



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الثاني

يونيو ٢٠٢٣

(أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على تحسين الصورة المالية لمؤسسات الأعمال)

دراسة ميدانية علي البنوك التجارية السودانية

فاطمة الجيلي الحسين

Fatima Eljaili Alhussin

أستاذة المحاسبة المساعد جامعة نجران

fealhussin@nu.edu.sa

00966507552169

آسيا عبد الدين احمد بشير

Asia Abd eldeen Ahmed

أستاذة المحاسبة المساعد جامعة نجران

aabashier@nu.edu.sa

00966559781606

مارس ٢٠٢٣ م

١٤٤٤

المستخلص

تهدف الدراسة إلى الكشف عن أثر توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال من وجهة نظر المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة وزعت على عينة عشوائية مكونة من (١٥٠) مراجعاً ومحاسباً ورئيس قسم من البنوك التجارية السودانية. وقد أظهرت نتائج الدراسة اتفاق عينة الدراسة على توظيف الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحسين الصورة المؤسسية، وأن خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسات المالية تؤثر على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية. كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن من أثار ممارسات المحاسبة الإبداعية هي وجود تصور إيجابي حول تمتع المعلومات المحاسبية بالبنك بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة، وأن الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية، كما اتفقت عينة الدراسة على مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، ووجود تصور إيجابي حول مؤسسات الأعمال.

الكلمات المفتاحية: توظيف ، الممارسات ، الإبداعية ، المؤسسة

Abstract

The study aims to reveal the effect of employing creative accounting practices on improving the institutional image of business enterprises from the point of view of auditors, accountants and heads of departments in Sudanese commercial banks. The analytical descriptive approach was used through a questionnaire distributed to a random sample of (150) auditors, accountants and department heads from Sudanese commercial banks. The results of the study showed that the study sample agreed on employing creative accounting practices to improve the institutional image, and that the seriousness of creative accounting practices and methods on financial institutions affects the reliability of the cash flow statement data for users of the financial statements. The study also concluded that the effects of creative accounting practices a improving the institutional image of business organizations and the presence of a positive perception about the ability of accounting information in the bank to correct previous expectations, and that a good understanding of accounting information enables the speed of analysis of accounting information, and the study sample agreed on the extent of the impact of accounting practices of Creative accounting for users of financial information, and a positive perception of business institutions.

Keywords: Employment - Practices -Creative - Institution

مقدمة:

يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة في توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. ولتحقيق هذا الهدف، احتوت مخرجات المحاسبة المتمثلة في التقارير المالية على العناصر اللازمة لقياس أداء الشركة والمناسبة لتحديد حجم المخاطرة. وفي الآونة الأخيرة شهد العالم العديد من السلوكيات أو التصرفات التي تقوم بها الإدارة والتي كان لها تأثير قوي على انهيار المؤسسات العالمية، مما شجع المديرين على استغلال مرونة مبادئ المحاسبة للتأثير على عناصر قياس الأداء، وتحسين المركز المالي للشركة، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة ومنافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

يلجأ العديد من الإدارات إلى الاستفادة من المرونة المتوفرة في معايير ومبادئ المحاسبية بهدف تقديم صورة غير حقيقية عن وضع المؤسسة بشكل يخدم أهدافها وهو ما أطلق عليه إدارة الأرباح في إطار معايير المحاسبة والتي إن حققت مصالح الإدارة على المدى القصير إلا أنها تتعارض مع مصالح الشركة على المدى الطويل (جريرة وآخرون، ٢٠١٥).

وبعيداً عن الجانب الفني للمحاسبة فإنه لا بد من التركيز أيضاً على الجانب السلوكي والأخلاقي، والذي يقوم على مبدأ عدم تغليب مصالح أصحاب المؤسسات على مصالح الفئات الأخرى وهو ما يسمى بحياد السياسة المحاسبية، وليكن بوجود إبداع لا أخلاقي يعمل على تضليل أطراف معينة وإظهار صورة غير حقيقية للوضع المالي، ليحقق أهدافاً محددة لتحسين الصورة للمؤسسة ولأعضاء مجلس الإدارة في المؤسسة أو لأصحاب المصالح عن طريق ابتكار طرق وأساليب محاسبية تدرج تحت السياسات المحاسبية أو الثغرات والتي أطلق عليها أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية. (دناقير وخمقاني، ٢٠١٨).

لذلك أصبحت المحاسبة الإبداعية صفة من صفات المؤسسات التي تسير نحو الانهيار، وذلك من أجل حجب الرؤية عن النتائج الفعلية لأدائها على مركزها المالي وتضليل مستخدمي المعلومات المالية، وبالتالي العمل على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الأعمال.

مشكلة الدراسة:

لاحظ عدد من الباحثين أن القوائم المالية بشكلها الحالي غير قادرة على تفسير الوضع المالي والأداء المالي الفعلي للشركة، وهو ما تسبب في مفاجآت انهيار بعض المؤسسات التي تلجأ إلى تحسين مظهرها المالي والتضليل من خلال استخدام المبادئ المحاسبية والاعتماد على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما أدى إلى انهيارها، حيث أن تقديم صورة غير حقيقية للمؤسسة يؤثر على سمعتها فيما لو تم اكتشافها من قبل المستثمرين؛ مما يؤثر على أدائها العام. لذلك فإن الدراسة الحالية جاءت للتعرف على دور ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الأعمال.

تساؤلات الدراسة: بناءً على مشكلة الدراسة يمكننا صياغتها من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المالية المؤسسية لمؤسسات الأعمال؟

وتتفرع عنه التساؤلات التالية:

- ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية؟
 - هل هناك أثر سلبي لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟
 - ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الأعمال؟
- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال التعرف على البيئة المحاسبية لمنظمات الأعمال ومدى اهتمامها بجودة المعلومات المالية وتأثيرها بالمحاسبة الإبداعية، وبالتالي فإن الدراسة تخدم مختلف مستخدمي المعلومات المالية كالمستثمرين في المؤسسات للعمل على تحسين صورة المؤسسة أمامهم.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الي تحقيق الأهداف التالية:

- ١/ التعرف علي المحاسبة الإبداعية واثرها على مستخدمي المعلومات المالية.
- ٢/ التعرف علي مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها.
- ٣/ توضيح أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال.

فرضيات الدراسة: للإجابة عن التساؤلات السابقة والالمام بمشكلة الموضوع تم صياغة الفرضيات التالية:

- ١- يوجد أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية علي مستخدمي المعلومات المالية.
- ٢- يوجد أثر سلبي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
- ٣- يوجد أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية على الصورة المؤسسية للمنشأة لمنظمات الأعمال.

مجتمع وعينة الدراسة:

يقتصر مجتمع الدراسة الحالية على البنوك التجارية السودانية، فتكوّن مجتمع الدراسة من المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام بالبنوك التجارية السودانية، وقد تم الاكتفاء بعينة عشوائية بسيطة ممثلة لمجتمع الدراسة والتي تعكس نتائجها على مجتمع الدراسة، وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (١٥٠) مراجعاً ومحاسباً ورئيس قسم من البنوك التجارية السودانية.

هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلات الدراسة المطروحة تم تقسيم الدراسة الي ثلاثة أجزاء وخاتمة.

