

## تقييم دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الحكومية

بالتطبيق على المؤسسات التقنية العليا في نطاق مدينة طرابلس الكبرى

ا. علي بن رمضان علي سلامة

محاضر

المعهد العالي للعلوم والتقنية طرابلس

benramadan74@gmail.com

د. خالد أحمد محمد

أستاذ مشارك

المعهد العالي للعلوم والتقنية العزيزية

Kh muda@yahoo.co.uk

### المستخلص:

إن الهدف من هذا البحث هو تقييم دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الحكومية بالمؤسسات الحكومية بالتطبيق على المؤسسات التقنية العليا بنطاق مدينة طرابلس الكبرى ومن وجهة نظر العاملين بتلك المؤسسات و الممثلين في جميع العاملين بالمستويات الوظيفية الآتية:- (مراجع داخلي، مدير قسم مالي، مدير الشؤون الإدارية والمالية، موظف بالقسم المالي) الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة، بمؤسسات التقنية العليا بنطاق طرابلس الكبرى والذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتوزيع (40) استمارة استبيان، وتم الحصول عليها بالكامل، أي بمعدل استجابة قدره (100%) من حجم العينة، وتم تحليل نتائجها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS اتضح أن مستوى صور ودوافع المؤسسات التقنية العليا في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية يُعد مرتفعاً. وعليه كان من ضمن التوصيات ضرورة توعية الموظفين بالمخاطر والمشاكل الناجمة عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتوحيد الجهود من أجل الحد منها.

**الكلمات الدلالية:** المحاسبة الإبداعية، المؤسسات التقنية العليا

### Abstract:

The aim of this research is to evaluate the motives and forms of using creative accounting methods in government institutions by applying to higher technical institutions within the greater city of Tripoli and from the point of view of the workers in those institutions, who are represented by all workers at the following

functional levels:- (Internal auditor, director of financial department, manager Administrative and financial affairs, employee of the financial department) who have a relationship with the subject of the study, in the higher technical institutions in the greater Tripoli area and who have a relationship with the subject of the study, and in order to achieve the objectives of the study, the researchers distributed (40) questionnaires, which were obtained in full, that is, a response rate of (100%) of the sample size, and its results were analyzed using the statistical program (SPSS). It became clear that the level of images and motives of higher technical institutions in practicing creative accounting methods in their financial statements is high. Accordingly, among the recommendations was the need to educate employees about the risks and problems resulting from the practice of methods Creative accounting, and unify efforts to reduce it.

**Key words:** creative accounting, higher technical institutions

## 1/1 المقدمة:

نظرا للتطور المستمر في أدبيات المحاسبة وللتعاطي بشكل أكثر دقة مع ما تفرضه مستجدات بيئات الأعمال الحديثة ومن بينها مفهوم المحاسبة الإبداعية الذي يعد أحد المفاهيم الحديثة التي تعبر عن استخدام أفضل الأسس والقواعد والسياسات المحاسبية بطريقة دقيقة وإبداعية لضمان موثوقية المعلومات المالية، وهو الهدف السامي والأسمى لها، إلا أن تم توظيف هذا الأمر نحو القيام بالتلاعب بالبيانات وأساليب الغش والاحتيال المحاسبي، وترجع هذه التصرفات إلى مجموعة من الأسباب أو الدوافع الشخصية وتتم وفق ظروف ومصالح مختلفة، ولهذا تجد إن الأدبيات المحاسبية الحديثة تزخر بمفاهيم متعددة حول هذه المخالفات في التطبيق المحاسبي ومن أمثلتها (المحاسبة التجميلية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة التعسفية، إدارة الأرباح، التقارير المالية الاحتياطية ) وتزايد ظهور مثل هذه المفاهيم بشكل أكبر بعد أحداث انهيار شركة (إنرون للطاقة) وتحميل شركة (أرثر

أندرسون للمراجعة) جزءاً من المسؤولية عن انهيارها باعتبارها المسؤولة عن مراجعة حساباتها، ومن ثم تزايد الاهتمام بهذه المفاهيم بدفع المهتمين من الأكاديميين والمهنيين بإجراء العديد من الدراسات حول هذه المفاهيم ومنها مفهوم المحاسبة الإبداعية، لما لذلك من بعد أخلاقي لمهنة المحاسبة الذي يجب أن يلتزم به كل القائمين على العمل المحاسبي، سواء على المستوى الوظيفي أو المهني لاعتماد مهنة المحاسبة في كثير من المسائل على استخدام الأحكام الشخصية للممارسين، والتي تتطلب منهم عدم التحيز أو التأثر بالآخرين والتحرر من أية مصلحة شخصية ظاهرة كانت أم فعلية والتحلي بالأمانة والموضوعية والاستقلالية في أداء الأعمال.

