

أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

م.م. خالد عزيز فرحان عيسى
كلية التربية للعلوم الإنسانية
جامعة كركوك

Khalid.aziz@uokirkuk.edu.iq

المستخلص:

يعتبر العديد من الممارسين والمهنيين والمحللين الماليين أن المهتمين والمسؤولين والمستثمرين مخدوعين بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية إعادة ترتيب للدفاتر المحاسبية بشكل يلبي رغبات أطراف معينة، ويمكن ضبط هذا الانحراف عن طريق تفعيل دور المحاسبة الرشيقة من خلال أدواتها المتمثلة (خرائط تيار القيمة، الإدارة المرئية، بطاقة الأداء، التحسين المستمر)، إذ هدف هذا البحث إلى بيان دور أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وتم وضع فرضيات الدراسة تحقيقاً لمقاصده وتوجهاته، ووزعت (٨٢) استمارة استبانة على المدراء والعاملين من المحاسبين والمدققين في الميدان قيد البحث استرجع منها (٧٥) صالحة للقياس، وجرى اختبار فرضيات الدراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS)، وتوصل البحث إلى أن أدوات المحاسبة الرشيقة تسهم جميعها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبنسب عالية تقريباً في الميدان قيد البحث، ويوصي البحث بضرورة تفعيل دور أدوات المحاسبة الرشيقة في ديوان الرقابة بشكل أكثر فاعلية وكفاءة لما لها من دور في الحد وإزالة التلاعب المحاسبي والمالي.
الكلمات المفتاحية: أدوات المحاسبة الرشيقة، المحاسبة الإبداعية.

Lean Accounting Tools and its Role in Reducing Creative Accounting Practices/a Field Study in the Federal Audit Bureau

Assist. Lecturer: Khalid Aziz Farhan Essa
College of Education for Humanities
Kirkuk University

Abstract:

Many practitioners, professionals and financial analysts consider that interested persons, officials and investors are deceived by accounting numbers, as these figures are subjected to a sort of re-arrangement of accounting books to meet the wishes of certain parties. This deviation can be controlled by activating the role of agile accounting through its tools (value stream maps, visual management, scorecard, continuous improvement). The aim of this research is to demonstrate the role of lean accounting tools in reducing creative accounting practices in the Federal Audit Bureau. And the hypotheses of the study were developed to achieve its purposes and directions, (82) questionnaires were distributed to managers, accountants and auditors in the field under search, retrieve it (75), which is valid for measurement. The hypotheses of the study were tested using the Program (SPSS). The research found that lean accounting tools all

contribute to the reduction of creative accounting practices and almost in high proportions in the field under consideration, The research recommends the need to activate the role of agile accounting tools in the Audit Bureau more effectively and efficiently because of its role in reducing and eliminating the accounting and financial manipulation.

Keywords: Lean Accounting Tools, Creative Accounting.

المقدمة

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل رئيسي من قبل المحللين الماليين والمهنيين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تشمل إبداعاً في التلاعب والتحايل وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، لذا يعتبر العديد من المهنيين والمحللين الماليين والممارسين أن المهتمين والمستثمرين مخدوعين بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي أو إعادة ترتيب للدفاتر المحاسبية بهدف تلبية رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى.

المحاسبة الإبداعية لها دور في تجميل البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها الرسمية والواقعية، مما كان سبباً في نشوء العديد من الإزمات المالية في البلد. فاستخدام المحاسبة الإبداعية بأساليبها المتعارف عليها (التحايل والتضليل) يؤدي إلى فقدان الشفافية والموثوقية في البيانات المالية مما ينتج عنه تأثير بالغ على تقييم المستفيدين والجهات المرتبطة بالمؤسسة. لهذا وجب البحث عن الأساليب التي يمكن من خلالها الحد من هذه الظاهرة ومن الأساليب الفعالة هي المحاسبة الرشيقة التي تركز على إزالة العمليات والإجراءات التي لا تضيف أي قيمة للمنظمة، ويتم ذلك من خلال أدواتها المتمثلة بـ (خرائط تيار القيمة، الإدارة المرئية، بطاقة الأداء، التحسين المستمر)، وبالتالي يمكن الحد من عمليات التلاعب أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية. لذا سيجاول الباحث تسليط الضوء على دور هذه الأدوات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اتباع المنهجية التالية:

أولاً. مشكلة البحث: مر العراق بفترات صعبة بعد عام ٢٠٠٣ فغياب المسؤولية والمحاسبة دفعت بشكل وبأخر إلى قيام الأفراد في بعض المنظمات الحساسة بالدولة باتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الأطراف المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، لذا فإن تفعيل دور المحاسبة الرشيقة في هذه المنظمات من خلال أدواتها المتمثلة بـ (خرائط تيار القيمة، الإدارة المرئية، بطاقة الأداء، التحسين المستمر)، يمكن أن يساهم وبشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. تماشياً مع ما تقدم فإن البحث يحاول الإجابة على التساؤلات الآتية:

١. ما مدى مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميدان قيد البحث؟

٢. هل هناك تأثير لأدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميدان قيد البحث؟

ثانياً. أهمية البحث: يكتسب هذه البحث أهميته من أهمية المتغيرات المبحوثة والموضوع الذي تعالجه والميدان المختار للبحث، إذ يسهم هذه البحث من خلال طرح الأطر النظرية لمتغيرات البحث المتمثلة بالمحاسبة الرشيقة والمحاسبة الإبداعية، كما تتجلى أهمية البحث كالاتي:

١. بدءاً من أهمية ودور المتغيرات المبحوثة، والتي استمدت أهميتها من المشكلة الميدانية التي تعالجها، اذ ركز البحث على متغيرات مهمة ممثلة بـ (المحاسبة الرشيقة، المحاسبة الابداعية).
 ٢. تنطلق أهمية البحث من كونه دراسة وصفية وتحليلية باعتماد آراء افراد العينة المبحوثة، وان الميدان المبحوثة بحاجة الى مثل هذه الدراسات، اذ توفر لها معلومات حول قدرات يمكن توظيفها في خدمة التوجه المستقبلي لتحسين أدوات المحاسبة الرشيقة، فضلاً عن الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، لاسيما في البيئة العراقية التي تناولتها الدراسة.
 ٣. أهميتها من أهمية القطاع المبحوث في العراق بكافة نشاطاته، وبوجه خاص قطاع المالي، والذي يستلزم تقديم اقصى قدر من القوة وتوفير ما يلزم من الشفافية في تقديم المعلومات المالية.
 ٤. تعزيز مدركات المؤسسة عينة البحث تجاه المضمون العام للافتراضات التي انطلق منها البحث وعرض هذه العلاقة مروراً بالتطبيق الميداني وصولاً إلى نتائج اختبار الفرضيات.
- ثالثاً. أهداف البحث:** من خلال التعرف على مشكلة البحث وأهميتها يمكن توضيح الهدف الرئيسي لهذا البحث والذي يتمثل في تعريف المؤسسة ميدان البحث بالدور الذي تلعبه أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. فضلاً عن الاهداف الفرعية والتي تتمثل بالآتي:
١. التعرف على أدوات المحاسبة الرشيقة في الميدان قيد البحث وبيان دورها الملائم لإدارة المشاكل المحاسبية ضمن الميدان المبحوث.
 ٢. تقديم تصور عملي لطبيعة المساهمة والأثر لأدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
 ٣. معرفة مدى تبني المؤسسة عينة البحث لأدوات المحاسبة الرشيقة كتوجه استراتيجي حديث يسعى لتحقيق الكفاءة والفاعلية في العمليات المحاسبية والمالية.
 ٤. تقديم مجموعة من المقترحات للقيادات في المؤسسة عينة البحث بما يشارك في تحسين أدائها المحاسبي والمالي والمضي قدماً نحو الالتزام بأدوات المحاسبة الرشيقة كافة والإفادة منها.
- رابعاً. فرضيات البحث:** يستند البحث على الفرضيات الرئيسية الآتية:
- الفرضية الرئيسية الأولى:** تساهم أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان قيد البحث.
- الفرضية الرئيسية الثانية:** هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان قيد البحث. والفرضيات الفرعية الآتية:
١. هناك تأثير معنوي لخرائط تيار القيمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان عينة البحث.
 ٢. هناك تأثير معنوي للإدارة المرئية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان عينة البحث.
 ٣. هناك تأثير معنوي لبطاقة الاداء في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان عينة البحث.
 ٤. هناك تأثير معنوي للتحسين المستمر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الميدان عينة البحث.