الجزء الأول تناول الدراسات السابقة، والجزء الثاني الإطار النظري بينما تناول الجزء الثالث الدراسة التطبيقية

(١) الدراسات العربية:

دراسة (إبراهيم محمود العليوي ٢٠٢٢)

تناولت الدراسة أثر الممارسات المحاسبية الإبداعية على مصداقية التقارير المالية للبنوك التجارية الدور الاشرافي للجنة المراجعة حيث هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الممارسات المحاسبية الإبداعية في مصداقية التقارير المالية للبنوك التجارية، ومعرفة الدور الواسطي للجنة المراجعة على العلاقة بين المحاسبة الإبداعية ومصداقية التقارير المالية، و قد توصلت الدراسة أن هناك تأثير للممارسات المحاسبية الإبداعية في كل من (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية) على مصداقية التقارير المالية في البنوك التجارية. كما أشارت النتائج إلى أن هناك أثرا للجنة المراجعة في تطيف العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية ومصداقية التقارير المالية في البنوك التجارية. وقد اوصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لعل أهمها: على إدارة المصارف التجارية المدرجة في بورصة عمان اتباع سياسات صارمة لاكتشاف الأساليب المحاسبية المبتكرة في قائمة المركز المالي ووضع قوانين رادعة تقوم على إصدار الجزاءات على من يمارس مثل هذه الممارسات.

دراسة (فتحي ، منصور ، صالح ابوبكر ٢٠٢١)

تناولت الدراسة الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث هدفت الى مناقشة الممارسات المختلفة للمحاسبة الإبداعية والاتجاهات الحديثة للحد منها وقد خلصت الدراسة الى أن الاتجاهات الحديثة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية (الحوكمة، لجان المراجعة، المراجعة والرقابة الداخلية، المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، بطاقة الأداء المتوازن، المحاسبة القضائية، الهيئات الدولية) لا تعمل كلا منها بمنأى عن الأخرى. وأن ضعف أي منها بسبب ما تواجهه من معوقات مختلفة قد يكون ثغرة تؤدي لزيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد اوصت الدراسة بالعمل على الحد من قدرة الإدارة على التلاعب بالقوائم المالية وذلك بالغاء او التخفيض في عدد البدائل كالبدائل المتاحة في مجال القياس والافصاح المحاسبي.

دراسة (مأمون سيد احمد، ٢٠٢٠)

تناولت الدراسة أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل على ملاءمة المعلومات المحاسبية؟ ، هل تؤثر اساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي على موثوقية المعلومات المحاسبية؟ ، هل تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية على ملاءمة المعلومات المحاسبية؟ وقد توصلت الدراسة الى نتائج من أهمها أن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فان على المعتمدين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وقد اوصت الدراسة بعدم التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية وضرورة الإفصاح عن تغيير السياسة المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية ذلك يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تناولت الدراسة أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بينما تناولت دراسة الباحثان اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية لمؤسسات الأعمال.

دراسة (محمد، زهراء الجيلي، ٢٠١٨)

تناولت الدراسة دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث هدفت الدراسة الى التعرف على دور المراجع ومسؤوليته في التحقق من تلك الممارسات في اطار التقارير المالية والكشف عنها باعتبارها ذات أهمية نسبية اكبر لدلالة مالية. وقد توصلت الدراسة الى ان التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وآداب وسلوك المهنة ساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير المراجعة في تقليص الفرص السامحة للتلاعب واكتشاف هذه الممارسات من قبل المراجع الخارجي وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات لعل أهمها الاتي: ضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية ودوافعها وممارستها وبيان أضرارها، مع ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تناولت الدراسة دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في حين ان تناولت الدراسة الحالية اثر تلك الممارسات على تحسين الصورة المالية للمنشأة. دراسة (د عيسى عمر، هابيل عمر، ٢٠١٧)

تناولت الدراسة اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية حيث هدفت الدراسة الى معرفة مدى مساهمة السلوك الأخلاقي للمحاسب في ظهور المحاسبة الإبداعية وقد توصلت الى ان مهنة المحاسب تحتاج الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجا المحاسب الى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية. كما اوصت الدراسة بتطبيق خاصية الثبات النسبي في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية حتى تساعد في إمكانية المقارنة في القوائم المالية.

تناولت الدراسة اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية للمنشأة.

دراسة (العامري وآخرون، ٢٠١٦)

تناولت الدراسة "المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم"، حيث هدفت إلى وضع إطار نظري للمحاسبة الإبداعية وممارستها في الشركات العراقية معرفة أثرها على موثوقية البيانات، وأثر المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح) على القيمة السوقية للسهم، وقد تم اختيار عينة مكونة من (١٠) مصارف عراقية عن الفترة ما بين (٢٠١١-٢٠١٥)، وقد توصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى تعظيم الأرباح، و كذلك تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على القيمة السوقية للسهم، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين المحاسبة الإبداعية وتعظيم الأرباح، ووجود علاقة طردية ومعنوية بين المحاسبة الإبداعية والقيمة السوقية للسهم، وقد أوصت الدراسة بالعمل على أخذ الجوانب الإيجابية في تطبيق المحاسبة الإبداعية التي من شأنها التأثير إيجاباً على جميع الأطراف.

تناولت الدراسة المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم" بينما تناولت الدراسة الحالية اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية للمنشأة.

دراسة (جبارة، ٢٠١٥)

تناولت هذه الدراسة: "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية المعلومات المالية مع دراسة ميدانية على عينة من الشركات العامة العراقية"، وقد هدفت إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية والتي من أهمها اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها أو استغلال الثغرات القانونية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية.

تناولت الدراسة عن "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية بينما تناولت الدراسة الحالية اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية للمنشأة.

دراسة (صدقي، ٢٠١٥)

تناولت الدراسة "سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي"، حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مدى ممارسة الكيانات الاقتصادية الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي وتفسير علاقة الارتباط بين ممارسة سلوك إدارة الأرباح والخصائص الاقتصادية للكيان المعين، وقد خلصت الدراسة إلى أن الكيانات الاقتصادية الجزائرية تمارس سلوك إدارة الأرباح في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا وجود ارتباط معنوي بين فترات تطبيق النظام المحاسبي المالي وممارسة سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية، كما خلصت إلى وجود ارتباط غير معنوي بين ممارسة سلوك إدارة الأرباح وقطاع النشاط والحجم والشكل القانوني للكيان، وقد اوصت

الدراسة بضرورة تفعيل آليات الحوكمة في الكيانات الاقتصادية بما يسمح بالحد من ممارسات سلوك إدارة الأرباح المحاسبية .

تناولت الدراسة سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي بينما تناولت الدراسة الحالية اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المالية للمنشأة.

دراسة (القرى، ٢٠١٠)

هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب ودوافع استخدام الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين. وقد توصلت الدراسة الى أن الدافع الأساسي من وراء استخدام شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية هو تحسين مركزها المالي والحصول على منافع إدارية، وقد أوصت الدراسة بالبحث عن أساليب لاكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية لشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.

اختلفت الدراسة في تناولها أساليب ودوافع استخدام الشركات المساهمة لأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين بينما تناولت الدراسة الحالية اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المالية للمنشأة حيث تم التركيز على وجهة نظر المهنيين فقط.