## 2/1 المشكلة:

إن عملية الإبداع يمكن أن توظف في الخير أو الشر وذلك حسب نوايا القائمين بالعمل المحاسبي سواء الوظيفي أو المهني، إلا أن العملية الإبداعية عندما تكون قائمة على نوايا سيئة فإن لذلك انعكاس سيئ وأثار سلبية على مستقبل المنظمة بغض النظر عن كونها اقتصادية أو إدارية، حيث أنه في المؤسسات الاقتصادية تستخدم الأساليب الإبداعية السيئة لغرض تضليل المستثمرين وتعزيز الوهم لديهم بأن المنشأة تحقق أرباح جيدة مما يتم طمأنتهم بصورة وهمية، بينما في المؤسسات الإدارية القائمة على التمويل الحكومي يتم استخدام الأساليب الإبداعية بهدف تحقيق مصالح شخصية بحثه، ومن واقع تقارير ديوان المحاسبة في السنوات الأخيرة نجد إنها تحتوي على العديد من الملاحظات بشأن وجود مخالفات مالية بمؤسسات التعليم التقني والتي ورائها مصالح شخصية، حيث كان من ملاحظاته في تقرير عن سنة (2017).

عدم التزام إدارة الهيئة بالمادة (9) من قرار الإنشاء وذلك من حيث ضعف إدارة مخصصات الكليات والمعاهد العليا والمتوسطة ومتابعتها، فضلاً عن عدم الالتزام بما يخص لها من الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى عدم الاستقلالية من النواحي الإدارية والمالية لكل من

إدارة الكليات، إدارة المعاهد العليا، إدارة المعاهد المتوسطة ص 696 / 2017، وورد بتقرير عن سنة (2018) وجود تزوير في الصكوك واختلاس مخصصات منح الطلبة بأحد المعاهد العليا بمبلغ 582,108 ألف دينار، وإغفال إدارة أحد المعاهد عن مخاطبة إدارة الميزانية بوزارة المالية بشأن إيقاف مرتبات السادة المتحصلين على إجازات بدون مرتب والمنقطعين عن العمل، حيث يتم استخدام الفائض في الصرف على المرتبات والمكافآت وإن الإيرادات المحصلة خلال سنة 2017 م مبلغ 5,002 دينار تم جبايتها بإيصالات غير قانونية طبعت بمعرفة المعهد وصرفها بشكل مباشر بالمخالفة للمواد (41 - 72 - 74 - 109) من لائحة الميزانية.

كما ورد بتقريره عن سنة (2019) بأنه يوجد العديد من الصكوك الموقعة والجاهزة للصرف بقسم الخزينة ولم يتم تسليمها لأصحابها أو اتخاذ أي إجراء حيالها وخاصة إنها منذ سنوات سابقة، والقيام بصرف مرتبات بعض العاملين، دون ورود أسمائهم ضمن الحوالات المالية، حيث تم التعاقد معهم للعمل بالمعهد بموجب قرارات استعانة صادرة عن مدير المعهد، والتوسع الكبير في صرف المكافآت المالية حيث بلغت خلال السنة محل الفحص مبلغ 120,328 دينار حيث لوحظ صرف مكافأة مالية لبعض الموظفين دون معرفة ما قاموا به من أعمال مميزة خلال السنة مما يستحق المكافأة بالمخالفة لشروط منح المكافأة المنصوص عليها بقانون علاقات العمل، وعدم قيام بعض الكليات التقنية بمسك سجل للعهد المالية يقيد فيه أصل العهدة وما ينفق منها في نهاية السنة المالية، وفي تقريره عن سنة (2020) تبين عدم إحالة بعض الكليات بالمناطق لإيراداتها إلى ديوان الهيئة بل يتم إحالته إلى حساب الإيراد العام مباشرة مما يؤدي إلى ظهور أرصدة حساب الإيرادات بغير صورتها الحقيقية.

وفي هذه الدراسة سوف يتم دراسة صور ودوافع أساليب المحاسبة الإبداعية في التطبيقات السلبية يؤدي إلى التلاعب بالبيانات المالية لتحقيق أغراض شخصية والإضرار بمقدرات المؤسسة وانعدام الثقة في معلوماتها المالية، وبالتالي يرى الباحثان أن ذلك يمكن تفسيره

على إنه أساليب المحاسبة الاحتياطية بدلا من أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال استغلال القوانين واللوائح والقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة مخالفة للواقع والحقيقة. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

(ما هي دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس؟).