خامساً. مصادر جمع البيانات والمعلومات:

١. المصادر الأولية: تم الحصول على البيانات الأولية اللازمة لهذا البحث من خلال استبانة تم إعدادها وتوزيعها على مجموعه من المدراء والمحاسبين ومدققي الحسابات التي شكلت عينة هذا البحث في ديوان الرقابة المالي ومن ثم جمع وتحليل البيانات باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك لاختبار صحة فرضيات الدراسة.
٢. المصادر الثانوية: الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بهذا البحث بالرجوع إلى الكتب والرسائل الجامعية والبحوث العلمية والتقارير والمقالات في الصحف والمجلات وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث وتحقيق أهدافها.

سادساً. منهج البحث: تمثل منهج البحث في استخدام المنهجين الآتيين:

١. المنهج الاستقرائي: وفيه يتم تناول الباحث لجوانب المشكلة واستعراض عدد من الدراسات السابقة بالاعتماد على المقالات والأبحاث والدراسات المختلفة والمتعلقة بمتغيرات الموضوع محل البحث (المحاسبة الرشيقية، المحاسبة الإبداعية) سواء كانت دراسات باللغة العربية أو الأجنبية.
 ٢. المنهج الاستنباطي: من خلال هذا المنهج يقوم الباحث باختبار الفروض الخاصة بالبحث إحصائياً من أجل تحديد مدى صحة الفروض من عدمها، وذلك من خلال تصميم قائمة استبانة مُعدة لهذا الغرض يتم توزيعها على المدراء والمدققين في ديوان الرقابة المالية.
- #### سابعاً. حدود البحث: تتمثل حدود البحث بما يأتي:

١. الحدود المكانية: انحصرت الحدود المكانية للبحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي.
٢. الحدود الزمانية: انحصرت حدود البحث في المدة الزمنية التي تم بها البحث خلال عام ٢٠١٩ من الفترة ١/١٥ إلى ٧/١٥.
٣. الحدود البشرية: اختير مجموعة من القيادات والمحاسبين والمدققين العاملين في ديوان الرقابة كمجتمع البحث الإحصائي.

ثامناً. الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات البحث:

١. دراسة (مطر والحلي، ٢٠٠٩)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية): هدفت الدراسة الى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة. وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها الى ان المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية عن طريق انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات. ومن اهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة ان المدققين الخارجيين ينبغي ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة الإجراءات وممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.
٢. دراسة (الخشاوي والدوسري، ٢٠٠٨)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها): هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اهم الممارسات المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف الى الأساليب والاتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة

الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أيضاً دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الإجراءات والممارسات المحاسبية الإبداعية. ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. وكانت من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الأساليب والاتجاهات الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والافصاح الأمر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

٣. دراسة (عبد المجيد، ٢٠٠٦، منهج محاسبي مقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية لأغراض دعم المركز التنافسي في إطار مدخل الترشيدي): تهدف الدراسة إلى تحليل مدخل الترشيدي والتأثيرات المحاسبية الناجمة عن تطبيقه، وحصص المشكلات المحاسبية لتطبيق مدخل الترشيدي، ودراسة أثر التطوير المقترح على أداء الوحدات الاقتصادية والقرارات الإدارية المختلفة المبينة على المعلومات المحاسبية، كما توصلت الدراسة إلى النتائج التالية، يساعد تطبيق مدخل الترشيدي على استقرار أو ارتفاع مستويات الأداء بالوحدة الاقتصادية. وتوفر مقومات نظم المعلومات في ظل مدخل الترشيدي معايير كمية لتقييم الأداء إلى جانب المعايير المالية. ويمكن تطبيق مدخل الترشيدي من اتخاذ قرارات تدعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية من خلال ترشيدي الموارد وخفض التكلفة إلى أدنى حد ممكن في إطار مستوى جودة يناسب المستهلك. كما أوصت الدراسة بما يلي، إجراء دراسات مماثلة في الوحدات الاقتصادية الخدمية نظراً لأهمية ترشيدي الموارد والرقابة عليها، ودراسة أثر تطبيق المدخل والمشكلات التي تعترض التطبيق في مثل هذه الوحدات.

٤. دراسة (Maskell & Baggaley, 2006، المحاسبة الرشيقية: كل ما يتعلق بها):

Lean Accounting: What's It All About?