الدراسات الأجنبية:

دراسة (ايسين ، نتيدو جون 2018)

تناولت الدراسة تاثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المحاسبية ، حيث هدفت الدراسة الى تقييم مدى مساهمة المحاسبة الإبداعية في فشل الشركات، وقد توصلت الدراسة الى ان هناك العديد من النتائج كانت مختلفة عن نتائج الدراسات السابقة. تم اكتشاف أن الإبداع المحاسبي هو تعبير ملطف ويساهم بنسبة ٩٠٪ في الإبلاغ غير العادل عن عمليات الشركات. والإبداع في تلك الممارسات مدفوع بالجشع ويهدف إلى خداع الجمهور والمستثمرين المحتملين وحملة الأسهم ويزيد من معدل فشل المؤسسة بمعدل متناقص.

دراسة (Umobong And Ironkwe, 2017)

Creative Accounting Practices and Financial Performance of “Firms”

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تقييم الاداء المالي للشركات. ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الكمي التحليلي، حيث تم اختيار عينة مكونة من (٥٢) شركة صناعية ضمن شركات الأغذية والمشروبات المدرجة في بورصة نيجيريا خلال الفترة ما بين (٢٠٠٨-٢٠١٥). وقد تم استخدام نموذج جونز (Model Jones) لقياس إدارة الأرباح، كما تم قياس الأداء المالي للشركات من خلال الاعتماد على (العائد على الاصول، والعائد على حقوق الملكية، وربحية السهم)، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر سلبي ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على تقييم الاداء المالي للشركات المقاس بكل من (العائد على الاصول، والعائد على حقوق الملكية، وربحية السهم)، وقد أوصت الدراسة بدراسة ممارسات اخرى مثل تمهيد الدخل وربطها مع إدارة الأرباح لتحقق من مدى تأثيرها على اداء الشركات.

دراسة (Oriol et al., 2003)

"Earnings Management in Spain: Some Evidence from Companies Quoted in Spanish Stock Exchange"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة الشركات الإسبانية لإدارة أرباحها. ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الكمي و التحليلي، حيث اشتملت عينة الدراسة على (٣٥) شركة مدرجة بالسوق المالي الإسباني، وقد استخدمت الدراسة بعض العوامل كمؤشرات ممكنة لممارسة إدارة الأرباح، مثل التغيير في المعايير المحاسبية من سنة إلى أخرى، وتقارير التدقيق المتعلقة بتلك الشركات خلال فترة الدراسة، ووجود تفويضات خاصة بتطبيق بعض المعالجات المحاسبية غير المتضمنة في النظام الحالي، ووجود نتائج غير عادية، ونتائج عادية ونتائج سنوات سابقة في حساب الأرباح والخسائر لهذه السنة. وقد توصلت الدراسة إلى قيام بعض الشركات ببعض الممارسات التي من شأنها أن تؤثر على الأرقام الواردة في التقارير المالية، والتي تمثلت في تحميل بعض المصاريف على الاحتياطات

بدلاً من تحميلها على حساب الربح والخسارة (إطفاء الشهرة، إعادة التقييم)، وعدم الاحتفاظ بمخصصات واحتياطات كافية، بالإضافة إلى تخفيض في الإيرادات نتيجة خسائر مستقبلية، وقد أوصت الدراسة الشركات بالاحتفاظ بالمخصصات والاحتياطات الكافية، مع عدم التلاعب بالمصاريف.

تميزت الدراسة الحالية في تناولها لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية المالية لمنشآت الأعمال الشئ الذي لم تتطرق له تلك الدراسات السابقة وكذلك قلة الدراسات المتعلقة بالموضوع في البيئة السودانية. حيث توصلت الى أن مهنة المحاسبة تحتاج الى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لكي لا يلجأ المحاسب الى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية وطرقها.

ثانياً: الإطار النظري

مفهوم المحاسبة الإبداعية :

يكتسب مصطلح المحاسبة الإبداعية أهمية كبيرة في الوقت الراهن بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات، وسعى العديد من المهنيين والباحثين لتعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية. وفيما يلي بعض التعريفات الخاصة بها:

عرفت المحاسبة الإبداعية من قبل (عبد الحليم، ٢٠١٤) بأنها عبارة عن توظيف النطاق المعتمد لكافة الاساليب المحاسبية غير المشروعة والمشروعة بهدف تصويب نتائج المركز المالي والعمليات المالية، والعمل على إحداث تضليل وإخفاء للمعلومات والحقائق الهامة؛ من أجل تقديم صورة غير حقيقية عن الأداء المالي والاقتصادي للمنظمة.

كما عرفها العجلوني بأنها عبارة عن التلاعب بالأرقام المحاسبية عن طريق توظيف الممارسات غير الأخلاقية بهدف التمويه في جميع القوائم لمالية من أجل تقديم الخدمة لصالح طرف على مصلحة الطرف الآخر (العجلوني، ٢٠١٥).

كما عرفها (دناقير وخمقاني، ٢٠١٨) باسم المحاسبة العنيفة والتي هدفها الأساسي هو تضخيم الأرباح وتتمثل في التلاعب بالقيم المالية للشركة، وعادة ما تكون ضمن حدود القانون وقواعد المحاسبة المتعارف عليها، كما أنها لا تعطي نظرة حقيقية عن حالة الشركة.

ومن الناحية العملية فإن المحاسبة الإبداعية بوصفها نهج لا يشكل أي اختلاف أو تعارض أو جدل، ولكن المشكلة تكمن في تسرب الممارسات والأساليب غير الأخلاقية لجزيئات المحاسبة الصغيرة لتجعل منها محاسبة غير شفافة وغير عادلة ومخالفة للواقع. (Ijeoma, ٢٠١٤).

واستدل الباحثان من خلال ما سبق على وجود عدد من القواسم التي تشترك فيها التعاريف السابقة وتتداخل فيما بينها، ويمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب التي يعتمد عليها المحاسب عن طريق استغلاله للبدائل المحاسبية المتوفرة، بغية لتحسين الصورة المالية في أعين مستخدمي المعلومات المالية ولتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح (الإدارة) في الوحدات الاقتصادية. لذا فان ممارسات المحاسبة الإبداعية تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الابداع عبر استغلال المهارات الفكرية للوصول الى اهداف لا تحقق العدالة التي تسعى اليها المحاسبة عن طريق إدارة الربح والغش معا.

أنواع المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية نقطة اختلاف بين الباحثين، حيث انقسم الباحثون إلى طرفين أحدهما نظرة إيجابية فسميت لذلك بالمحاسبة الإبداعية المفيدة التي تقدم إضافة ذات قيمة للمعلومات المحاسبية، والطرف الثاني سلبي النظرة مما جعلها تعرف بالمحاسبة الإبداعية الانتهازية لإحداثها نوع من الضرر بأصحاب المصالح والمساهمين وفيما يلي وصف لكلا الاتجاهين (عبد الحليم، ٢٠١٤):

١- المحاسبة الإبداعية المفيدة:

وهي المحاسبة التي تشكل إضافة مهمة ذات قيمة للمعلومات، لقيامها بإيصال المعلومات المفيدة عن الأداء المستقبلي والحالي للشركة وللمستخدمين، بالإضافة لرفع مستوى المحتوى الإعلامي للأرباح المحاسبية، بحيث يدافع أصحاب هذه النظرة من خلال ثقتهم بأن ممارسة إدارة الأرباح المفيدة تعزز من ثقة المساهمين في الشركة، ويظهر ذلك من خلال الإبقاء على أسعار الأسهم بالبورصة نشطة وإيجابية، والحد من التدخلات الحكومية وتقليل الأعباء وتيسير عملية الاقتراض.