التساؤلات الفرعية للدراسة:

ومن التساؤل الرئيسي السابق يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مستوى دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس.
2. ما مستوى صور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس.

### 3/1 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من كونها من الدراسات الأولية حول استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الحكومية، التي توضح بعضاً من صور الفساد بالقطاع العام، من خلال التركيز على صور ودوافع أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية العليا، في خطوة تساعد صناع القرار على تطوير نظم وأساليب الرقابة الداخلية ومن ثم إمكانية الاعتماد على البيانات المالية الواردة بالتقارير المالية لهذه المؤسسات، هذا بالإضافة إلى أن الدراسة تناولت أحد الموضوعات الحديثة التي تزايد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة في مجال العمل المحاسبي، وكونها تقدم جانب من المعرفة المتخصصة للباحثان في مجال تخصصهما.

#### 4/1 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة بشكل رئيسي إلى: التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بمدينة طرابلس، ولتحقيق هذا الهدف تم صياغة الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية
2. التعرف على دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس.
3. التعرف على صور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس.

#### 5/1 حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:  
**حدود مكانية:** تشمل على وجه التحديد العاملين بالشؤون الإدارية والمالية بالمؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق مدينة طرابلس.

**حدود زمنية:** أجريت الدراسة خلال النصف الأول من عام 2022 م.

#### 6/1 الدراسات السابقة:

##### 1- دراسة (لعروسي 2019):

أجريت الدراسة بهدف الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية، ومعرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين

للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس جانب سلبي لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية، ودون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وبالتالي فهي لا تحقق العدالة والصدق الذي تسعى إليه المحاسبة؛ كما أظهرت الدراسة إن لممارسات المحاسبة الإبداعية عدة مسببات و دوافع، حيث يمكن أن تكون دوافع تعاقدية ناتجة عن تعاقد المؤسسة مع أطراف خارجية، أو دوافع متعلقة بسوق رأس المال والتوقعات المستقبلية، كما يمكن أن تكون المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين.

## 2- دراسة (السياغي 2018)

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، والتعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهورها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك علاقة إيجابية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، استخدام الحوكمة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية.

## 3- دراسة (الرفيع 2018):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى وجود دوافع لدى الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين لاستخدام المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى قيامها بمعرفة مدى وجود أثر لدوافع الشركات لاستخدام المحاسبة الإبداعية على الأساليب المستخدمة في ذلك، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دوافع لدى الشركات الفلسطينية غير المساهمة العامة لاستخدام المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية لغرض التخفيف من الأعباء الضريبية أو التهرب من دفعها.

## 4- دراسة (عبد العظيم 2012):

أجريت الدراسة بهدف التوصل إلى آليات تفعيل دور المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الاختلاقية والحد منها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج

**أهمها:** أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الداخلية للشركة مثل: (مكافآت الإدارة-حجم الشركة- ربحية الشركة- ثقافة الشركة -إجراءات الاندماج-الأصول الثابتة القابلة للإهلاك) والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الاختلافية، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الشخصية والسلوكية للمحاسبين مثل (الترقيات-الاحتفاظ بالوظيفة-عدم الاهتمام بالمراجعين-التركيز على الفريق) والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الاختلافية، بالإضافة إلى أن هناك ممارسة لأساليب المحاسبة الاختلافية منها: (أساليب خاصة بالمحاسبة-أساليب خاصة بالإفصاح) في بيئة الأعمال المصرية.

#### 5- دراسة (الشيخ 2011):

**هدفت** الدراسة إلى اختبار ما إذا كان المحاسبون في المنشآت الحكومية السورية يقومون بإتباع إجراءات محاسبية تدرج في إطار المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة وفي حال وجودها، ما هي الإجراءات المحاسبية المستخدمة للتأثير على البيانات المالية ؟ وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من **النتائج** أهمها: أن المحاسبين في المنشآت العامة في سورية لا يقومون بممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية كإجراءات كثيرة أو غالبية الحدوث، كما أثبتت الدراسة أن المحاسبون العاملون في المنشآت العامة الحكومية يقومون جزئياً بممارسة بعض أساليب المحاسبة الإبداعية كإجراءات كثيرة أو غالبية الحدوث.