تهدف الدراسة إلى استعراض الإطار العام للمبادئ والممارسات والأدوات الخاصة بالمحاسبة الرشيقية التي تم تطويرها من قبل قادة فكر المحاسبة الرشيقية خلال مؤتمر (المحاسبة الرشيقية)، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الرشيقية هي في حد ذاتها مرشدة، تخفض الفاقد، وذات أدوات مرئية، وتفرغ وقت العاملين بالإدارة المالية والمحاسبة ليتمكنوا من المشاركة في التحول نحو الترشيدي، كما أن الشركات التي تستخدم المحاسبة الرشيقية لديها معلومات أفضل لصنع القرار، وتوفر تقارير بسيطة وفي الوقت المناسب ومفهومة بشكل واضح من قبل الجميع في الشركة، كما أن منهج الرشيق يساعد الشركة على النمو، وإضافة المزيد من القيمة للعملاء، وزيادة التدفقات النقدية والقيمة لحملة الأسهم والملاك. ويخلص الباحث أن الدراسة تعتبر دليلاً لا يمكن أن تستفيد منه شركات الأعمال التي تسعى إلى التحول نحو منهج الرشيق، حيث بينت أن العديد من الشركات أصبحت تتحول نحو الترشيدي كدليل على أن تلك الشركات أدركت فوائد تطبيق هذا المنهج.

تاسعاً. وصف العينة والميدان المبحوث:

١. نبذة مختصرة عن ديوان الرقابة المالي الاتحادي: يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي هيئة مستقلة مالياً وإدارياً له شخصية معنوية وهو أعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب العراقي يمثلته رئيس الديوان أو من يخوله يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد من خلال الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته في جميع أرجاء العراق بموجب قانونه والقوانين النافذة الأخرى،

ويعد أحد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري والمساهمة الفاعلة في دعم الاقتصاد الوطني وبناء عراق جديد قائم في إدارته على أسس مالية واقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة.

٢. وصف الافراد المبحوثين

الجدول (١) يوضح الخصائص الشخصية لأفراد العينة.

الجدول (١) الخصائص الشخصية لأفراد العينة

المؤهل الأكاديمي									
اعدادية		دبلوم فني/معهد		بكالوريوس		دبلوم عالي		ماجستير	
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
٦	٨	١٠	١٣,٣٣	٣٦	٤٨	١٨	٢٤	٥	٦,٦٧
الخبرة الوظيفية (سنة)									
١٠-٦		١٥-١١		٢٠-١٦		٢١ فأكثر			
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
٥	٦,٦٧	١٨	٢٤	٣١	٤١,٣٣	٢١	٢٨		
التخصص الوظيفي									
مدير قسم		مدير شعبة		مدقق		محاسب			
العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
٩	١٢	١١	١٤,٦٦	٢٩	٣٨,٦٧	٢٦	٣٤,٦٧		

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجانب الميداني.

يتبين من الجدول أعلاه بان المؤهل العلمي الأعلى هو درجة البكالوريوس بنسبة (٤٨%) وهو يدل على المستوى العلمي العالي الذي يتمتع به افراد العينة ويدعم ذلك نسبة الافراد الذين يحملون درجة الدبلوم العالي والتي جاءت بالمرتبة الثانية بنسبة (٢٤%). اما الخبرة الوظيفية فنلاحظ امتلاك عينة البحث لعدد سنوات خبرة جيدة جداً فالخبرة الوظيفية بين (٢٠-١٦) كانت الأعلى بنسبة (٤١,٣٣%)، وتليها من حيث النسبة (٢١ فأكثر). فيما كانت نسبة المدققين هي الأعلى للتخصصات الوظيفية بنسبة (٣٨,٦٧%)، وتليها تخصص المحاسب بنسبة (٣٤,٦٧%).

الإطار النظري

المحور الأول: أدوات المحاسبة الرشيقة

أولاً. مفهوم المحاسبة الرشيقة: هناك العديد من المشاكل والتشوهات في البيانات والتقارير المالية لا يمكن العثور عليها، وبسبب هذه المشاكل وغيرها من الطرق التقليدية في نظم المحاسبة الإدارية والتي أصبحت غير مجدية، إذ إن أنظمة المحاسبة التقليدية أوجدت الكثير من المشاكل والتشوهات في البيانات والتقارير المالية التي يمكن أن تعرقل التقدم في الأعمال، وللحفاظ على التحول الرشيق، ينبغي على كبار المديرين التنفيذيين والماليين أن يعرفوا كيفية تحويل الممارسات المحاسبية الروتينية إلى نظام جديد لدعم الممارسات الرشيقة (Daniel Haskin, 2010: 12).