٢- المحاسبة الإبداعية الانتهازية:

ويعرف السلوك الانتهازي المستخدم محاسبياً للإشارة الى عملية استخدام إجراءات المحاسبة المقبولة لغرض تغيير ارقام الارباح من أجل تحقيق نتيجة مرجوة محددة بالرغم من أن مبادئ المحاسبة المقبولة العامة التي تم إنشاؤها لفرض ميزة من الأمانة فيما يخص الإفصاح المالي للشركات العامة. كما أنها عبارة عن المحاسبة التي ينجزها المديرون فيها باستخدام المرونة بصورة سيئة بعد أن تعهدت بها المعايير المحاسبية، مما يتيح لهم التحكم على مستوى الأرباح التي تم الإعلان عنها.

يرى الباحثان أن أي ممارسات محاسبية من شأنها أن تظهر قيم مالية مغايرة للحقيقة تعد ممارسات غير مفيدة وغير مرغوب فيها بغض النظر عن الفئة المستفيدة منها، إلا أنها ستؤدي في النهاية إلى تضليل فئات أخرى من أصحاب المصالح في الشركة.

كما يمكن أن تأخذ المحاسبة الإبداعية مظهرين رئيسيين هما المظهر القانوني وغير القانوني. وفيما يلي توضيح لكل منهما:

أ. المظهر القانوني للمحاسبة الإبداعية:

اذ يتم استخدام الممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استغلال الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية، وبالتالي فإن مدقق الحسابات يصادق على القوائم بشكل طبيعي.

ب. المظهر غير القانوني للمحاسبة الإبداعية:

اذ يتم استخدام الممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب والتحريف بأرقام القوائم المالي لإظهارها بشكل أفضل، وليس بما يجب أن تكون، مدقق الحسابات في المصادقة على القوائم المالية.

ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح والغش معا):

إدارة الأرباح:

من الممارسات التي تمثل المحاسبة الإبداعية أبرزها إدارة الأرباح (العجلوني، ٢٠١٥)، وهو الأسلوب الأكثر استخداماً من بين أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث ترى فيه الإدارة طريقة للتأثير على القوائم المالية بوصفه مبدأ لا يتعارض في المطلق مع المعايير والمبادئ

المحاسبية. فإبراز الثغرات في المعايير المحاسبية واستغلالها هو أسلوب تعتمد الإدارة وتختص به من أجل تحقيق مصالحها الذاتية الشخصية. ولأجل إحداث التأثير المباشر وغير المباشر على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية فإن إدارات بعض الشركات تعتمد إلى اتباع وتنفيذ حيل وأساليب خداعية، عن طريق التغيير والتزييف في رقم صافي الربح بالنقص أو الزيادة. (النمرين، ٢٠١٩).

وتسعى إدارة الأرباح لتحسين أهداف معينة بذاتها وتحقيق مصالح شخصية لإدارة الشركة فيما يتعلق بالأرباح المستقبلية وتحقيق نمو محدد للأرباح. وقد بين (اللوزي، ٢٠١٣) عدداً من الأهداف التي تشملها إدارة الأرباح وهي كالآتي:

- **تعظيم ثروة المدراء:** ويحدث هذا الأمر عن طريق رفع الأمن الوظيفي للمدراء وتعظيم الأجور من خلال التوصل لأكبر مقدار من إجمالي الأجور بالإضافة لتحصيل المكافآت والحوافز الإدارية على المدى البعيد أو القصير.

- **تحسين التكلفة الحكومية:** حيث تعتمد الإدارة لتحقيق هذا الهدف إما لتلبية متطلبات واحتياجات الحكومة التي يتم التعبير عنها بتخفيض ضريبة الدخل، إذ تسعى مختلف الشركات إلى تخفيض الضرائب المستحقة عليها بثتى الطرق، ولتحقيق هذه الغاية قد تلجأ الإدارات إلى ممارسة إدارة الأرباح بشكل يظهر زيادة وهمية في التكاليف والمصروفات، أو تخفيض في أسعار بيع سلعها وخدماتها، أو تخفيض أرباحها بهدف تخفيض الضرائب المستحقة أو تأخيرها.

وبالتالي فإنه يمكن القول بأن إدارة الأرباح قد تكون جيدة وقد تكون سيئة، حيث يعتمد ذلك على الآثار التي تترتب عليها تجاه جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية، فعندما يكون الهدف النهائي من إدارة الأرباح هو الارتقاء بالشركة دون أن يكون على حساب أي من الأطراف الأخرى فإنها تكون إدارة أرباح جيدة، أما إذا كانت تتم بهدف تحقيق مصلحة فئة محددة على حساب الأطراف الأخرى فإنها تكون إدارة أرباح سيئة.

يمكن تصنيف أساليب المحاسبة الإبداعية بشكل أكثر تفصيلاً ووفقاً لمدى انعكاسها بالقوائم المالية وذلك على النحو التالي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

توضح قائمة الدخل جميع إيرادات ومصروفات الشركة خلال فترة مالية معينة بهدف تحديد نشاطها ربحاً كان أم خسارة. وفي هذا الصدد فإن أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى التلاعب بمبلغ صافي الدخل من خلال اتباع الطرق التالية:

- التلاعب في تصنيف المصاريف سواء الجارية منها أو الرأسمالية للتأثير على نتيجة النشاط من خلال معالجة المصاريف الجارية باعتبارها مصاريف رأسمالية لتجنب خصمها من الدخل.

- التلاعب في تصنيف الإيرادات الجارية بهدف نقلها إلى فترات مالية مستقبلية قد تواجه خلالها الشركة أوضاعاً صعبة وبالتالي تصبح في حاجة لمثل هذه الإيرادات. ومن الطرق المستخدمة في هذه الحالة استخدام الإيرادات الحالية في تكوين مخصصات واحتياطات وهمية غير ضرورية والاعتراف بها لصالح الدخل في فترات لاحقة. (القطيش، والصوفي، ٢٠١١)

- اثبات إيرادات غير حقيقية وهمية بالدفاتر لزيادة صافي الدخل للشركة (الاعا، ٢٠١١)

- تضمين الدخل التشغيلي إيرادات ناتجة من بنود استثنائية غير اعتيادية كإيراد الاستثمارات غير التشغيلية دون توضيح طبيعة تلك البنود.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

تعد قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على الحكم على أداء الشركة وتحديد المخاطر المحيطة بها. ومن أبرز أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في هذه القائمة:

- التلاعب ببنود الأصول غير الملموسة مثل بند العلامات التجارية من خلال تقييمها بأعلى من قيمتها الحقيقية إضافة إلى الاعتراف بأحد البنود غير الملموسة الأخرى كالشهرة وذلك بأسلوب مخالف للمعايير المحاسبية الدولية.

- التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية.