#### 6- دراسة (مطر والحلبي 2009):

**هدفت** الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مراجعي الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية التي يتم مراجعتها، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من **الاستنتاجات** من أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص



من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

## 2 . الإطار النظري للدراسة:

### 1/2 تعريف المحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية هي أحد المفاهيم الحديثة والتي اختلفت حولها آراء الباحثين والمهتمين من الأكاديميين والمهنيين، وإن كانت هذه الآراء تتفق في مجموعة من العناصر، ويمكن عرض بعضها منها في الآتي:

- فقد عرفت من قبل (حسين 2010) بأنها "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استعمال بدائل القياس وخيار المعالجات من إعداد الكشوفات والقوائم المالية ونتائج النشاط بما يتلاءم والغرض المطلوب منها بزيادة الأرباح أو خفضها وبتضخيم الموجودات أو خفض المطلوبات وبما يساعد في توجيه المستثمر وغيره من المستفيدين من القوائم المالية لما ترغب فيه إدارة الشركة"
- وعرفت من قبل (طينة 2012) بأنها " مجموعة من الممارسات المحاسبية التي يعتمد استخدامها المحاسب بقصد التحايل والتضليل المالي لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح مستغلا بذلك لبعض الثغرات القانونية أو الخيارات المتاحة في البدائل المحاسبية للتلاعب والتحريف في الأرقام المالية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس كما يجب أن تكون عليه.
- ويعرفها (جار الله 2017) بأنها "عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.

## 2/2 صور المحاسبة الإبداعية:

تعتبر عملية التلاعب بالأرقام في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية والقوانين وبدائل القياس المحاسبي هي من صفات المحاسبة الإبداعية ويمكن ذكر بعضها منها فيما يلي<sup>أ</sup>:

1. المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة.
2. هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
3. أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح لإدارة المؤسسة ومصالح غير مباشرة للشركة في الأجل القصير.
4. ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الاختيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية.
5. التلاعب بالتقارير المالية: هو عملية إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون<sup>ب</sup>.

## 3/2 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

- يعد تزايد استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يرجع إلى مجموعة من الدوافع منها ما يلي<sup>ج</sup>:
- التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من الدوافع الأساسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية من قبل إدارة المؤسسة، ويكون في الغالب بالتعاون مع المراجعين الخارجيين.
  - تحقيق مصالح شخصية: تعد المصالح الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية وعلى حساب مصالح الفئات الأخرى بالمؤسسة في الشركة.

• الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تنقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية اللازمة للاستمرار وللوفاء بالمتطلبات وعندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

• الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية وأحياناً لسداد التزاماتها.

#### 4/2 أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية:

إن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية تختلف من مؤسسة لأخرى وهذا يعود إلى طبيعة نشاطها، ومصدر تمويلها، وإلى طبيعة الجهة المستفيدة من المعلومات المالية للمؤسسة، وفي إطار مناقشة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الحكومية يمكن ذكر بعض من هذه الأساليب والإجراءات لهذا النوع من المؤسسات في التالي<sup>iv</sup>:

• استغلال ما تسمح بعض القواعد المحاسبية للمؤسسة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن المؤسسة.

• اعتماد بعض العمليات المحاسبية بشكل كبير على درجة تقدير وتوقع الأشخاص مما يمنح الفرصة للتلاعب بهذه التقديرات بما يتلاءم ورغباتهم ومصالحهم.

ويضيف آخر إلى ما سبق<sup>v</sup>:

• رغبة الإدارة في الحفاظ على ما تتقاضاه من مكافآت، إذا شعرت الإدارة بأن هناك تعارضاً بين مصلحتها ومصلحة مستخدميها، فتقوم الإدارة بإخفاء بعض المعلومات السلبية الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية، أو الإفصاح عن بعض المعلومات بصورة مخالفة للحقيقة مما يؤثر على جودة المعلومات وفعاليتها.

• حرية الإدارة بشأن الإفصاح المحاسبي في أمور عديدة، والتي يمكن أن تستغلها الإدارة بما يعكس رغباتها ومصالحها.

- استغلال معدو البيانات المالية مهارتهم ومعارفهم أو بعض الثغرات القانونية في استخدام أساليب لا تتفق مع القواعد والمعايير المحاسبية، للتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأداء بما يعكس رغبات ومصالح الإدارة أكثر من كونه انعكاساً للأداء الحقيقي للمؤسسة.

#### الدراسة الميدانية:

#### أولاً: منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في دراسة طبيعة عناصر المسألة البحثية وأبعادها المختلفة، وهو بحث ميداني، لتقييم مستوى دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الحكومية بالتطبيق على مؤسسات التقنية العليا الواقعة بنطاق طرابلس الكبرى، وقد تم التركيز خلال هذا المنهج على جانبيين مكملين لبعضهما البعض وذلك على النحو الآتي: -

1- (الجانب التوثيقي المكتبي): مراجعة الكتب والأبحاث والدراسات المتوفرة وذات الصلة بموضوع الدراسة.

