملاحظة والتحليل، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الاستبانة

وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 02 ) : درجة أهمية بنود الاستمارة

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

المصدر: من إعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي من أجل الاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات ( من 1 إلى 2، من 2 إلى 3، من 3 إلى 4، من 4 إلى 5 ) على

عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين ( غير موافق بشدة، غير موافق محايد، موافق، موافق بشدة ) وعليه يساوي طول الفئة  $5/4 = 0.8$ .

ومنه يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم ( 03 ) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الرأي	الأهمية
غير موافق بشدة	من 1 إلى 0.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.4 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبة

### المطلب الثاني: التحليل الإحصائي وعرض النتائج

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها بناء على برنامج الحزم الإحصائية وبرنامج " Excel "، ومن ثم تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها ببيانيا بواسطة الدوائر النسبية. أولاً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة :

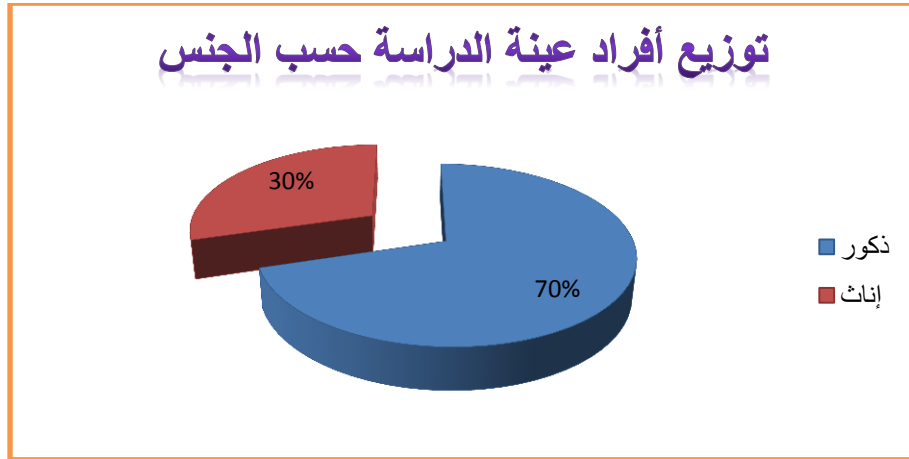
1- الجنس: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات الجنس

الجدول رقم ( 04 ) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
70%	38	ذكور
30%	16	إناث
100%	54	المجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم ( 03): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يوضح لنا الجدول رقم ( 04) والشكل رقم ( 03) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 70% وهو ما يعادل 38 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 30% أي ما يعادل 16 أنثى، وهذا يعني أن نسبة الإناث بعيدة عن نسبة الذكور ويرجع هذا الفارق إلى أسباب عديدة نذكر منها أن غالبية أصحاب مهنة المحاسبة هم من الذكور وهو ما يمكن تفسيره ربما لصعوبات أداء هذه المهنة أو إلى العادات المجتمعية، باستثناء أساتذة المحاسبة في الجامعات أو توجه عنصر الذكور إلى المسؤولية والرئاسة في أغلب الوظائف على عكس الإناث، كما أن سياسة التوظيف المتبناة من طرف مسؤولي المؤسسة تعطي أولوية لعنصر الذكور على عكس الإناث، وأن الرجل هو صاحب القرار والرأي الصائب، وهذا لا يعني أن العنصر النسوي لا يستطيع التسيير أو عدم قدرته على إدارة المؤسسات وإنما العكس فالمرأة أصبحت تنافس الرجال في كثير من المجالات والتخصصات إلا أنه لسوء الحظ وجدت نسبة الذكور أكثر من الإناث في عينة الدراسة.

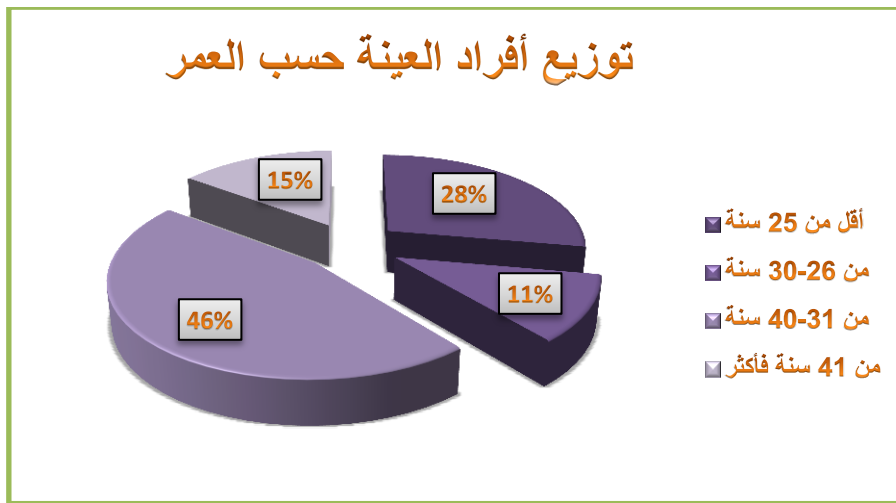
2- العمر: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب فئات العمر

الجدول رقم ( 05 ) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 25 سنة	15	27,78%
من 26-30 سنة	6	11,11%
من 31-40 سنة	25	46,30%
من 41 سنة فأكثر	8	14,81%
المجموع	54	100%

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم ( 04 ): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول رقم ( 05 ) والشكل رقم ( 04 ): أن أفراد العينة المدروسة تتراوح أعمارهم ما بين 31 إلى 40 سنة أي يمثلون ما نسبته % 46 من إجمالي أفراد العينة المبحوثة وتليها الفئة العمرية التي حددت بأقل من 25 سنة والتي تعادل ما نسبته % 28 من إجمالي العينة، لتأتي بعدها الفئة العمرية من 41 سنة

فأكثر والتي حددت بمقدار % 15، وتليها في الأخير الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 26 إلى 30 سنة والتي تقدر بنسبة % 11 من إجمالي عينة الدراسة.

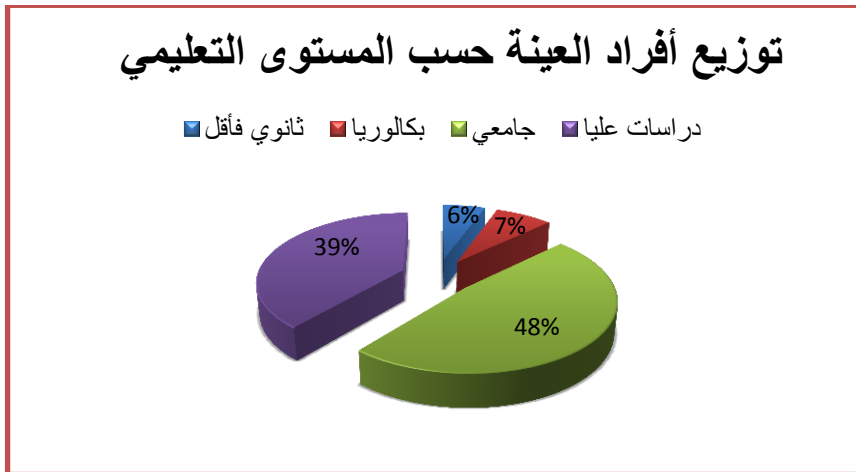
من خلال ما سبق يمكن القول بأن عنصر الشباب هو الغالب في عينة الدراسة.

**3- المستوى التعليمي:** فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي  
الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المؤهل
5,56%	3	ثانوي فأقل
7,41%	4	بكالوريا
48,15%	26	جامعي
38,89%	21	دراسات عليا
100%	54	المجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS

الشكل رقم (05): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول رقم (06) والشكل رقم (05) : أن ما نسبته 48 % تمثل أغلبية عينة الدراسة ذات المستوى الجامعي، تليها النسبة التي تقدر بـ 39 % والتي تمثل مستوى دراسات عليا والفئة التي تمثل مستوى بكالوريا فحددت نسبتها بـ 4.41% ، وتأتي آخر نسبة والمقدرة بـ 6 % والتي تمثل ثانوي فأقل

مما سبق نقول بأن هذه النتائج تدل على أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة يتمتعون بمستوى مناسب من المستوى التعليمي على الإجابة على الأسئلة الخاصة بالدراسة.