- التلاعب في بند النقدية من خلال عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة علاوة عن التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في تسجيل بنود النقدية من العملات الأجنبية.
- عدم الإفصاح عن الديون المتعثرة لتخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- التلاعب في بنود الأصول الثابتة من خلال عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في الإفصاح عن قيمتها المدرجة بالميزانية (الاعا، ٢٠١١)
- تجاهل ادراج الدفعات المستحقة خلال العام الحالي من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية من بين القوائم المالية الهامة التي تطلب المعايير المحاسبية المطبقة في العديد من الدول ضرورة اعدادها من قبل الشركات حيث توضح جميع التدفقات النقدية سواء الداخلة او الخارجة من كافة أنشطتها التشغيلية أو الإستثمارية أو التمويلية خلال فترة محاسبية معينة. وتلجأ الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بهذه القائمة نظرا لإعتماد النقدية والدائنين والمحللين الماليين عليها في استخلاص معلومات ملائمة عن مصادر واستخدامات كافة التدفقات للشركة. وبالتالي تحديد مدى سلامة وضع الشركة في تجنب أي عسر مالي محتمل (دوارة، ٢٠١٤). ولعل اهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة بهذه القائمة ما يلي:

- التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة والخارجة وتسجيلها ضمن التدفقات الإستثمارية أو التمويلية.
- معاملة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة غير المتكررة مثل التدفقات المتعلقة بالدعاوي القضائية باعتبارها تدفقات نقدية مستمرة.
- ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية وذلك بتخفيض الاستثمارات الناتجة عن بيع الاستثمارات من مبلغ صافي الدخل بهدف التخفيض من التأثيرات الضريبية لهذه التدفق

ثالثاً: الدراسة الميدانية

منهج الدراسة:

يعتبر منهج الدراسة من الأجزاء الأساسية في البحث العلمي التي تؤثر على جودة البحث وأهميته، فالمنهج هو الطريقة والأساليب التي يتبعها الباحث في دراسة مشكلة أو قضية معينة لاستكشاف الحقائق والإجابة عن بعض التساؤلات. ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يتلاءم مع طبيعة الدراسة ومتغيراتها، ويعتبر المنهج الوصفي التحليلي من أشهر المناهج العلمية وأكثرها استخداماً في مجال البحث العلمي. لذلك سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والحقائق التي تتعلق بأثر توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال، إلى جانب ذلك سيتم استخدام أساليب البحث الكمية، حيث سيقوم الباحث بإعداد الاستبيان كأداة للدراسة وتوزيعها على عينة الدراسة، وللتعرف على وجهة نظر العينة من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.

مجتمع وعينة الدراسة:

يقتصر مجتمع الدراسة الحالية على عدد (١٠) من البنوك التجارية السودانية المستهدفة، إذ يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية، ونظراً لتعذر استخدام أسلوب الحصر الشامل في جمع البيانات الخاصة بالدراسة الحالية لعدة اعتبارات، فقد تم الاكتفاء بعينة عشوائية بسيطة ممثلة لمجتمع الدراسة وعكس نتائجها على مجتمع الدراسة، فقامت الباحثان باختيار عينة عشوائية مكونة من (١٥٠) مراجعاً ومحاسباً ورئيس قسم من عدد (٨) من البنوك التجارية السودانية. وقد تم استعادة جميع الاستبيانات وخضعت لعملية التحليل، والجدول (١) يوضح وصف وتقسيم عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية:

جدول (١): وصف خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	٩١	٪٦٠.٧
	انثى	٥٩	٪٣٩.٣
	المجموع	١٥٠	٪١٠٠
المستوى التعليمي	بكالوريوس	123	%82
	ماجستير	22	%14.7
	دكتوراه	5	%3.3
	المجموع	150	%100
الفئة العمرية	أقل من ٣٠ سنة	74	%49.3
	من ٣٠ - ٥٠ سنة	56	%37.3
	أكبر من ٥٠ سنة	22	%13.3
	مجموع	150	%100
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	40	%26.7
	من ٥ - ١٠ سنوات	70	%46.7
	أكثر من ١٠ سنوات	40	%26.7
	المجموع	150	%100
التخصص	محاسب	51	%34
	علوم مالية ومصرفية	49	%32.7
	اقتصاد	50	%33.3
	المجموع	150	%100

يتضح من الجدول (١) السابق أن عينة الدراسة توزعت طبقاً لمتغير الجنس بشكل متقارب، بحيث شكل المراجعين والمحاسبين سنوياً ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية الذكور ما نسبته (٦٠.٧٪) من العينة الكلية، في حين مثل المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية الإناث ما نسبته (٣٩.٣٪) من العينة الإجمالية، وهو ما يدل على أن الباحثان قد حرصا على الأخذ بوجهة نظر الجنسين في تقييم أثر توظيف ممارسات المحاسبة الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال. وفيما يتعلق بمتغير المستوى التعليمي (الدرجة العلمية)؛ فيتبين من الجدول أعلاه أن جميع أفراد عينة الدراسة من الفئة المتعلمة، ممن يمتلكون بحد أدنى درجة بكالوريوس بنسبة كبيرة وضلت إلى (٨٢٪)، تلاها من يمتلكون درجة الماجستير بنسبة (١٤.٧٪)، ومن يمتلكون درجة الدكتوراه بنسبة أقل وهي (٣.٣٪).

أما فيما يتعلق بمتغير الفئة العمرية، فقد بلغت نسبة المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية من الفئة العمرية "أقل من ٣٠ سنة" (٤٩.٣٪)، وبلغت نسبة المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية من الفئة العمرية "من ٣٠ - ٥٠ سنة" (٣٧.٣٪)، في حين بلغت المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية من الفئة العمرية "أكبر من ٥٠ سنة" (١٣.٣٪)، وهو ما يدل على أن العينة البحثية شاملة وراعت تنوع الفئات العمرية المختلفة للمراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية. وفيما يتعلق بمتغير الخبرة، فقد شكل المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية المشاركين في الدراسة ممن تراوحت سنوات خبرتهم من (٥) إلى (١٠) سنوات النسبة الأكبر من العينة (٤٦.٧٪) في حين تلاها الفئة التي تمتلك خبرة أقل من ٥ سنوات بنسبة (٢٦.٧٪).

فيما يتعلق بمتغير التخصص قد بلغت نسبة المراجعين والمحاسبين ورؤساء الأقسام في البنوك التجارية السودانية من تخصص المحاسب بنسبة مئوية (٣٤٪)، وتلاها الفئة من تخصص الاقتصاد فقد بلغت النسبة المئوية (٣٣.٣٪)، ووصولاً إلى نسبة اقل لتخصص العلوم المالية والمصرفية بنسبة (٣٢.٧٪). وهو ما يعطي انطباعاً على أن عينة الدراسة جميعهم من أصحاب الكفاءات العالية والتعليم المتقدم، وممن يمتلكون المعرفة والخبرة والقادرون على تقييم

واقع أثر توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال والإجابة عن تساؤلات البحث بمصداقية وكفاءة عالية.

أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة الحالية تم بناء أداة الدراسة (الاستبانة)، للحصول على آراء أفراد عينة الدراسة وقامت الباحثان بتطوير استبانة اعتماداً على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتكوّنت الاستبانة من قسمين، على النحو الآتي:

- القسم الأول: اشتمل على المعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة في المؤسسة، التخصص).