2- (الجانب الميداني): الاعتماد على جمع البيانات ميدانياً بواسطة استبيان تم تصميمه لأغراض الدراسة.

#### ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في جميع الموظفين للمستويات الوظيفية الآتية:- (مراجع داخلي، مدير قسم مالي، مدير الشؤون الإدارية والمالية، موظف بالقسم المالي) الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة، بمؤسسات التقنية العليا بنطاق طرابلس الكبرى والبالغ عددهم (200) موظف وموظفة، وتم تحديد حجم العينة بناءً على ما صاغه بعض الإحصائيين للدكتور أحمد خضر لتحديد الحجم الأمثل لاختيار العينة، حيث ينصح في الدراسات الوصفية باستخدام ما نسبته (20%) من أفراد مجتمع صغير نسبياً (بضع مئات)، و(10%) لمجتمع كبير (بضع آلاف) (5%) لمجتمع كبير جداً (عشرات الآلاف) (خضر، أحمد، 2013، 188).

وقد تم توزيع عدد (40) استمارة استبيان وتم إرجاع الاستمارات بالكامل، وتمت الإجابة على الاستمارات وذلك بمقابلة الموظفين داخل المعاهد وفي أوقات مختلفة وأماكن مختلفة وبحضور الباحثان.

### ثالثاً: أداة الدراسة:

تم استخدام صحيفة الاستبيان لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وقسمت صحيفة الاستبيان إلى قسمين: - القسم الأول الأسئلة المتعلقة بخصائص مفردات عينة الدراسة المتمثل في (المؤهل العلمي، التخصص العملي، مدة الخبرة، المستوى الوظيفي) أما القسم الثاني فقد تضمن محورين، المحور الأول: دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية، المحور الثاني: صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية في الدراسة:-

1. معامل ألفا كرومباخ لإيجاد قيمة معامل ثبات أداة الدراسة(البحث).
2. معامل الصدق الذاتي لإيجاد قيمة معامل قيمة صدق الدراسة
3. التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص مجتمع الدراسة.
4. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة مستوى دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التقنية العليا قيد الدراسة

وتم استخدام مقياس ليكرث الخماسي والثلاثي للإجابة على عبارات بنود صحيفة الاستبيان، لتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية، وذلك باستخدام الأوزان الأتية:

جدول رقم (1) أوزان المتغيرات

تقييم المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي المرجح	الوزن	دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
منخفض جداً	1.80 -1	1	غير موافق تماماً
منخفض	2.60 -1.80	2	غير موافق
متوسط	3.40 -2.60	3	موافق نوعاً ما
مرتفع	4.20 -3.40	4	موافق
مرتفع جداً	5 -4.20	5	موافق تماماً
تقييم المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي المرجح	الوزن	صور أساليب المحاسبة الإبداعية
منخفض	1.67 -1	1	نادراً
متوسط	2.34 -1.67	2	أحياناً
مرتفع	3 -2.34	3	غالباً

ومن أجل التحقق من ملائمة صحيفة الاستبيان لمجريات البحث العلمي الحالي، كان لزاماً وانسجاماً مع متطلبات البحث العلمي القيام بإجراء اختبار الصدق والثبات وعلى النحو الآتي:

**الصدق الظاهري:** - يقصد به قدرة صحيفة الاستبيان للتعبير عن الهدف الذي صممت من أجله، وهناك عدة طرائق لقياس هدف صحيفة الاستبيان منها طريقة الصدق الظاهري، حيث تتضمن هذه الطريقة عرض أداة الدراسة (الاستبيان) على عدد من الخبراء والمختصين في هذا المجال لإبداء آرائهم وملاحظاتهم عن الفقرات من أجل إجراء التعديلات اللازمة للفقرات في الأداة وبناء على ما قدمه المحكمون من آراء وملاحظات حول أداة الدراسة فقد تم تعديل بعض الفقرات من حيث البناء، كما تم قياس ثبات وصدق أداة الدراسة (صحيفة الاستبيان) عن طريق احتساب (معامل كرونباخ ألفا ومعامل الصدق الذاتي) لجميع فقرات الاستبيان، وكانت معاملات الثبات والصدق تتمتع بدلالات ثبات مقبولة لغايات البحث العلمي، حيث وُجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للبنود ومعاملات الصدق الذاتي مرتفعة، وبذلك يكون قد تأكد الباحثان من صدق وثبات الاستبيان، وتكون الاستبيان في صورتها النهائية قابلة للتحليل، والنتيجة موضحة في الجدول الآتي:-