المحاسبة الرشيقة Lean Accounting أو كما يطلق عليها بالمحاسبة الخالية من الهدر هي جزء من نظام متكامل وأسلوب إداري (Lean Management System: LMS) تحت ظل المنهج

الرشيق *lean approach*، وتعتمد هذه الفلسفة على التفكير الرشيق *Lean Thinking* في تدبير وحذف العمليات والإجراءات التي لا تعطى قيم مضافة *Non-Value Work* وبالتالي جعل العمليات المالية أسهل وأكثر كفاءة وفاعلية وقدرة على الفهم والتنفيذ (الجنابي، ٢٠١٨: ١٧٦).

وقد صاحب مصطلح المحاسبة الرشيقة العديد من الغموض لمعظم المدققين ورجال الأعمال والمحاسبين في بداية ظهوره، لقد سمعوا عن مصطلح التصنيع الرشيق، ولكن ليس مصطلح المحاسبة الرشيقة، وسبب هذا الغموض هو كيفية إدخال الأفكار الرشيقة في العمليات والاجراءات المحاسبية والمالية، إذ تتعامل المحاسبة الرشيقة مع الإيرادات والتكاليف المتغيرة المرتبطة بها وكذلك اللازمة لتوليد المبيعات، وفكرتها تتمحور حول "لا تنفق الأموال ما لم تكن مرتبطة بتوليد الأرباح، دون أي تشوهات"، وبما أن المحاسبة الرشيقة توفر معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات، فإن لها تأثير بزيادة المبيعات، وزيادة شفافية المعلومات المالية، وهي مهمة خصوصاً في ظل اقتصاد بطيء، إذ تحتاج المنظمات إلى أدوات مثل تكاليف تدفق القيمة فضلاً عن تطبيقات صنع القرار الرشيق (Kateryna Ogar, et. al., 2017: 43).

إن تجاهل مفاهيم المحاسبة الرشيقة يجعل من تطبيق الأساليب والادوات الرشيقة أقل نفعاً وكفاءة لأن العمليات الحسابية هي الأساس في العمليات التجارية في كافة المنظمات، ويمكن تطبيق هذه المفاهيم في مجموعة متنوعة من الحالات والعمليات وهو مثالي لقياس وأداره النتائج في الأوقات الاقتصادية الصعبة، ويشجع التطبيق الكامل للمنهج الرشيق في المنظمات على إنتاج القيمة التي ترغب بها المؤسسة، استناداً إلى التفكير الرشيق فإن المؤسسة تتكبد فقط التكاليف لإنتاج قيمة للمنظمة (Enoch, 2013: 37).

إذ تعد المحاسبة الرشيقة إحدى الأساليب الرشيقة المهمة المستخدمة ضمن المنهج الرشيق، حيث اعتمدها الشركات الأمريكية والأوروبية الرائدة لتكاملها مع أساليب الرشيقة الأخرى (الإدارة الرشيقة، التصنيع الرشيق، وسلسلة التجهيز الرشيقة والأساليب الرشيقة الأخرى)، إذ اكتشفت هذه الشركات أن التفكير الرشيق ينبغي أن يطبق على كل جانب من جوانب المؤسسة بما في ذلك العمليات المحاسبية والإدارية (Daniel Haskin, 2010: 13).

اتساقاً مع ما سبق فإن الباحث يجتهد في تعريف المحاسبة الرشيقة بأنها مفهوم يرتبط بالعمليات المحاسبية والمالية، وتشير إلى إجراءات وممارسات المحاسبة العملية والمبسطة المصممة لتزويد قادة الأعمال والماليين مع الحقائق والأرقام سهلة الفهم والوضوح، في الواقع فإن المحاسبة التقليدية غالباً ما تستخدم وثائق ومستندات إضافية توضح كيفية تقسيم التكاليف، وتوسيع البيانات والتقارير المالية بدلاً من تبسيطها.