- **القسم الثاني:** واشتمل على (٢٠) فقرة عن مدى توظيف الممارسات المحاسبية الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال، وحيث اشتمل على ثلاثة أبعاد هي:
- ١- **البعد الأول:** مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، والذي اشتمل على (٦) فقرات.
- ٢- **البعد الثاني:** مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، والذي اشتمل على (٨) فقرات.
- ٣- **البعد الثالث:** أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال، والذي اشتمل على (٦) فقرات.
- تصحيح المقياس:

يتكون سلم بدائل الإجابات من خمسة مستويات، حيث أعطيت هذه البدائل الأوزان التالية: درجة (١) تعبر عن غير موافق بشدة، ودرجة (٢) تعبر عن غير موافق، ودرجة (٣) تعبر عن محايد، ودرجة (٤) تعبر عن موافق، ودرجة (٥) تعبر عن موافق بشدة، ولتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى مجالها ككل، تم الاعتماد على التقسيم التالي والموضح بالجدول (٢) للحكم على المتوسطات الحسابية:

جدول ٢: مقياس المتوسطات الحسابية وتفسيرها صدق الأداة وثباتها

منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً
1-1.80	1.81-2.6	2.61-3.40	3.41-4.20	4.21-5

للتأكد من صدق محتوى الاستبيان الظاهري، تم عرضه في صورته الأولية على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة والمراجعة، لإبداء ملاحظاتهم حول عبارات الاستبانة، بحيث قاموا بإبداء آرائهم حول مدى صحة الصياغة اللغوية لعبارات الاستبانة، ومدى ملائمة مفردات الاستبانة لعينة الدراسة، فضلاً عن مدى صلاحية كل عبارة لقياس ما وضعت لقياسه. قام الباحث بالأخذ بآراء المحكمين وتوجيهاتهم، حيث حذف وأضاف بعض الفقرات، وأجرى بعض التعديلات وفقاً لملاحظاتهم وتوجيهاتهم، ووضعت الأداة في صورتها النهائية وفقاً لتعديلات المحكمين وآرائهم.

كما أنه تم حساب معامل ارتباط بيرسون لكل فقرة من فقرات الاستبيان والمحور الذي تنتمي إليه، وكذلك تم حساب معامل ارتباط لكل محور بالدرجة الكلية للاستبيان، وذلك للتأكد من الصدق البنائي لمحاور الاستبيان. وقد تراوحت معاملات ارتباط الفقرات مع الأداة ككل ما بين (٠.٣٠١-٠.٦٠٥) ومع المحاور وهو ما بين (0.599-0.815)، وهذا يدل على وجود معامل ارتباط قوي للمحاور والعبارات مع الاستبيان، حيث أنها جميعها معاملات ارتباط مقبولة ودالة عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) لأغراض تطبيق الدراسة.

أما فيما يتعلق بثبات الاستبانة فقد تم حساب الثبات لكل بعد من أبعاد الاستبانة وللاستبانة ككل، وذلك باستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach) بعد تجريبيها على عينة استطلاعية خارجة عن عينة البحث، مكونة من ٢٠ مراجعاً ومحاسباً ورئيس قسم في البنوك التجارية السودانية ومن خارج عينة الدراسة. والجدول (٣) يبين معاملات ثبات ألفا لأبعاد الاستبانة والاستبانة ككل.

جدول ٣: معاملات ثبات كرونباخ ألفا لأبعاد الأداة والاداة ككل

المحور	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا
مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية	٦	٠.٨٤٩
مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية	٨	٠.٧٣٤
أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال	٦	٠.٧٨٨
الأداة ككل	٢٠	٠.٨٣٤

ويظهر من الجدول (٣) السابق أن قيم معاملات كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة مرتفعة ومقبولة، حيث بلغت (0.849) للمحور الأول: مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، وللمحور الثاني: مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية بلغت (٠.٧٣٤)، وللمحور الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال بلغت (٠.٧٨٨)، كما بلغت قيمة كرونباخ ألفا للأداة ككل (٠.٨٣٤). ويدل هذا على أن هناك ثباتا عاليا لإجابات أفراد العينة عن أسئلة الاستبانة،

بما يشر الى فهمهم لعبارات الاستبيان وامكانية التعامل مع الاستبيان بدرجة عالية من الثقة، أي أن هناك درجة مرتفعة ومقبولة لأغراض تطبيق استبانة أثر توظيف ممارسات المحاسبة الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال.

المعالجات الإحصائية

قام الباحثان باعتماد برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) للإجابة عن أسئلة الدراسة الأساسية وتحليل البيانات التي تم جمعها أثناء الدراسة لتحقيق الأهداف، وذلك باستخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

- اختبار كرونباخ ألفا: (Cronbach Alpha) بحيث تم تطبيقه للتأكد من مدى اتساق المحاور التي طُبِّقت فيها أداة الدراسة مع المتغيرات التي سعت لاختبارها أو بشكل مختصر للتأكد من ثبات اداة الدراسة.
- حساب معامل ارتباط بيرسون "Pearson"، وذلك للتأكد من الصدق البنائي للاستبيان.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة الديموغرافية .
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات أداة الدراسة: وهي تستخدم في وصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة من أجل الكشف عن متوسط الإجابات لكل متغير بالإضافة الى استخدامه في وصف كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة، وللإجابة عن تساؤلات الدراسة.

عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة.

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات المجمعة من أداة البحث (الاستبيان) وربطها بأسئلة الدراسة وأهدافها. حيث هدفت الدراسة إلى الكشف عن أثر توظيف ممارسات المحاسبة الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال، والتعرف على مدى تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على مستخدمي المعلومات المالية، ومدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، وأيضاً التعرف على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية لمنظمات الاعمال. وقد تم تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها من خلال النتائج التالية:

(١) عرض ومناقشة نتائج السؤال الرئيسي:

ما مدى توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المالية المؤسسية لمؤسسات الأعمال؟

للإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل من محور مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، ومحور مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، ومحور أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال، واستخدم مقياس المتوسطات الحسابية الوارد بالجدول (٢) السابق لتفسير هذه المتوسطات ودلالاتها. والجدول (٤) التالي يوضح هذه النتائج:

جدول ٤: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة لمدى توظيف الممارسات المحاسبية الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية	3.67	0.84	١	مرتفعة
٢	مدى وجود أثر لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية	3.43	0.61	٣	متوسطة
٣	أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال	3.64	0.73	٢	مرتفعة
	مقياس (ما مدى توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحسين الصورة المالية المؤسسية لمؤسسات الأعمال؟) ككل	3.56	0.52	-	متوسطة

يتضح من جدول (٤) أن المتوسطات الحسابية التي تقيس مدى توظيف الممارسات المحاسبية الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال قد تراوحت بين (٣.٤٣ - ٣.٦٧) وبدرجة (متوسطة ومرتفعة)، حيث جاء المحور الأول: مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣.٦٧) وانحراف معياري (٠.٨٤)، وبدرجة (مرتفعة)، في حين جاء المحور الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٣.٦٤) وبدرجة (مرتفعة)، بينما جاء المحور الثاني: مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣.٤٣) بدرجة (متوسطة).

كما بلغ المتوسط العام لمدى توظيف الممارسات المحاسبية الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال (٣.٥٦) وانحراف معياري (٠.٨٤)، وهو ما يبين أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على مدى توظيف الممارسات المحاسبية الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال.

ويمكن تفسير هذه النتائج بأن مدى توظيف الممارسات المحاسبية الابداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمؤسسات الأعمال والتي تتمثل في مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، والتعرف على أثر الممارسات المحاسبية الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال، وايضاً التعرف على مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك بواسطة مجموعة من الاساليب والممارسات التي يلجأ إليها المحاسب عن طريق استغلاله للبدائل المحاسبية المتوفرة، بغية تحسين الصورة المؤسسية في أعين مستخدمي المعلومات المالية، وأيضاً وجود العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة وأصحابها أو استغلال الثغرات القانونية، وهو ما أبدته دراسة كل من (جبارة، ٢٠١٥) ودراسة (Ljeoma, 2014).