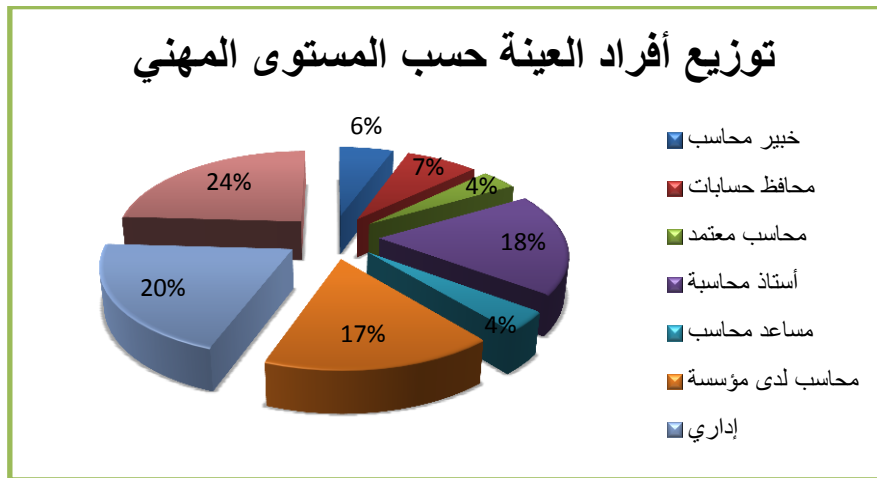
#### 4- المستوى المهني: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى المهني

الجدول رقم ( 07 ): توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني

النسبة	التكرار	المستوى المهني
5,56%	3	خبير محاسب
7,41%	4	محافظ حسابات
3,70%	2	محاسب معتمد
18,52%	10	أستاذ محاسبة
3,70%	2	مساعد محاسب
16,67%	9	محاسب لدى مؤسسة
20,37%	11	إداري
24,07%	13	طالب
100%	54	مجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS

#### الشكل رقم ( 06 ): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب المستوى المهني



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel

يتضح من خلال الجدول رقم (07) والشكل رقم (06) : أن توزيع أفراد العينة المبحوثة من حيث النشاط الممارس الممثل بالجدول والشكل السابقين وذلك من خلال بعض المهام بحيث نجد أكبر نسبة ممثلة في مستوى الطلبة والتي تقدر بـ 24% من جل أفراد العينة المدروسة، وتليها النسبة المقدرة بـ 20% بالنسبة للإداريين أما أستاذ المحاسبة فيأخذ ما نسبته 18% والمهنة التي تمثل محاسب لدى مؤسسة فحددت نسبتها بـ 17% أما نسبة محافظ حسابات فتقدر بـ 07% خبير محاسب 06% ويأتي في الأخير ما نسبته 04% لكل من مساعد محاسب ومحاسب معتمد مما سبق نقول أن هذه النسب المتقاربة تجعل آراء المستجوبين متكافئة ومتكاملة وذلك بالحصول على آراء الفاعلين في ميدان المحاسبة.

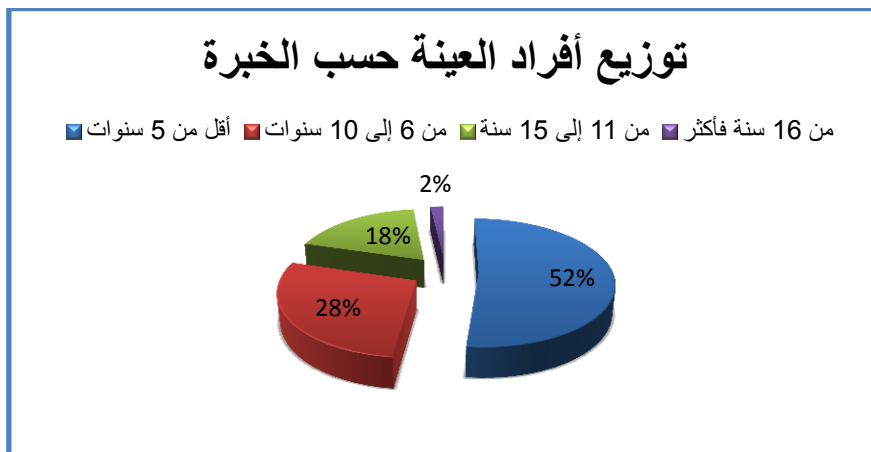
5- سنوات الخبرة: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (08) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	السنوات
51,85%	28	أقل من 5 سنوات
27,78%	15	من 6 إلى 10 سنوات
18,52%	10	من 11 إلى 15 سنة
1,85%	1	من 16 سنة فأكثر
100,00%	54	المجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم (07) : تمثيل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel



يتضح من خلال الجدول رقم ( 08 ) والشكل رقم ( 07 ): أن أعلى نسبة والمحددة بـ 52% لديهم أقل من 05 سنوات خبرة وهم الفئة الغالبة مقارنة بالنسب الأخرى، وتليها النسبة التي تقدر بـ 28% لديها خبرة من 06 إلى 10 سنوات والنسبة التي تقارب ما نسبته 18% محصورة ما بين 11 إلى 15 سنة وفي الأخير تأتي أدنى نسبة والتي تعادل 2% وهي أدنى نسبة ولديهم خبرة من 16 سنة فأكثر.

نلاحظ مما سبق أن ما نسبته 80% من أفراد العينة كانت خبرتهم المهنية من 05 سنوات فأكثر ومنه نقول أن هذه النتائج تدل على أن عينة الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة والإجابة على متغيراتها بكل نزاهة.

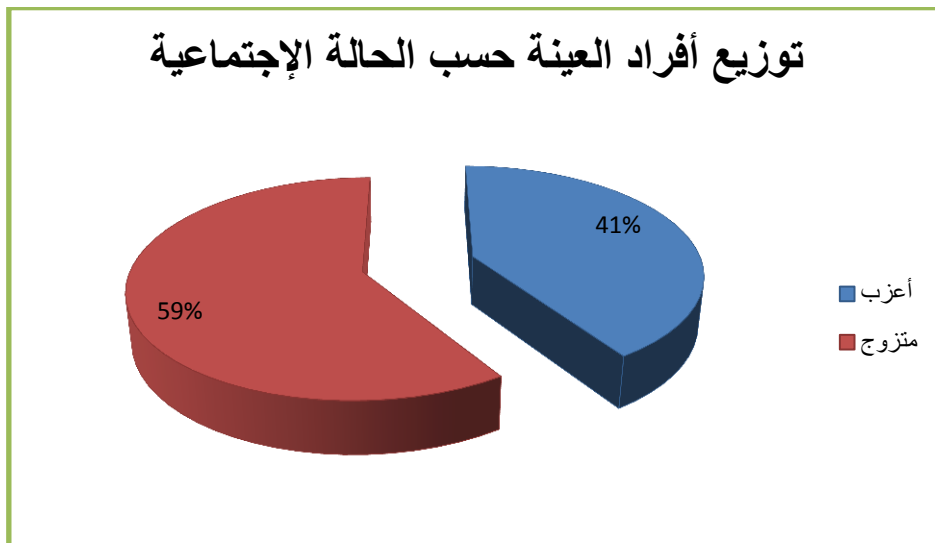
**6- الحالة الاجتماعية:** فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الحالة الاجتماعية

الجدول رقم ( 09 ) : توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية

النسبة	التكرار	الحالة الاجتماعية
41%	22	أعزب
59%	32	متزوج
100%	54	المجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS.