ثانياً أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة: تكمن أهمية المحاسبة الرشيقة في دعم الأساليب الرشيقة في المؤسسة (الإدارة الرشيقة، الحيود السداسية الرشيقة، سلسلة التوريد الرشيقة والتسويق الرشيق وما إلى ذلك)، المحاسبة الرشيقة تعكس التفكير الرشيق في كافة أنحاء المؤسسة، إذ إن تطبيق المحاسبة الرشيقة يعمل على توفير المعلومات المفهومة والدقيقة في الوقت المناسب، لتحفيز تحويل الأفكار في أنحاء المؤسسة كافة، وصنع القرار مما يؤدي إلى زيادة قيمة المقدمة من قبل المؤسسة وسلاسة التدفق النقدي. إن استخدام الأدوات الرشيقة تعمل على إزالة الهدر في التقارير المالية والعمليات المحاسبية فضلاً عن الحفاظ على الرقابة المالية الشاملة. وكذلك دعم ثقافة الرشاقة عن

طريق تحفيز الاستثمار في الموظفين، وتوفير معلومات ذات الصلة بالعمليات وقابلة للتنفيذ، وتمكين التحسين المستمر على كل مستويات المؤسسة (Drickhamer, D. 2004: 50).

تصف المحاسبة الرشيقية التغييرات والاجراءات التي تقوم بها المؤسسة لنظم المحاسبة بانها داعمة التفكير الرشيق، وتقوم المنظمات بإجراء هذه التغييرات على عناصر القياس والتحكم والإدارة في نظمها المحاسبية، إن المحاسبة الرشيقية تحافظ على الوقت والمال من خلال الحد من الأنشطة والاجراءات المرتبطة تقليدياً مع نظم المحاسبة والرقابة، وهي تمكن المنظمات من تزويد الإدارات الأخرى ببيانات وتقارير رقمية يمكن استخدامها وفهمها وتساعد على تحديد وقياس الأثر المالي للتحسينات الرشيقية على نطاق المؤسسة. المحاسبة الرشيقية تقدم معلومات بسيطة في الوقت المناسب وتمكن الناس على كافة مستويات المؤسسة من تنظيم المعلومات والتقارير المالية وقياس الأداء حول التدفقات القيمة وبالتالي تعظيم الربحية (Ed. Stenzel, J. 2007: 85).
وتكمن أهمية المحاسبة الرشيقية بالآتي: (الجنابي، ٢٠١٨: ١٧٨-١٧٩).

١. **إعداد تقارير مالية في الوقت المناسب:** يكون إعداد التقارير المالية والتشغيلية الرشيقية على مستوى تدفق القيمة وعادة ما تكون خلال أسبوع، بدلاً من التقارير والبيانات المالية التقليدية المعقدة، ففي المحاسبة الرشيقية يمكن فهم واستخدام التقارير المالية بسهولة، فضلاً عن توفير المعلومات المالية في الوقت المناسب.

٢. **تعظيم القيمة:** يركز أعضاء فريق تدفق القيمة في المحاسبة الرشيقية بشكل أساسي على القيمة التي تم إنشاؤها، وبالتالي يتم السيطرة الكاملة على العمليات المالية والمحاسبية والتي تخلق هذه القيمة، ثم يمكننا العمل خطوة بخطوة لتعظيم القيمة المقدمة، في نفس الوقت تعمل على تخفض التكاليف وزيادة القيمة للزبائن بغية الوصول إلى ولائه.

٣. **اتخاذ القرارات المناسبة من خلال مربع النقاط:** تستخدم المحاسبة الرشيقية (مربع النقاط) وهو تقرير من صفحة واحدة تظهر من خلاله الجوانب الثلاثة لتيار القيمة التي تحدد النتائج المالية والتشغيلية، ويستخدم "مربع النقاط" على نطاق واسع في المحاسبة الرشيقية، إذ يظهر أداء تيارات القيمة، والنتائج المالية، والنتائج التشغيلية، واستخدام القدرات كما يستخدم صندوق النقاط لحساب الفوائد المالية والتشغيلية، مربع النقاط هو الأسلوب الرئيسي لصنع القرار للمنظمات الرشيقية، إن استخدام مربع النقاط لصنع القرار يؤدي إلى أرباح أفضل وقرارات أفضل.

٤. **العمل أقل بكثير:** المحاسبة الرشيقية لا تحتاج إلى العديد من المعاملات والاجراءات المطلوبة للحفاظ على البيانات والتقارير بالمقارنة مع أنظمة المحاسبة للمنظمات التقليدية، إذ إن هناك مسار واضح ومفهوم لإجراء التغييرات في ظل المحاسبة الرشيقية، وبالتالي سوف تصبح الاجراءات والعمليات في المؤسسة تحت السيطرة بشكل أفضل مما يخفض من العمل المطلوب.