٢) عرض ومناقشة نتائج الفرضية الاولى: (يوجد أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية علي مستخدمي المعلومات المالية).

ما: يتم عرض ومناقشة نتائج هذه الفرضية من خلال الإجابة على السؤال الأول
مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية؟
للإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل من فقرات محور مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات

المالية، واستخدم مقياس المتوسطات الحسابية الوارد في الجدول (٢) السابق لتفسير هذه المتوسطات ودلالاتها، والجدول (٥) التالي يوضح هذه النتائج:

جدول ٥: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة لمدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	إخفاء قدرة المنشأة على توزيع أرباح على المساهمين وتوزيع أسهم بدلاً عن ذلك	3.60	1.16	٤	متوسطة
٢	التلاعب في أرباح وخسائر بيع الأصول الثابتة باعتبارها ضمن العمليات التشغيلية بغرض زيادة التغطيات النقدية من الأنشطة التمويلية.	3.55	1.15	٥	متوسطة
٣	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق تقييم المخزون.	3.92	1.09	٢	مرتفعة
٤	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في دمج معلومات في التقارير المالية تبعاً لخاصية الأهمية النسبية.	3.84	1.01	٣	مرتفعة
٥	يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في اختيار البدائل المحاسبية المتبعة وخاصة في مجال القياس.	4.03	1.06	١	مرتفعة
٦	يتيح النظام المحاسبي المالي على الحفاظ على مستوى أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر.	3.10	1.21	٦	متوسطة
	مقياس (مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية) ككل	3.67	0.84	-	مرتفعة

يتضح من جدول (٥) أن المتوسطات الحسابية التي تقيس مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية قد تراوحت بين (٣.١٠-٤.٠٣) وبدرجة (متوسطة ومرتفعة)، حيث جاءت الفقرة رقم (٥) التي نصت على "يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في اختيار البدائل المحاسبية المتبعة وخاصة في مجال القياس." في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤.٠٣) وبانحراف معياري (١.٠٦)، وبدرجة (مرتفعة)، في حين جاءت الفقرة رقم (٣) التي نصت على "يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق تقييم المخزون." في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٣.٩٢) وبدرجة (مرتفعة)، بينما جاءت الفقرة رقم (٦) والتي نصت على "يتيح النظام المحاسبي المالي الحفاظ على مستوى أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر." في المرتبة الأخيرة

بمتوسط حسابي (٣.١٠) بدرجة (متوسطة). كما بلغ المتوسط العام لمدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية (٣.٦٧) وانحراف معياري (٠.٨٤)، وهو ما يبين أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية.

وتعطي هذه المتوسطات الحسابية انطباعاً إيجابياً عن مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية، ووجود تصور إيجابي حول اتاحة المرونة للنظام المحاسبي في اختيار البدائل المحاسبية المتبعة وخاصة في مجال القياس وفي طرق تقييم المخزون، بحيث يعتمد ذلك على الآثار التي تترتب عليها تجاه جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية. فعندما يكون الهدف النهائي من إدارة الأرباح هو الارتقاء بالشركة دون أن يكون على حساب أي من الأطراف الأخرى فإنها تكون إدارة أرباح جيدة، وذلك في ظل حفاظ النظام المحاسبي على مستوى أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر، وكذلك تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على القيمة السوقية للسهم والعمل على تحسين مركز المؤسسات المالي والحصول على منافع إدارية، وهو ما أكدته دراسة كل من (العامري وآخرون، ٢٠١٦) ودراسة (القرني، ٢٠١٠).

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية: (يوجد أثر سلبي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية)

يتم عرض ومناقشة نتائج هذه الفرضية من خلال الإجابة على السؤال الثاني: هل هناك اثر سلبي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية؟ للإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل من فقرات محور مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، واستخدم مقياس المتوسطات الحسابية الوارد بالجدول (٢) السابق لتفسير هذه المتوسطات ودلالاتها. والجدول (٦) التالي يوضح هذه النتائج:

جدول ٦: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة لمدى مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	أن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية	3.15	1.21	٧	متوسطة
٢	تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على خاصية القابلية للفهم لدى المستخدمين.	3.66	0.93	٢	مرتفعة
٣	تغير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها	3.05	1.09	٨	متوسطة
٤	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات	3.29	1.14	٦	متوسطة
٥	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة	3.46	0.99	٥	متوسطة
٦	التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية	3.54	0.90	٤	متوسطة
٧	استبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض والسندات	3.69	0.96	١	مرتفعة
٨	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها دون مبرر مقبول.	3.55	0.94	٣	متوسطة
	مقياس (هل هناك اثر سلبي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المالية؟) ككل	3.43	0.61	-	متوسطة

يتضح من جدول (٦) أن المتوسطات الحسابية التي تقيس مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية قد تراوحت بين (٣.٠٥-٣.٦٩) وبدرجة (متوسطة ومرتفعة)، حيث جاءت الفقرة رقم (٧) التي نصت على "استبعاد النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض والسندات" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣.٦٩) وانحراف معياري (٠.٩٦)، وبدرجة (مرتفعة)، في حين جاءت الفقرة رقم (٢) التي نصت على "تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على خاصية القابلية للفهم لدى المستخدمين." في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٣.٦٦) وبدرجة (مرتفعة)، بينما جاءت الفقرة رقم (٣) التي نصت على "تغير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها." في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣.٠٥) بدرجة (متوسطة). كما بلغ المتوسط العام لمدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية (٣.٤٣) وانحراف معياري (٠.٦١)، وهو ما يبين أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على مدى خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

ويمكن تفسير هذه النتائج بأن خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسات المالية تؤثر على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية بالنسبة لمستخدمي القوائم

المالية واستبعاد نفقات فوائد القروض والسندات من التدفقات النقدية. أي أن الاجراء ممارسات محاسبية من شأنها أن تظهر قيم مالية مغايرة للحقيقة تعد ممارسات غير مفيدة وغير مرغوب فيها بغض النظر عن الفئة المستفيدة منها، إلا أنها ستؤدي في النهاية إلى تضليل فئات أخرى من أصحاب المصالح في الشركة. وهو ما اكدته دراسة (Oriol et al., 2003) على قيام بعض الشركات ببعض الممارسات التي من شأنها أن تؤثر على الأرقام الواردة في التقارير المالية، والتي تمثلت في تحميل بعض المصاريف على الاحتياطات بدلا من تحميلها على حساب الأرباح والخسائر، وعدم الاحتفاظ بمخصصات واحتياطات كافية، بالإضافة إلى تخفيض في الإيرادات نتيجة خسائر مستقبلية

١- (٤) عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة: (يوجد أثر لممارسات المحاسبة الإبداعية على الصورة المؤسسية المالية للمنشأة لمنظمات الأعمال).