الشكل رقم ( 08 ): تمثيل توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول رقم ( 09) والشكل رقم ( 08) : أن نسبة المتزوجين في عينة الدراسة تفوق نسبة

العزاب، حيث تبلغ نسبة المتزوجين 59 % وهو ما يعادل 32 متزوجا، بينما بلغت نسبة العزاب 41 % أي ما يعادل 22 عازبا، وهذا يعني أن نسبة العزاب بعيدة عن نسبة المتزوجين، ويرجع هذا الفارق إلى توجه عنصر المتزوجين إلى المسؤولية والرئاسة في أغلب الوظائف على عكس العزاب وذلك لقدرتهم على العمل وتسييره.

7- توزيع مشاركة أفراد العينة في ندوة أو لهم تكوين في مجال الإبداع المحاسبي: فيما يلي يتم عرض توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مشاركتهم في ندوة أو تكوين في مجال الإبداع المحاسبي.

الجدول رقم ( 10 ): توزيع مشاركة أفراد العينة في ندوة أو لهم تكوين في مجال الإبداع المحاسبي

النسبة	التكرار	هل شاركتكم في ندوة أو لكم تكوين في مجال الإبداع المحاسبي
56%	30	نعم
44%	24	لا
100%	54	المجموع

من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS

الشكل رقم ( 09): تمثيل مشاركة أفراد العينة في ندوة أو تكوينهم في مجال الإبداع المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم ( 09): أن 56 % من أفراد عينة الدراسة قد شاركوا في ندوة أو كُؤنوا في مجال الإبداع المحاسبي وهذا يبين أهمية الإبداع المحاسبي بالنسبة للعينة محل الدراسة بينما 44 %

من أفراد عينة الدراسة لم يشاركوا، وهذا لا يعني أنهم لا يعرفون شيئاً عنه ولكن ربما بدرجة أقل ممن كان لهم تكوين أو شاركوا في ندوة في هذا المجال.

### 8- عرض وتحليل نتائج الاستبيان

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج spss بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية وكذا الانحرافات المعيارية

والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في المحاور الفرعية على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة وتمت الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من هذه المحاور وهذا بعد اختبار ثبات عبارات الاستبانة من خلال معامل " ألفا كرو نباخ ".

#### • اختبار ثبات أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل ألفا كرو نباخ الذي يعد من أهم الاختبارات التي تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج spss، وقد بلغت نسبته % 81.8، والجدول التالي يبين معامل ألفا كرو نباخ لأداة الدراسة والذي يوضح ثبات محاور الاستبانة.

#### الجدول رقم ( 11 ) : نتائج اختبار ثبات الاستبانة:

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
متطلبات الإبداع المحاسبي	5	0,433
تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	5	0,601
معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	5	0,659
مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة	5	0,809
الاستبانة ككل	20	0,818

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان برنامج spss.

## المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج الاستبيان محل الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بتحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بكل قسم من أقسام الاستبانة وذلك من خلال المتوسطات الحسابية وكذا الانحرافات المعيارية، ثم استنتاج نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: متطلبات تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

أولا: متطلبات الإبداع المحاسبي

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص متطلبات الإبداع المحاسبي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 12 ): نتائج الاستبيان المتعلقة بمتطلبات الإبداع المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تنحصر ممارسة الإبداع المحاسبي بين المبادئ و المعايير المحاسبية	3,98	0,90
2	يتضمن الإبداع المحاسبي الموارد المالية لتحسين و تطوير الأداء المحاسبي	4,11	0,84
3	يساهم الإبداع المحاسبي في اختيار و تدريب و رفع كفاءة الموارد البشرية ( المحاسبين )	4,13	0,95
4	يساهم الإبداع المحاسبي في تحديد الصعوبات المالية و المحاسبية و تبيان طبيعتها و البحث عن الحلول	4,06	0,81
5	يتمثل الإبداع المحاسبي في استخدام أساليب و نظريات جديدة غير مألوفة	4,17	0,93
	المعدل العام	4,09	0,49

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

يتضح من خلال الجدول رقم ( 12 ) أن العبارة رقم 05 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,17 وانحراف معياري يقدر بـ 0,93 من إجابات أفراد العينة المبحوثة هذا يعني أن العينة محل الدراسة توافق على أن الإبداع المحاسبي يتمثل في استخدام أساليب ونظريات جديدة غير مألوفة من حيث استعمال الوسائل الحديثة التي تم تطويرها من قبل المحاسبين المبدعين الأكفاء لاتخاذ القرارات إلى جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور وذلك بإدخال التكنولوجيا والبرمجيات لتسهيل الأعمال المحاسبية ودقتها والسرعة في الحصول عليها ومعالجة القوائم والتقارير المالية باستخدام المهارات التقنية والخبرات بحيث تتميز بالإبداعات الفكرية من أجل إيصالها إلى الأطراف التي تحتاجها وتستفيد منها بالشكل التام والمميز وغير المألوف.

أما بالنسبة للعبارة رقم 01 فقد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3,98 وبانحراف معياري يقدر بـ 0,90 بمعنى أن الإبداع المحاسبي تنحصر ممارسته بين المبادئ والمعايير المحاسبية باعتبار هذه الأخيرة أداة قياس محاسبية مستخدمة في مجال الإفصاح والقياس والتقييم المحاسبي بمعنى أن الإبداع المحاسبي منحصر في هذا المجال وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية تتميز بالمصداقية والجودة والقبول العام ومنه توفير نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة بفروعها وكذا تنشيط المنافسة بين الشركات وتعميق الثقة من طرف المتعاملين مع الشركة.

أما عن الاتجاه العام لعينة الدراسة فإنه يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة متطلبات الإبداع المحاسبي، فنلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ 4,09 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي من 3,40 إلى 4,19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري العام الذي يقدر بـ 0,49 مما يدل على التوافق النسبي بين آراء أفراد العينة.

#### ثانيا: تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة التي تخص تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية كما هو مبين في الجدول التالي:

#### الجدول رقم ( 13 ): نتائج الاستبيان المتعلقة بتطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اقتناعا بأهمية الأفكار الإبداعية المحاسبية في المؤسسة	3,91	0,83
2	يعود تطبيق المؤسسة للإبداع المحاسبي عليها بفوائد متعددة	4,20	0,60
3	يرز دور الإبداع المحاسبي في الحلولة دون الوقوع في الأخطاء	3,83	0,93
4	يسمح تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية في تسهيل المهمات بالمؤسسة	3,96	0,82
5	لوجود سهولة في تطبيق الأفكار المحاسبية الإبداعية من الجانب العملي في المؤسسة	3,56	1,08
	المعدل العام	3,89	0,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (13) أن العبارة رقم 02 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,20 وانحراف معياري يقدر بـ 0,60 من إجابات أفراد العينة المبحوثة هذا يعني أن العينة محل الدراسة توافق على أن تطبيق

المؤسسة للإبداع المحاسبي يعود عليها بفوائد متعددة من خلال التنظيم المحاسبي الذي يقدم الدعم للمستخدمين الخارجيين من خلال مخرجات النظام المحاسبي لاتخاذ القرارات وذلك لضمان حد أدنى من القواعد والمبادئ المحاسبية التي تسهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية لمختلف المؤسسات أو لنفس المؤسسة بفترات مختلفة، ومن الفوائد كذلك التي يقدمها الإبداع المحاسبي للمؤسسات توفير حلول للمشاكل المحاسبية الطارئة التي تواجهها وكذا ربح الوقت والجهد والتكلفة والقدرة على الإلمام بجميع واجبات وأعمال وقضايا ومسؤوليات المؤسسة وذلك من خلال المحاسبين المبدعين الأكفاء والمميزين هذا بالنسبة للعبارة الأولى، أما بالنسبة للعبارة رقم 05 فقد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3,56 وبانحراف معياري يقدر بـ 1,08 بمعنى أن تطبيق المؤسسة للإبداع المحاسبي يتمثل في وجود سهولة في تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية في الجانب العملي وذلك بتوفر المحاسبين المتميزين والمبدعين في الأساليب المحاسبية الحديثة من خلال البرمجيات الآلية والتكنولوجية التي تجعل من العمل المحاسبي أكثر سهولة ولا يجعل المقبلين عليه يتخوفون من الإقبال عليه بل بالعكس بمجرد المطالبة بإنجازه يكون التسارع لإنجازه بدون أي تراجع بعد تذكر سهولة تطبيقه ولا داعي كذلك لتأجيله مما يكسب المؤسسة ميزة تدفع المتعاملين يقبلون على التعامل معها بدون تفكير أو تراجع وهو ما يرفع الأداء المالي لها.