جدول رقم (2) يبين معاملات الثبات للاستبيان باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

ت	البند	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	10	0.754	0.868
2	صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية	9	0.722	0.850
3	دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية	29	0.820	0.906

رابعاً: خصائص عينة الدراسة ووصف متغيراتها:

1. خصائص عينة الدراسة: تتمثل خصائص الفقرات الآتية :

الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط أو أقل	2	5.0
	الدبلوم العالي	16	40.0
	الجامعي	11	27.5
	الماجستير أو الدكتوراه	11	27.5
	المجموع	40	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	24	60.0
	تمويل ومصارف	2	5.0
	إدارة	4	10.0
	اقتصاد	3	7.5
	أخرى	7	17.5
المجموع	40	100.0	
مدة الخبرة الوظيفية	من 5 سنوات	5	12.5
	من 5 - 15 سنة	13	32.5
	من 15 سنة فأكثر	22	55.0
	المجموع	40	100.0
المستوى الوظيفي	مراجع داخلي	9	22.5
	مدير القسم المالي	6	15.0
	مدير الشؤون الإدارية	7	17.5
	موظف بالقسم المالي	18	45.0
	المجموع	40	100.0

بالنظر في الجدول السابق يتضح أن المؤهل العلمي لأغلب مفردات عينة الدراسة كان (دبلوم عالي) بنسبة (40.0%) من إجمالي عينة الدراسة، ويليه المؤهل العلمي (الجامعي) و(الماجستير أو الدكتوراه)، كما أظهرت النتائج أن ما نسبته (60.0%) كان تخصصهم (محاسبة)، ويليه باقي التخصصات بنسب متدنية، كما اتضح أيضا أن سنوات الخبرة لدى مفردات عينة الدراسة ت (من 15 سنة فأكثر)، أما بالنسبة للمستوى الوظيفي فأغلبهم كانوا (موظفين بالقسم المالي) بنسبة (45.0%).

## 2 . وصف متغيرات الدراسة:

تم التحليل الوصفي لتقييم مستوى دوافع وصور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الحكومية بمؤسسات التقنية العليا بنطاق طرابلس الكبرى، من وجهة نظر الموظفين بالمؤسسات قيد الدراسة كلا على حده مستخدم بعض مقاييس النزعة المركزية مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

### 1- التحليل الوصفي (دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية):

لمعرفة مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول الآتي يبين ذلك :-

الجدول رقم (4) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
1	تلجأ بعض المؤسسات التقنية العليا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لأجل توفير مبالغ مالية للاستفادة منها في تغطية مصروفات بنود معينة مخصصاتها غير كافية	3.80	1.252	مرتفع
2	تلجأ بعض المؤسسات التقنية العليا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتوسع في قيم بعض البنود لغرض صرفها في المكافآت والحوافز المالية للعاملين	3.63	0.911	مرتفع
3	تلجأ بعض المؤسسات التقنية العليا لاستخدام	3.30	1.005	متوسط



			أساليب المحاسبة الإبداعية لمواجهة القصور في النظم والقوانين واللوائح المالية	
مرتفع	0.758	3.70	تلجأ بعض المؤسسات التقنية العليا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند التصرف في أي دعم مادي خارجي مثل: (الدعم المتحصل عليه من البلديات أو رجال الأعمال وغيرها).	4
متوسط	0.939	3.20	إهمال وتباطؤ الدولة في إحالة قيم الديون والالتزامات المتركمة عن السنوات السابقة الأمر الذي يجعل بعض المؤسسات التقنية العليا إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لتغطية تلك الالتزامات.	5
متوسط	0.981	3.25	تلجأ بعض إدارات المؤسسات التقنية العليا إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض إخفاء المخالفات والتجاوزات المالية التي قد تحدث أثناء العمل	6
متوسط	1.018	3.35	تلجأ المؤسسة التقنية العليا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بعض البنود المالية لمواجهة أزمات مستقبلية محتملة	7
مرتفع	0.954	3.75	تقوم المؤسسة التقنية العليا باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بعض البنود لتحقيق منافع إدارية مثل : ( زيادة المكافآت الإدارية - التوسع في مهمات العمل الداخلية والخارجية وغيرها )	8
مرتفع	0.834	3.77	تقوم المؤسسة التقنية العليا باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لانعدام الثقة بينها وبين الإدارة العليا بشأن العدالة في عملية توزيع الميزانية بين المؤسسات	9
مرتفع	0.564	3.68	عدم وجود معايير دقيقة وواضحة وشفافة في عملية توزيع الميزانية بين المؤسسات التقنية العليا يؤدي بإدارة المؤسسة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للحصول على أكبر قيمة ممكنة لميزانيتها	10
مرتفع	0.33	3.54	المتوسط الحسابي (الدوافع)	