يتم عرض ومناقشة نتائج هذه الفرضية من خلال الإجابة على السؤال الثاني: ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال؟

للإجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل من فقرات محور أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال، واستخدم مقياس المتوسطات الحسابية الوارد في الجدول (٢) السابق لتفسير هذه المتوسطات ودلالاتها. والجدول (٧) التالي يوضح هذه النتائج:

جدول ٧: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	تقدم الشركة معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتى لا تفقد قيمتها.	3.53	1.02	٦	متوسطة
٢	لدى الشركة معلومات محاسبية ذات قدرة كثيوية بنتائج الأداء	3.66	0.97	٣	مرتفعة
٣	تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة	3.83	0.96	١	مرتفعة
٤	الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية	3.69	1.10	٢	مرتفعة
٥	تساهم التغذية العكسية في الرقابة على تصحيح الأخطاء	3.57	1.15	٤	متوسطة
٦	تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل خاصة في حالة انخفاض الأسعار	3.55	1.07	٥	متوسطة
	مقياس (أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية المالية لمنظمات الاعمال) ككل	3.64	0.73	-	مرتفعة

يتضح من جدول (٧) أن المتوسطات الحسابية التي تقيس أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال قد تراوحت بين (٣.٥٣-٣.٨٣) وبدرجة (متوسطة ومرتفعة)، حيث جاءت الفقرة رقم (٣) التي نصت على "تتمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة." في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣.٨٣) وانحراف معياري (٠.٩٦)، وبدرجة (مرتفعة)، في حين جاءت الفقرة رقم (٤) التي نصت على "الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية." في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٣.٦٩) وبدرجة (مرتفعة)، بينما جاءت الفقرة رقم (١) التي نصت على "تقدم الشركة معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتى لا تفقد قيمتها." في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (٣.٥٣) بدرجة (متوسطة). كما بلغ المتوسط العام لأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال (٣.٦٤) وانحراف معياري (٠.٧٣)، وهو ما يبين أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال.

وتعطي هذه المتوسطات الحسابية انطباعاً إيجابياً على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المؤسسية لمنظمات الاعمال ووجود تصور إيجابي حول تمتع المعلومات المحاسبية بالشركة بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة. كما أن الفهم الجيد

للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية، وبالتالي تقدم الشركة معلومات محاسبية في الوقت المناسب حتى لا تفقد قيمتها، وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تعمل على تحسين مركزها المالي والحصول على منافع إدارية من خلال مجموعة من الأساليب والممارسات التي تلجأ إليها المؤسسات المالية عن طريق استغلاله للبدائل المحاسبية المتوفرة، بغية تحسين الصورة المؤسسية في أعين مستخدمي المعلومات المالية، وهذا ما أكدته دراسة (القرى، ٢٠١٠)

النتائج والتوصيات:

- النتائج:

- ١/ زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لكي لا يلجأ المحاسب الى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية وطرقها.
- ٢/ الفهم الجيد للمعلومات المحاسبية يمكن من سرعة تحليل المعلومات المحاسبية التي يلجأ إليها المحاسب عن طريق استغلاله للبدائل المحاسبية المتوفرة.
- ٣/ هناك العديد من التعاريف للمحاسبة الإبداعية وجميعها تصب في استخدام القواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات او التلاعب بها بقصد تحقيق هدف معين
- ٤/ اتضح ان هناك خطورة من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك بواسطة مجموعة من الأساليب والممارسات التي يلجأ إليها المحاسب عن طريق استغلاله للبدائل المحاسبية المتوفرة.
- ٥/ خطورة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على المؤسسات المالية تؤثر على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
- ٦/ أي ممارسات محاسبية من شأنها أن تظهر قيما مالية مغايرة للحقيقة تعد ممارسات غير مفيدة وغير مرغوب فيها بغض النظر عن الفئة المستفيدة منها.
- ٧/ الهدف الأساسي للمحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الصورة المؤسسية لخدمة أغراض مختلفة

- التوصيات:

- بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، اوصت الباحثان بالتوصيات التالية:
- ١- ضرورة أن يكون هناك لجان تدقيق داخلي في البنوك التجارية السودانية.
 - ٢- ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.
 - ٣- ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.
 - ٤- ضرورة تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعب أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة به.
 - ٥- إعادة إجراء هذه الدراسة من خلال تطبيقها على قطاعات أخرى بهدف الحصول على نتائج شاملة حول أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في البنوك التجارية السودانية
 - ٦- إجراء دراسات أخرى تقيس أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على عوامل أخرى مثل القيمة السوقية للسهم.
 - ٧/ ينبغي الإفصاح الشامل عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد القوائم المالية داخل المؤسسة.

المراجع

المراجع العربية:

- القطيش، حسن فليح، فارس جميل الصوفي، (٢٠١١) أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية لمساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٧، ص ٣٥٥-٣٨٨.
- إبراهيم محمود العليوي، أثر الممارسات المحاسبية الإبداعية على مصداقية التقارير المالية للبنوك التجارية الدور الإشرافي للجنة المراجعة، منجلة علم النفس المدرسي الإيجابي، المجلد ٦، العدد ٨، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.
- الأغا، عماد، سليم (٢٠١١) دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين.
- العامري، مشكور، وكاظم، علي، وجايد، سعود (٢٠١٦)، المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المتنى، العراق.
- العجلوني، آصال (٢٠١٥)، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية الخدمية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش الأهلية، عمان، الأردن.
- القرني، ميسون بنت محمد بن علي (٢٠١٠)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- اللوزي، خالد محمد (٢٠١٣)، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- النميرين، عبد الله محمود عبد الله (٢٠١٩)، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية سهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
- ايسين ايكيرين، نتيدو جون 2018 تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المحاسبية، مجلة التقارير المالية والمحاسبة، المجلد 61، العدد 2، جامعة اويو، نيجيريا.
- جبارة، ناظم شعلان (٢٠١٥)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، العدد ٣٢.
- جريرة، طلال سليمان، والبشتاوي، سليمان حسين، والحياصات، حمدان محمد (٢٠١٥). أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد ١١، العدد ٢، ص ٣١٧-٣٤٧.
- دناقير، سومية، خمقاني، بدر الزمان (٢٠١٨)، أثر ممارسات الابداعية على مستخدمى المعلومات المالية في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين ومستخدمى المعلومات بولاية ورقلة خلال سنة ٢٠١٨، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
- دواره، سامر (٢٠١٤) إثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا.
- صدقي، فؤاد (٢٠١٥)، سلوك إدارة الأرباح في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الباحث، العدد ١٥.
- عبد الحليم، مريم (٢٠١٤)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية.

- عيسى، هابيل، (٢٠١٧)، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كلية الشرق الاهلية، السودان.
- مأمون سيد احمد (٢٠٢٠) ، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، المجلد ٧ ، العدد (١) ، السودان.
- محمد، زهراء الجيلي (٢٠١٨) دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان.
- منصور يوسف، فتحي موسى سالم، صالح ابوبكر (٢٠٢١)، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد ١٨، جامعة بنغازي، ليبيا.

المراجع الأجنبية:

- Ijeoma N. B. (PHD). (2014). The Effect of creative Accounting on the Nigerian Banking Industry, International Journal of managerial studies and research (IJMSR), Vo. 10, No. (2), Pp. 23-36.
- Umobong, A. and Ironkwe, U, (2017). Creative Accounting Practices and Financial Performance of Firms. International Journal of Innovative Finance and Economics Re]vshsj hglhgdm ,hglphsfdm ,hgh]hvdm K hgl[g] hgshfu k hgu]] (1(search. 5(1), Pp 1-10.
- Oriol, A. Jordi, P., & Ester, O. (2003) Earnings Management in Spain: Some Evidence from Companies Quoted in Spanish Stock Exchange, UPF Economics and Business, Working paper, No. 677