أما عن الاتجاه العام لعينة الدراسة فإنه يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، فنلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ 3,89 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي من 3,40 إلى 4,19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري العام الذي يقدر بـ 0,54 مما يدل على التوافق النسبي بين آراء أفراد العينة.

**المطلب الثاني: مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة ومعوقاته**

**أولاً: معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**

كانت 3 إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 14 ) : نتائج الاستبيان المتعلقة بمعوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	من معوقات الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات متخصصة تهتم بتنميته في المؤسسة	4,17	0,99
2	تعرض المحاسبين المبدعين إلى الانتقاد و السخرية في وظائفهم بالمؤسسة تشكل عائقا أمام إبداعهم	3,69	1,18
3	يشكل عدم وجود الثقة بالأفكار الجديدة الصادرة من المستويات الدنيا لدى بعض المدراء في المؤسسة حاجزا لإبداعهم	3,85	1,17
4	من معوقات الإبداع المحاسبي الالتزام بالطرق التقليدية دون قبول الطرق الإبداعية و التجديدية داخل المؤسسة	4,04	0,97
5	يشكل ضعف التشجيع و التحفيز للمحاسبين المبدعين في المؤسسة عائقا لهم	4,06	1,07
	المعدل العام	3,96	0,70

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Spss

يتضح من خلال الجدول رقم ( 14 ) أن العبارة رقم 01 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,17 وانحراف معياري يقدر بـ 0,99 من إجابات أفراد العينة المبحوثة هذا يعني أن العينة محل الدراسة توافق على من معوقات الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات متخصصة تهتم بتنميته في المؤسسة من خلال عدم توفر قيادة إدارية على المستوى المرغوب والتي لا تقبل التطوير والتجديد بل تتمسك بما هو متداول عليه دائما ومنتقدا كذلك بالقوانين والتشريعات المعمول بها بدافع القانون لا يقبل ذلك ولكن هو التهرب من المسؤولية التي تجعله يحتضن ويدعم هذا الإبداع ويحد من تنميته داخل المؤسسة فمجرد أن الشخص يتذكر عدم قبول أفكاره الإبداعية التي تحول دون تطبيقها على أرض الواقع فإنه يكتفئ داخله ولا يبيدها لمن حوله وتعد مكبوتة في صدره لأنها لم تشجع وتحفز من قبل الداعمين لها أو المقيمين للخلايا والهيئات المحتضنة لها ومنه فإن هذا المبدع لا يخطر على باله أفكار أخرى أو حتى إذا خطرت لا يبيدها لأنه على تمام الثقة بعدم رعايتها وتطويرها ودعمها، أما بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3,69 وانحراف معياري يقدر بـ 1,18 بمعنى أن تعرض المحاسبين المبدعين إلى الانتقاد والسخرية في وظائفهم بالمؤسسة تشكل عائقا أمام إبداعهم وهذا كذلك من العوائق التي تعيق المحاسب المبدع لأنه لا يجد من يدعمه ويحفز فكرته فيجد نفسه وحده يجاهد من أجل تطبيقها و تجسيدها على أرض الواقع الأمر الذي يجعله يأسه وصعوبات تحمله للسخرية دائما يعارضان طريقه وخصوصا إذا

كان هذا المحاسب جديدا في المؤسسة أو موظفا جديدا فيها وخاصة عند ارتكابه للأخطاء فإن السخرية هي والانتقاد تنطلق أمامه.

أما عن الاتجاه العام لعينة الدراسة فإنه يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، فنلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ 3,96 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي من 3,40 إلى 4,19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري العام الذي يقدر بـ 0,70 مما يدل على التوافق النسبي بين آراء أفراد العينة.

### ثانيا: مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): نتائج الاستبيان المتعلقة مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يرتفع مستوى الإبداع المحاسبي نتيجة تفعيله داخل المؤسسة	4,17	0,64
2	توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة.	3,89	0,97
3	يسمح الإبداع المحاسبي للمحاسبين المبدعين في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للبيانات	4,09	0,85
4	تساهم كفاءة المحاسبين المبدعين في تعظيم قيمة المؤسسة	4,19	0,91
5	للإبداع المحاسبي دور في تحسين و تعظيم قيمة المؤسسة.	4,09	0,96
	المعدل العام	4,09	0,66

### المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

يتضح من خلال الجدول رقم ( 15 ) أن العبارة رقم 04 احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4,19 وانحراف معياري يقدر بـ 0,91 من إجابات أفراد العينة المبحوثة هذا يعني أن العينة محل الدراسة توافق على أن كفاءة المحاسبين المبدعين تساهم في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تميز المحاسبين في عملهم ومهارتهم في تطوير الأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمونها وكذا ثقتهم بنفسهم وجرأتهم التي تجعلهم يقنعون الطرف الآخر بأفكارهم ويتحملون عوائقهم وأقوياء على تحديها، وبمرور الأيام يتقبل الطرف الآخر أفكارهم ويطورونها ومن ثم يحسدونها على أرض الواقع وبالتالي تتطور الأساليب المعمول بها ويسهل استخدامها بالمؤسسة وتجعل من



العمل أكثر بساطة بالإضافة إلى الفترة الوجيزة المنجز فيها وهذا يجعل المتعاملين يحصلون على ما يرغبون ويتوافقون بدون تردد على المؤسسة التي تخدم مبتغاهم في أقرب وقت وهذا ما يضيفي على المؤسسة إيجابيات وشهرة بين متعامليهما بقدرتها على خدمتهم وهو ما يكسبها ميزة تنافسية على نظيراتها من المؤسسات تجعل من المدراء يتقبلون ويحتضنون كذلك أفكار وإبداعات المحاسبين، أما بالنسبة للعبارة رقم 02 فقد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يقدر بـ 3,89 وبانحراف معياري يقدر بـ 0,94 بمعنى أنه توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة وهذا ما يؤكد العبارة السابقة بمعنى أن للإبداع المحاسبي دور كبير في تحسين قيمة المؤسسة وجعلها من المؤسسات الرائدة في عصرها متميزة بأدائها وتطوير أساليبها وتجعل المتعاملين يقبلون عليها لاكتشاف إبداعها وجديدها وبالإضافة إلى الامتيازات التي تكتسبها من المؤسسات المالية كالبنوك أي يكون لديها يسر مالي من خلال القروض مثلاً.

أما عن الاتجاه العام لعينة الدراسة فإنه يتمركز حول الموافقة على كل العبارات التي تصب في خانة مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة، فنلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ 4,09 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي من 3,40 إلى 4,19 والتي تشير إلى درجة إجابة موافق بالإضافة إلى الانحراف المعياري العام الذي يقدر بـ 0,66 مما يدل على التوافق النسبي بين آراء أفراد العينة.

### المطلب الثالث: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

#### أولاً: الفرضية الأولى

يتضح من الجدول رقم ( 12 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بمتطلبات الإبداع المحاسبي أن وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 4,08 وبانحراف معياري يقدر بـ 0,49 ويرجع ذلك إلى أن من متطلبات الإبداع المحاسبي ممارسته في إطار أساليب متطورة وحديثة ويتجلى ذلك في العبارة التي تنص على "يتمثل الإبداع المحاسبي في استخدام أساليب ونظريات جديدة غير مألوفاً" وكانت باتجاه موافق، لأن الإبداع المحاسبي يقدم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية تمكن المستخدمين من حسن استخدامها وتجعلهم يرغبون في الحصول عليها مما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم حيث أن استعمال الوسائل الحديثة التي تم تطويرها من قبل المحاسبين المبدعين الأكفاء تساهم في اتخاذ القرارات إلى جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور وذلك بإدخال التكنولوجيا والبرمجيات لتسهيل الأعمال المحاسبية ودقتها وسرعتها في الحصول عليها ومعالجة القوائم والتقارير المالية باستخدام الخبرات والمهارات التقنية.

كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في استخدام الإبداع المحاسبي لطرق وأساليب جديدة من خلال العبارات التالية:

- يساهم الإبداع المحاسبي في اختيار وتدريب ورفع كفاءة الموارد البشرية (المحاسبين)، لأن القدرة على توظيف المؤهلات العلمية والإدارية تعمل على توليد الأفكار المحاسبية المبدعة والمميزة؛
- يتضمن الإبداع المحاسبي الموارد المالية لتحسين وتطوير الأداء المحاسبي وكذا الرقي بالأدوات التكنولوجية الحديثة كتطوير البرمجة المالية والمحاسبية وكذلك لأن المحاسبين المبدعين يحتاجون إلى الدعم والمورد المالي لإنجاح الأفكار المحاسبية الإبداعية؛
- يساهم الإبداع المحاسبي في تحديد الصعوبات المالية والمحاسبية وتبيان طبيعتها والبحث عن الحلول وذلك من خلال تحليل الأخطاء والمشاكل من طرف المحاسبين المبدعين ويساعد ذلك في فهم المشكلة وإيجاد الحلول؛
- تنحصر ممارسة الإبداع المحاسبي بين المبادئ والمعايير المحاسبية وهذا سعيا وراء مكافحة التلاعبات في القوائم المالية؛

أما فيما يخص احتياج الإبداع المحاسبي إلى متطلبات كي يساهم في تحسين قيمة المؤسسة فيتجلى ذلك في أساليب التسجيل والتقييد وعرض البيانات المحاسبية من خلال الطرق المتطورة والتجديدية وتطوير الأداء المحاسبي المتطور والقوائم المالية، ومنه نستنتج صحة الفرضية الأولى.

#### ثانيا: الفرضية الثانية

يتضح من الجدول رقم ( 13 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بتطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية أن وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 3,89 وبانحراف معياري يقدر بـ 0,53، و يرجع ذلك إلى أن تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية يقدم إيجابيات تعود على المؤسسة بالنفع، و يتجلى ذلك في العبارة والتي تنص على أن " تطبيق المؤسسة للإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية يعود عليها بفوائد متعددة " وكانت باتجاه موافق، لأن الإبداع المحاسبي يساهم في تسهيل المهمات للأفراد ويمكنهم من الاستفادة أكثر من المعلومات المحاسبية، ومن الفوائد كذلك التي يقدمها الإبداع المحاسبي للمؤسسات توفير حلول للمشاكل المحاسبية الطارئة التي تواجهها وكذا ربح الوقت والجهد والتكلفة والقدرة على الإلمام بجميع واجبات وأعمال وقضايا ومسؤوليات المؤسسة وذلك من خلال المحاسبين المبدعين الأكفاء والمميزين، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في الفوائد والمنافع والإيجابيات التي يقدمها الإبداع المحاسبي لمستخدميه من خلال العبارات التالية:

- يسمح تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية في تسهيل المهمات بالمؤسسة وهذا ما يؤكد العبارة السابقة ويتجسد ذلك في تيسير المهمات بالمؤسسة من خلال الأساليب المتطورة و المستحدثة للقيام بالمهام في أقرب وقت؛
- اقتناعا بأهمية الأفكار الإبداعية المحاسبية في المؤسسة وذلك لأن كل تجديد يجعل المعلومات أكثر أهمية ومساعدة في المهمات؛
- يبرز دور الإبداع المحاسبي في الحيلولة دون الوقوع في الأخطاء و ذلك من خلال القدرات المميزة التي يتمتع بها المحاسب المبدع في الوصول إلى الصواب؛
- لوجود سهولة في تطبيق الأفكار المحاسبية الإبداعية من الجانب العملي في المؤسسة وذلك من خلال المتمرنين على الأساليب المحاسبية والأكفاء و يتجلى ذلك في المحاسب المبدع؛
- أما فيما يخص تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة فيساهم الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية لأن المعلومات الجديدة تضيف أفكار وحقائق تساعد في زيادة المعرفة وتقليل عدم التأكد لدى مستخدميها، ومنه نستنتج صحة الفرضية الثانية.

### ثالثا: الفرضية الثالثة

يتضح من الجدول رقم ( 14 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بمعوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية على وجود معوقات تعيق تنمية الإبداع المحاسبي، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات و الذي بلغ 3,96 و بانحراف معياري يقدر بـ 0,70 ويرجع ذلك إلى أن من أبرز المعوقات التي تعيق الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات تختص بتنمية الإبداع ورعايته ويتجلى ذلك في العبارة والتي تنص على أن " من معوقات الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات متخصصة تهتم بتنميته في المؤسسة " وكانت باتجاه موافق بشدة، وهذا يرجع إلى التقيد بالقوانين والتشريعات وعدم قبول التغيير والتمسك بالأعمال الروتينية، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في انعدام وجود هيئات متخصصة تهتم بالمبدعين وتشجعهم من خلال العبارات التالية:

- يشكل ضعف التشجيع والتحفيز للمحاسبين المبدعين في المؤسسة عائقا لهم وهذا قد يكون بسبب عدم رغبة المديرين في التغيير والتجديد والتمسك بما هو تقليدي بدون إدخال أي إبداع عليه؛
- من معوقات الإبداع المحاسبي الالتزام بالطرق التقليدية دون قبول الطرق الإبداعية والتجديدية داخل المؤسسة وهذا ما يؤكد العبارة السابقة التي تنطبق هي بدورها على المديرين؛

- يشكل عدم وجود الثقة بالأفكار الجديدة الصادرة من المستويات الدنيا لدى بعض المدراء في المؤسسة حاجزا لإبداعاتهم، وهذا باعتبار الفئة الأقل شأنًا تفعل ما تؤمر فقط وليس لديها رأي أو اقتراح فكرة؛ وحسب الدراسة كان أقل المعوقات التي تعيق تنمية الإبداع تعرض المحاسبين المبدعين إلى الانتقاد والسخرية في وظائفهم بالمؤسسة وهذا قد يشكل إحباطا لدى الشخص و يجعله لا يحاول المزيد أو التقدم إلى الأحسن؛ أما فيما يخص أن الثقافة التنظيمية تؤثر على الإبداع المحاسبي فيتجلى ذلك في اعتماد الطرق الروتينية وعدم قبول التجديد، ومنه نستنتج صحة الفرضية الثالثة.

#### رابعاً: الفرضية الرابعة

يتضح من الجدول رقم (15) نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة فقد كان وجهة نظر أفراد العينة هنا في اتجاه موافق، ويشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 4,08 وبانحراف معياري يقدر ب 0,66 ، ويرجع ذلك إلى أن الإبداع المحاسبي يساهم في تحسين قيمة المؤسسة ويظهر ذلك في العبارة والتي تنص على أن " تساهم كفاءة المحاسبين المبدعين في تعظيم قيمة المؤسسة وكانت باتجاه موافق بشدة، لأن المحاسبين المبدعين من خلال خبراتهم ومؤهلاتهم يجعلون من قيمة المؤسسة مميزة ويتجلى ذلك في ميزتها التنافسية، كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في مساهمة المحاسبين الأكفاء في تعظيم قيمة المؤسسة وتحسينها:

- يرتفع مستوى الإبداع المحاسبي نتيجة تفعيله داخل المؤسسة وهذا ما يؤكد العبارة السابقة ويتجسد ذلك في كفاءة المحاسبين المبدعين؛

- أما العبارتين "يسمح الإبداع المحاسبي للمحاسبين المبدعين في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للبيانات" والعبارة " للإبداع المحاسبي دور في تحسين و تعظيم قيمة المؤسسة "، فيصبان في نفس الاتجاه بدرجة موافق بشدة ونفس المتوسط ونفس الانحراف، فالمحاسبين المبدعين يساهمون في تجسيد المعالجة المحاسبية السليمة للبيانات وهذا بدوره ما يسمى بالإبداع المحاسبي الذي يقوم يحسن قيمة المؤسسة؛

- توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة فقد احتلت المرتبة الأخيرة إذا فحسب أفراد العينة أنه لا توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي و قيمة المؤسسة؛

أما فيما يخص مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة فيظهر ذلك في كفاءة المحاسبين المبدعين الذين يجعلون من الإبداع المحاسبي ذا دور كبير في تحسين قيمة المؤسسة، ومنه نستنتج صحة الفرضية الرابعة.

## خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع بحثنا تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة، إذ حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصل الأول على أرض الواقع، بحيث عولج هذا الموضوع باتباع طريقة الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة ومن ثم تحليله بناء على مجموعة من المعطيات والنتائج المتحصل عليها من هذه الاستبانة إذ تبين من خلال تحليله بأن الإبداع المحاسبي يحظى بأهمية بالغة من قبل الأفراد لاسيما المحاسبين منهم، كما أن المؤسسات تسعى جاهدة إلى تعظيم قيمتها والتي تعتبر الإبداع المحاسبي المرآة العاكسة لقيمتها، ومن ثم استنتاج الحلول للإشكالية المطروحة في الدراسة وتحليل محاور الاستبيان كل على حدى، وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات جراء تحليلنا للدراسة، وكذا التوصل إلى الاقتراحات الموصى بها في إطار الدراسة.

خاتمة عامة

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة الاقتصادية كما حاولنا تحديد ضرورة الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث التي تدور حول ما هي العوامل والظروف المساعدة للإبداع المحاسبي التي تؤثر على تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، مركزين على أهم العناصر المرتبطة بنجاح الإبداع المحاسبي ومعوقاته، بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة على مدخل الإبداع المحاسبي والمفاهيم المتعلقة بقيمة المؤسسة، وكذا إبراز العلاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة، من خلال قسمين وهي جامعة ما بين الجانب النظري والتطبيقي وللإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات قدمنا البحث في فصلين رئيسيين.

### ✓ نتائج اختبار الفرضيات :

انطلاقاً من طريقة المعالجة التي اعتمدها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من خلال تقييم الواقع والاستبانة من جهة أخرى، وقد توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على " يحتاج الإبداع المحاسبي إلى متطلبات من أجل المساهمة في تحسين قيمة المؤسسة " وذلك من خلال كفاءات المحاسبين وأبحاثهم ومستجداتهم وقدرتهم على تحليل المشاكل والأخطاء ومن خلال ذلك يبرز دور الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة " وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.
- أما بخصوص الفرضية الثانية " لا يساهم الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية من أجل اتخاذ القرارات " فهناك أساليب وطرق أخرى بدل تقديم المعلومة المحاسبية وتوفير المعلومات الضرورية اللازمة، ولذا فقد تحققت هذه الفرضية.
- بالنسبة للفرضية الثالثة " تؤثر الثقافة التنظيمية على وجود الإبداع المحاسبي " فالإبداع المحاسبي يواجه مجموعة من المعوقات التي تحول دون وقوعه، وكذا عدم وجود هيئات متخصصة تهتم بالمبدعين، بالإضافة إلى نقص التحفيز والتشجيع وكذا الالتزام بالطرق التقليدية دون قبول الإبداعية المحاسبية منها وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة.
- في حين أن الفرضية الرابعة " كلما اعتمدت المؤسسات على الإبداع المحاسبي زاد أدائها المالي " وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة وهذا أكبر دليل على وجود علاقة طردية بين الإبداع المحاسبي

والأداء المالي فالمعالجة السليمة للبيانات من طرف المحاسبين المبدعين الأكفاء تزيد من أداء المؤسسة المالي، حيث أن الإبداع المحاسبي يؤدي دورا بارزا في تحسين وتعظيم قيمة المؤسسة إذ يعزز التطوير في الأساليب المعمول بها من خلال عمل المحاسبين المبدعين ودورهم في ذلك من خلال الأنشطة والكفاءات والإبداعات في الأفكار والمعلومات ووسائل التحليل المستخدمة في رفع قيمة المؤسسة وهو ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

### ✓ النتائج والتوصيات

#### أولا: نتائج الدراسة:

- إن الإبداع هو علاقة مكملية للابتكار ولكن الإبداع شيء والابتكار شيء آخر حيث أن الإبداع هو عملية عقلية خلاقية تأتي بأفكار مفيدة جديدة وغير مألوفة من قبل الأفراد الذين يعملون سويا بينما الابتكار هو ناشئ ومبني على الأفكار المبدعة؛
- يختلف الإبداع المحاسبي على المحاسبة الإبداعية بحيث أن الإبداع المحاسبي هو التجديد والتطوير في الأساليب المحاسبية، أما المحاسبة الإبداعية فهي التضليل والتحايل في القوائم المالية وإبرازها في أجمل صورها؛
- من محفزات الإبداع المحاسبي وجود قيادة إدارية متفهمة وواعية وتقبل بالجديد؛
- من معوقات الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات تهتم بتنمية الإبداع في المؤسسات؛
- اتفق أفراد العينة على أن الإبداع المحاسبي يساهم في رفع قيمة المؤسسة.

#### ثانيا: توصيات الدراسة:

- من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة النظرية والميدانية، نقترح التوصيات التالية:
- إنشاء هيئات خاصة بالإبداع المحاسبي داخل المؤسسة تأخذ على عاتقها مسؤولية مساعدة وتشجيع ودعم الأفراد العاملين والمبدعين والمهنيين بالتخصص وكذلك يعمل به أفراد من ذوي التخصصات والخبرة العالية في المجالات المختلفة؛
- توعية المدراء والقيادات الإدارية واطلاعهم على مزايا الإبداع في المؤسسات والذي يعود على المؤسسة بالنفع ويعطيها ميزة تنافسية عالية بحيث يساهم ذلك في تحسين قيمة المؤسسة؛



- تكوين وتأهيل الإطار علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة والإبداع المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة محاربة ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية وسن قوانين تحول دون وقوعها وفرض العقوبات الصارمة على كل من يخل بهذه القوانين و تفعيل الإبداع المحاسبي في المؤسسات؛

### ثالثا: آفاق الدراسة :

- بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لتأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة، يمكن اقتراح مجموعة مواضيع أخرى التي تصب في نفس هذا السياق، وبإمكانها إثراء البحوث العلمية في هذا المجال والتي تتمثل فيما يلي:
- دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية؛
  - دور المحاسبين المبدعين في تطوير المعلومة المحاسبية؛
  - الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية وتأثيرهما على القوائم المالية.

المراجع

## أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

## • الكتب:

1. سليم بطرس جلدة، زيد منير عبودي ، إدارة الإبداع و الابتكار، دار كنوز المعرفة ،الأردن – عمان، بدون طبعة 2006.
2. طارق عبد العال حماد، التقييم تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو التخصص، الدار الجامعية بدون طبعة، 2000.
3. عاكف لطفي خصاونة ،إدارة الإبداع و الابتكار في منظمات الأعمال، دار الحامد للنشر عمان – الأردن، الطبعة الأولى، 2011 .
4. عبد الرزاق سالم الرحاحلة، نظرية المنظمة، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الطبعة الأولى 2010
5. نجم عبود نجم، إدارة الابتكار المفاهيم و الخصائص و التجارب الحديثة ، دار وائل للنشر الأردن، الطبعة الأولى، 2003.