بشكل عام نلاحظ من الجدول السابق أن أغلب المتوسطات الحسابية للفقرات جاءت بمستويات مرتفعة، في حين جاءت الفقرة (تلجأ بعض المؤسسات التقنية العليا لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لأجل توفير مبالغ مالية للاستفادة منها في تغطية مصروفات بنود معينة مخصصاتها غير كافية) في الترتيب الأول بمستوى موافقة مرتفع، والفقرة (تلجأ بعض إدارات المؤسسات التقنية العليا إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض إخفاء المخالفات والتجاوزات المالية التي قد تحدث أثناء العمل) في الترتيب الأخير،

بمستوى موافقة متوسط، في حين بلغ المتوسط الحسابي بلغ (3.54) وانحراف معياري بلغ (0.33)، وهذا يدل على أن مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية بمعاهد التقنية العليا بنطاق طرابلس الكبرى، جاء مرتفع) حسب المقياس المعتمد في الدراسة.

## 2- التحليل الوصفي (صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية):

لمعرفة مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للمؤسسات قيد الدراسة، تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول رقم (5) يبين ذلك: -

الجدول رقم (5) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
1	التعمد في عدم الإفصاح عن أرصدة بعض الحسابات بشكل واضح ودقيق	2.33	0.917	متوسط
2	التعمد في تأخير إصدار الصكوك للمستفيدين من أجل تضليل الرأي العام بشأن عدم وجود تغطية مالية	2.23	0.947	متوسط
3	إتباع سياسة ازدواجية المعايير في صرف المستحقات المالية تحت أذوار ومبررات وهمية مثل المعاملات موقوفة من قبل المراقب المالي وغيرها	2.75	0.439	مرتفع
4	التعمد في عدم الإفصاح عن الالتزامات المالية المستحقة الدفع	2.65	0.483	مرتفع
5	التعمد في إبقاء الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لعدد من الأيام رغم انتهاء السنة المالية لتسجيل بعض المصروفات المتوقعة حدودها مثل المكافآت والمهمات وغيرها	2.18	0.931	متوسط
6	تحميل مصروفات على بنود أخرى من خلال توفير مستندات غير حقيقية	2.30	0.791	متوسط
7	التعمد في إخفاء بعض المعاملات المالية من أجل تأخير صرف المبالغ المالية لمستحقيها أو صرفها في معاملات أخرى	2.70	0.464	مرتفع

متوسط	0.707	2.25	المبالغة في شروط ومتطلبات الصرف لبعض المعاملات كوسيلة لتأجيل صرفها لأصحابها	8
متوسط	0.716	2.28	تطبيق مبدأ المرونة في بعض المعاملات المالية المرغوب في تمريرها رغم عدم استكمال شروط ومتطلبات الصرف	9
مرتفع	0.47	2.41	المتوسط الحسابي العام (الصور)	

نلاحظ من الجدول السابق أن الفقرة (إتباع سياسة ازدواجية المعايير في صرف المستحقات المالية تحت أعمار ومبررات وهمية مثل المعاملات موقوفة من قبل المراقب المالي وغيرها) جاءت في الترتيب الأول، بمستوى موافقة مرتفع، في حين أن الفقرة (التعمد في تأخير إصدار الصكوك للمستفيدين من أجل تضليل الرأي العام بشأن عدم وجود تغطية مالية) جاءت في الترتيب الأخير بمستوى موافقة متوسط، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ (2.41) وانحراف معياري (0.47)، مما يشير إلى أن مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للمؤسسات قيد الدراسة للبيانات جاء (مرتفع) حسب المقياس المعتمد في الدراسة.

التساؤل الثالث: لمعرفة هل تختلف إجابات المبحوثين حول مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية تبعاً لمتغير مدة الخبرة والمستوى الوظيفي، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول الآتي يبين ذلك: -

الجدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول مستوى

الدوافع

المتغير	الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
مدة الخبرة	أقل من 5 سنوات	3.5800	0.53104	مرتفع
	من 5 إلى أقل من 15 سنة	3.5615	0.30149	
	من 15 سنة فأكثر	3.5227	0.31310	
المستوى الوظيفي	مراجع داخلي	3.4222	0.34197	مرتفع
	مدير القسم المالي	3.7000	0.32249	
	مدير الشؤون الإدارية	3.5571	0.39521	
	موظف بالقسم المالي	3.5444	0.30912	

تبين من خلال الجدول السابق أنه لا يوجد تفاوت بين مستويات المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات عينة الدراسة تبعاً لمتغيرات البحث (مدة الخبرة والمستوى الوظيفي)، فجميعها جاءت مرتفعة أي انه لا تختلف آراء المبحوثين حول مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية تبعاً لمتغيرات مدة الخبرة والمستوى الوظيفي بالمؤسسات حسب المقياس المعتمد في الدراسة.