## • الملتقيات والمؤتمرات:

6. رحيم حسين، بن فرج زوينة ، مداخلة بعنوان: إشكالية الابداع و الاصلاح المحاسبي في الدول العربية -حالة الجزائر-، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعرييج، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .
7. عجيلة محمد، مصطفى بن نوي ، مداخلة بعنوان: آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي، ملتقى حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.
8. عمورة جمال، شريف أحمد، مداخلة بعنوان : دور وأهمية الإبداع المحاسبي و المالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، دراسة تحليل تجارب وطنية ودولية بكلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، جامعة البليدة يومي 18-19 ماي 2011.
9. عيشوش خيرة، علاوي نصيرة، مداخلة بعنوان :دور المنظمات المتعلمة في تشجيع عملية الإبداع، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الشلف ، 13-14 ديسمبر 2011.
10. مرزاق صالح ، بوهرين فتيحة ، مداخلة بعنوان : الابداع المحاسبي من خلال معايير محاسبية دولية، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب ،البليدة ، يومي 12 و13 ماي 2011.

11. والابداع المحاسبي، ملتقى حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011 .

• الرسائل والأطروحات:

12. بوبعة عبد الوهاب، دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال - موبيليس - )، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، 2012 .

13. حميدة رضاني، تأثير سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة المسعرة بالسوق المالي ( دراسة عينة من المؤسسات المسعرة بسوق عمان المالي خلال الفترة الممتدة من 2008 - 2010 )، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - ، 2012.

14. خراز الأخضر، دور الإبداع في اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية ( دراسة حالة مؤسسة EGTT مركب حمام ربي "سعيدة" نموذجاً )، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2011 .

15. رسالة ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية )، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و الإدارة جامعة الملك عبد العزيز ، 2010.

16. سمية بروبي ، دور الإبداع والابتكار في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسات المتوسطة (دراسة حالة مؤسسة المشروبات الغازية مامي)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف-، 2011.

17. العالية بلي، أثر سياسة توزيع الأرباح على القيمة السوقية للمؤسسة - دراسة حالة مجمع صيدال خلال الفترة 2007-2011، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير و علوم تجارية، جامعة غرداية، 2012/2013 .

18. عجيلة محمد، دور الإبداع المحاسبي و المحاسبين في التسيير و اتخاذ القرار- دراسة ميدانية حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، 2009 .

19. علي بن الضب، دراسة تأثير الهيكل المالي و سياسة توزيع الأرباح على قيمة المؤسسة الاقتصادية المدرجة في البورصة -دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة بسوق الكويت للأوراق المالية خلال الفترة 2006-2008، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية الحقوق

- و العلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقة ، 2009/2008.
20. عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ( دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية )، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2011.
21. ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
- المجالات العلمية :
22. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر - SBF25، المجلة الجامعة، علوم تجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار -عنابة- الجزائر -، المجلد الأول، العدد 16 فبراير 2014.
23. بكاري بلخير، أهمية مقارنة التدفقات في تقييم المؤسسة (دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات )، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقة-الجزائر، العدد 10، 2012.
24. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي ، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة الإسراء، العدد 27، 2011 .
25. رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ( دراسة ميدانية ) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد الثاني، 2010 .
26. سيد عبد الرحمن عباس بله ، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الملك عبدالعزيز، العدد 12، 2012.
27. علي فلاح الزعبي، ماجد عبد العزيز الجري، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال و الأعمال الأردنية ( منظور مستقبلي )، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية و المالية في جامعة فيلادلفيا ، 4-5 تموز 2007 .
28. فايز النجار، نازم ملكاوي، نظم المعلومات و أثرها في مستويات الإبداع ( دراسة ميدانية في شركات التأمين الأردنية )، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني 2010 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

• المقالات والجرائد:

29. Asif Mahbub Karim , O , **Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries Bangladesh Perspectives**, *World Journal of Social Sciences* , Vol. 1. No. 3, July 2011 .
30. Peter Cook , The Creativity Advantage – Is Your Organization The Leader Of The ? Industrial And Commercial Training , vol 30 , N° 5 , 2000.

• المواقع الإلكترونية:

31. 08/03/2015 à 22 :00 <http://www.Kantakji.com/media/2679/159632>
- 32.
33. **How much creativity is in the area of creative accounting?** http :  
//www.free patentsonline.com article/Review-Business –  
Research/293950223.html ,21/02/2015 à 15 : 45

الملاحق

في إطار التحضير لمذكرة ماستر مالية المؤسسة بهدف معرفة تأثير الإبداع المحاسبي على قيمة المؤسسة ، نود منكم المشاركة في هذا الاستبيان لموازرة البحث وخدمتنا بأرائكم، علما أن المعلومات المقدمة من طرفكم سيتم استخدامها لغرض البحث فقط، و لهذا نأمل منكم الإجابة بصراحة ونزاهة و موضوعية عن الأسئلة المطروحة وذلك بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم الخاص، مع الشكر المسبق لكل من ساهم في هذه الخدمة، وقبل ذلك سنحاول إعطاءكم لمحة بسيطة على الإبداع المحاسبي لمساهمتم أكثر في إفادتنا بأرائكم: " يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد و التطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات ، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، إلى جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية و المحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور "

الإيميل : [Tarbagou\\_a @ yahoo.fr](mailto:Tarbagou_a@yahoo.fr)

الطالبة : طربا قو أمينة

المشرف : د/ عجيلة محمد

القسم الأول: بيانات شخصية عن عينة الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة لكل مما يأتي :

1-الجنس :

ذكر	أنثى
-----	------

2- العمر:

أقل من 25 سنة	من 26 إلى 30 سنة	من 31 إلى 40 سنة	41 سنة فأكثر
---------------	------------------	------------------	--------------

3-المستوى التعليمي :

ثانوي فأقل	بكالوريا	جامعي	دراسات عليا
------------	----------	-------	-------------

4- المستوى المهني:

خبير محاسب	محافظ حسابات	محاسب معتمد	أستاذ محاسبة	مساعد محاسب	محاسب لدى مؤسسة	إداري	طالب
------------	--------------	-------------	--------------	-------------	-----------------	-------	------

5- سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	من 16 سنة فأكثر
----------------	-------------------	------------------	-----------------



6- الحالة الاجتماعية:

أعزب	متزوج
------	-------

هل شاركتكم في ندوة أو لكم تكوين حول الإبداع المحاسبي ؟

لا ( )

نعم ( )

القسم الثاني : متطلبات الإبداع المحاسبي .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تنحصر ممارسة الإبداع المحاسبي بين المبادئ و المعايير المحاسبية.					
02	يتضمن الإبداع المحاسبي الموارد المالية لتحسين و تطوير الأداء المحاسبي.					
03	يساهم الإبداع المحاسبي في اختيار و تدريب و رفع كفاءة الموارد البشرية (المحاسبين) .					
04	يساهم الإبداع المحاسبي في تحديد الصعوبات المالية و المحاسبية و تبيان طبيعتها و البحث عن الحلول					
05	يتمثل الإبداع المحاسبي في استخدام أساليب و نظريات جديدة غير مألوقة.					

القسم الثالث: تطبيق الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	اقتناعا بأهمية الأفكار الإبداعية المحاسبية في المؤسسة .					
02	يعود تطبيق المؤسسة للإبداع المحاسبي عليها بفوائد متعددة .					
03	يبرز دور الإبداع المحاسبي في الحيلولة دون الوقوع في الأخطاء .					
04	يسمح تطبيق الأفكار الإبداعية المحاسبية في تسهيل المهمات بالمؤسسة.					
05	لوجود سهولة في تطبيق الأفكار المحاسبية الإبداعية من الجانب العملي في المؤسسة .					

القسم الرابع : معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من معوقات الإبداع المحاسبي عدم وجود هيئات متخصصة تهتم بتنميته في المؤسسة.					
02	تعرض المحاسبين المبدعين إلى الانتقاد و السخرية في وظائفهم بالمؤسسة تشكل عائقا أمام إبداعهم.					
03	يشكل عدم وجود الثقة بالأفكار الجديدة الصادرة من المستويات الدنيا لدى بعض المدراء في المؤسسة حاجزا لإبداعاتهم .					
04	من معوقات الإبداع المحاسبي الالتزام بالطرق التقليدية دون قبول الطرق الإبداعية و التجديدية داخل المؤسسة					
05	يشكل ضعف التشجيع و التحفيز للمحاسبين المبدعين في المؤسسة عائق لهم.					