التساؤل الرابع: لمعرفة هل تختلف إجابات المبحوثين حول مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية تبعاً لمتغيرات مدة الخبرة والمستوى الوظيفي، تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول الآتي يبين ذلك: -

الجدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين حول الصور

المتغير	الفئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	2.2222	0.57735	متوسط
	من 5 إلى أقل من 15 سنة	2.3590	0.42589	مرتفع
المستوى الوظيفي	من 15 سنة فأكثر	2.4747	0.48272	مرتفع
	مراجع داخلي	2.3470	0.45058	مرتفع
	مدير القسم المالي	2.5091	0.34724	
	مدير الشؤون الإدارية	2.3722	0.39545	
موظف بالقسم المالي	2.4383	0.50340		

تبين من خلال الجدول السابق أنه يوجد تفاوت بين مستويات المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية تبعاً لمتغير مدة الخبرة، بالمؤسسات حسب المقياس المعتمد في الدراسة.

بينما لا يوجد تفاوت بين مستويات المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية تبعاً لمتغير (المستوى الوظيفي) فجميعها جاءت بمستويات مرتفعة حسب المقياس المعتمد في الدراسة.

## ثانياً: النتائج والتوصيات:

### 1- النتائج

بالاعتماد على عرض ومراجعة أدبيات الدراسات السابقة ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها ميدانياً من مجتمع الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج الآتية: -

1. أن مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية لمؤسسات التقنية العليا بنطاق طرابلس يُعد مرتفعاً.
2. أن مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للمؤسسات قيد الدراسة مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية للمؤسسات التقنية العليا بنطاق طرابلس تُعد مرتفعة.
3. لا تختلف آراء المبحوثين حول مستوى دوافع المؤسسات التقنية العليا لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية تبعاً لمتغير (مدة الخبرة والمستوى الوظيفي).
4. تختلف آراء المبحوثين حول مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية تبعاً لمتغير (مدة الخبرة)
5. لا تختلف آراء المبحوثين حول مستوى صور ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات التقنية تبعاً لمتغير (المستوى الوظيفي).

### 2- التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة والاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة الحالية، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات: -

1. توعية الموظفين بالمخاطر والمشاكل الناجمة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتوحيد الجهود من أجل الحد منها.
2. إلزام ومطالبة مؤسسات التقنية بمزيد من الإفصاح والشفافية فيما يخص الأرصدة والالتزامات المالية بشكل واضح ودقيق.

3. العمل على تفعيل حوكمة المؤسسات وحث مؤسسات التقنية على تطبيقها لما لها من دور في التقليل من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
4. إنشاء ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في مؤسسات التقنية وإلزام المحاسبين بإتباعه ومعاقبتهم في حال مخالفته.

#### - الهوامش /

1. ديوان المحاسبة الليبي، (2017)، "التقرير العام"، ص 696 .
2. ديوان المحاسبة الليبي، (2018)، "التقرير العام"، ص ص 902 - 903.
3. ديوان المحاسبة الليبي، (2019)، "التقرير العام"، ص ص 737 - 740.
4. ديوان المحاسبة الليبي، (2020)، "التقرير العام"، ص 860.

#### المراجع:

- [1] الرفيع، محمود تيسير عبد الله، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، 2018.
- [2] السياغي، محمد محمود أحمد صالح، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018 .
- [3] الشيخ، سهيل، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد (5)، 2011.
- [4] حسين، علي إبراهيم "أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق - دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية". مجلة بحوث مستقبلية، العدد (31،32)، ص 138 ، 2010 .

- [5] دور مدققي الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية «المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، للفترة من 10 - 11- نوفمبر، الزرقاء - الأردن.
- [6] طينة، رنا جمال، دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة) دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العاملة في فلسطين (. الجامعة الإسلامية، غزة) رسالة ماجستير غير منشورة، ص 72، 2012 .
- [7] عبد العظيم، أميرة شريف فضل، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلافية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012.
- [8] لعروسي، آسيا، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة ، 2019 .