القسم الخامس: مدى مساهمة الإبداع المحاسبي في تحسين قيمة المؤسسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يرتفع مستوى الإبداع المحاسبي نتيجة تفعيله داخل المؤسسة .					
02	توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي و قيمة المؤسسة.					
03	يسمح الإبداع المحاسبي للمحاسبين المبدعين في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للبيانات.					
04	تساهم كفاءة المحاسبين المبدعين في تعظيم قيمة المؤسسة .					
05	للإبداع المحاسبي دور في تحسين و تعظيم قيمة المؤسسة.					

شكرا لتعاونكم

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,601	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,433	5

Tableau de fréquences

ممارسة الإبداع المحاسبي تنحصر بين المبادئ و المعايير المحاسبية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,9	1,9	1,9
غير موافق	5	9,3	9,3	11,1
محايد	1	1,9	1,9	13,0
موافق	34	63,0	63,0	75,9
موافق بشدة	13	24,1	24,1	100,0
Total	54	100,0	100,0	

إن الإبداع المحاسبي يتضمن الموارد المالية لتحسين وتطوير الأداء المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	7,4	7,4	7,4
محايد	4	7,4	7,4	14,8
موافق	28	51,9	51,9	66,7
موافق بشدة	18	33,3	33,3	100,0
Total	54	100,0	100,0	

## الملحق رقم 02

الإبداع المحاسبي يساهم في إختيار وتدريب ورفع كفاءة الموارد البشرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,9	1,9	1,9
غير موافق	2	3,7	3,7	5,6
محايد	9	16,7	16,7	22,2
موافق	19	35,2	35,2	57,4
موافق بشدة	23	42,6	42,6	100,0
Total	54	100,0	100,0	

الإبداع المحاسبي يساهم في تحديد الصعوبات المالية والمحاسبية وتبيان طبيعتها والبحث عن الحلول

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,9	1,9	1,9
غير موافق	1	1,9	1,9	3,7
محايد	7	13,0	13,0	16,7
موافق	30	55,6	55,6	72,2
موافق بشدة	15	27,8	27,8	100,0
Total	54	100,0	100,0	

## الملحق رقم 02

يتمثل الإبداع المحاسبي في استخدام أساليب ونظريات جديدة غير مألوفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	7,4	7,4	7,4
محايد	7	13,0	13,0	20,4
Validه موافق	19	35,2	35,2	55,6
موافق بشدة	24	44,4	44,4	100,0
Total	54	100,0	100,0	

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,659	5

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,809	5

### Statistiques

		هل شاركتكم في ندوة تكوين
N	Valide	54
	Manquante	0
	Moyenne	1,56
	Ecart-type	,502
Centiles	25	1,00
	50	2,00
	75	2,00

الملحق رقم 02

Tableau de fréquences

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	38	70,4	70,4	70,4
أنثى	16	29,6	29,6	100,0
Total	54	100,0	100,0	

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 25 سنة	15	27,8	27,8	27,8
من 26 إلى 30 سنة	6	11,1	11,1	38,9
من 31 إلى 40 سنة	25	46,3	46,3	85,2
أكبر من 41 سنة	8	14,8	14,8	100,0
Total	54	100,0	100,0	

	الجنس	العمر	المستوى	الوظيفة	الخبرة	الاجتماعية
Valide	54	54	54	54	54	54
N Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne	1,30	2,48	3,20	5,59	1,70	1,59
Ecart-type	,461	1,059	,810	2,185	,838	,496
Centiles 25	1,00	1,00	3,00	4,00	1,00	1,00
50	1,00	3,00	3,00	6,00	1,00	2,00
75	2,00	3,00	4,00	7,25	2,00	2,00

## الملحق رقم 02

### الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
خبير محاسب	3	5,6	5,6	5,6
محافظ حسابات	4	7,4	7,4	13,0
محاسب معتمد	2	3,7	3,7	16,7
أستاذ محاسبة	10	18,5	18,5	35,2
مساعد محاسب	2	3,7	3,7	38,9
محاسب لدى مؤسسة	9	16,7	16,7	55,6
إداري	11	20,4	20,4	75,9
أطالاب	13	24,1	24,1	100,0
Total	54	100,0	100,0	

### الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	28	51,9	51,9	51,9
من 6 إلى 10 سنة	15	27,8	27,8	79,6
من 11 إلى 15 سنة	10	18,5	18,5	98,1
أكبر من 16 سنة	1	1,9	1,9	100,0
Total	54	100,0	100,0	

### هل شاركتكم في ندوة تكوين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	24	44,4	44,4	44,4
نعم	30	55,6	55,6	100,0
Total	54	100,0	100,0	

الملحق رقم 02

Tableau de fréquences

الإجتماعية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أعزب	22	40,7	40,7	40,7
متزوج	32	59,3	59,3	100,0
Total	54	100,0	100,0	

عدم وجود الثقة بالأفكار الجديدة الصادرة من المستويات الدنيا لدى بعض المدراء في المؤسسة  
نشكل حاجز لإبداعاتهم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	2	3,7	3,7	3,7
غير موافق	8	14,8	14,8	18,5
محايد	5	9,3	9,3	27,8
موافق	20	37,0	37,0	64,8
موافق بشدة	19	35,2	35,2	100,0
Total	54	100,0	100,0	

تعرض المحاسبين المبدعين إلى الإنتقاد والسخرية في وظائفهم بالمؤسسة تشكل عائقا أمام  
إبداعاتهم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	4	7,4	7,4	7,4
غير موافق	6	11,1	11,1	18,5
محايد	6	11,1	11,1	29,6
موافق	25	46,3	46,3	75,9
موافق بشدة	13	24,1	24,1	100,0
Total	54	100,0	100,0	



## الملحق رقم 02

من معوقات الإبداع المحاسبي الإلتزام بالطرق التقليدية دون قبول الطرق الإبداعية و  
التجديدية داخل المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	9,3	9,3	9,3
محايد	9	16,7	16,7	25,9
موافق	19	35,2	35,2	61,1
موافق بشدة	21	38,9	38,9	100,0
Total	54	100,0	100,0	

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,9	1,9	1,9
غير موافق	4	7,4	7,4	9,3
محايد	4	7,4	7,4	16,7
موافق	21	38,9	38,9	55,6
موافق بشدة	24	44,4	44,4	100,0
Total	54	100,0	100,0	

## الملحق رقم 02

ضعف التشجيع والتحفيز للمحاسبين المبدعين في المؤسسة يشكل عائق لهم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	3	5,6	5,6	5,6
غير موافق	3	5,6	5,6	11,1
محاييد	2	3,7	3,7	14,8
موافق	26	48,1	48,1	63,0
موافق بشدة	20	37,0	37,0	100,0
Total	54	100,0	100,0	

### Tableau de fréquences

يرتفع مستوى الإبداع المحاسبي نتيجة تفعيله داخل المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,9	1,9	1,9
محاييد	4	7,4	7,4	9,3
موافق	34	63,0	63,0	72,2
موافق بشدة	15	27,8	27,8	100,0
Total	54	100,0	100,0	

توجد علاقة بين الإبداع المحاسبي وقيمة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	11,1	11,1	11,1
محايد	10	18,5	18,5	29,6
موافق	22	40,7	40,7	70,4
موافق بشدة	16	29,6	29,6	100,0
Total	54	100,0	100,0	

للإبداع المحاسبي دور في تحسين و تعظيم قيمة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق بشدة	1	1,9	1,9	1,9
غير موافق	4	7,4	7,4	9,3
محايد	4	7,4	7,4	16,7
موافق	25	46,3	46,3	63,0
موافق بشدة	20	37,0	37,0	100,0
Total	54	100,0	100,0	