٥. **البيانات المالية بلغة بسيطة:** توفر المحاسبة الرشيقية البيانات والتقارير المالية التي يمكن فهمها بسهولة لأي شخص في المؤسسة، يتم تقديم المعلومات والبيانات بطريقة غير معقدة في الميزانية وبيانات الدخل، ومن السهل استخدام بيانات الدخل البسيطة والمفهومة لأنها لا تتضمن بيانات مربكة ومضلة تتعلق بالتكاليف القياسية، وعندما تستخدم البيانات والتقارير المالية بلغة بسيطة في الاجتماعات يتغير السؤال من، ماذا يعني هذا؟ إلى ماذا علينا أن نفعل؟

الهدف الرئيس من المحاسبة الرشيقية هو إزالة كافة النفايات في المعاملات الحسابية والمالية لتحقيق قيمة للمنظمة. وهناك مجموعة من الأهداف التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها عند تطبيق المحاسبة الرشيقية وهي كالآتي: (Hornegren C., et al., 2009: 28)

- ❖ إعداد العمليات والتقارير الحسابية بالسرعة والوقت المطلوب.
 - ❖ وضع ضوابط مالية وتشغيلية فعالة.
 - ❖ إنتاج تقارير ومعلومات دقيقة وبسيطة الفهم تمكن العاملين من فهمها.
 - ❖ إزالة العديد من النفايات في نظم المحاسبة.
 - ❖ حساب الأثر المالي الصحيح للمنظمة.
 - ❖ اتخاذ قرارات أفضل مما تؤدي إلى أفضل الأعمال وبالتالي أرباح أفضل.
- ثالثاً. أدوات المحاسبة الرشيقة:** نستعرض في هذه الفقرة أدوات المحاسبة الرشيقة إذ إن هناك عدة أدوات تتضمنها المحاسبة الرشيقة كلها تعمل مع بعضها لتكوين الرقابة والإدارة للمنظمات الرشيقة، وتشمل هذه الأدوات كالاتي: (Maskell & Baggaley, 2006: 76)
١. **خرائط تيار القيمة:** تعد خرائط تيار القيمة أحد الأدوات الأساسية المستخدمة في المحاسبة الرشيقة، ويكون التركيز في العمليات والتقارير المالية والتشغيلية حول القيمة، ففي المحاسبة الرشيقة ليس هناك اهتمام كبير بكفاءة وفعالية الإدارات الفردية، والمنتجات أو العمليات، ولكن يكون الاهتمام بشكل كبير في تيار القيمة الذي يبدأ من عملية البيع على طول الطريق حتى الشراء والإنتاج وصولاً إلى الشحن. وتيار القيمة يعني كافة الإجراءات التي تضيف القيمة والتي لا تضيف قيمة، فرسم خريطة لتيار القيمة يمكن من خلالها تحديد وإزالة الإجراءات التي لا تضيف قيمة والاكتفاء بالتي تضيف قيمة للعمليات المحاسبية والمالية (Woehrle & Abou-Shady, 2010: 113).
 ٢. **الإدارة المرئية:** ويقصد بها إدارة العمليات المحاسبية والمالية في مكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات والبيانات والمتعلقة بالأنشطة والإجراءات اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي، ومن هذه الأدوات أضواء الطلب والاستدعاء والتي تستخدم لدعوة العاملين والمدراء والمشرفين للحصول على المساعدة، كما يستعملها العاملين لغرض توصيل المشكلات التي تواجههم إلى الإدارة، فضلاً عن وجود ألوان مختلفة لكل طلب، حيث يمثل لكل لون دلالة محددة. تتطلب المحاسبة الرشيقة عرض مرئي لكل من المقاييس المالية وغير المالية، إذ يتبين أن المنظمات التي تتبنى المحاسبة الرشيقة تستخدم الإدارة المرئية للتواصل بالمعلومات والبيانات الأساسية التي ينبغي تبادلها بين العاملين والإدارة لغرض تحقيق أهداف تكون واضحة ومشاركة (Maskell & Baggaley, 2006: 77).
 ٣. **بطاقة الأداء:** تستخدم بطاقة الأداء لغرض تقييم وتخطيط الأداء حيث أن التخلي عن نظام التكاليف المعياري يتطلب التخلي عن نظام الرقابة التشغيلية الرئيسي أيضاً الذي ينبغي استبداله، وتستخدم المحاسبة الرشيقة بطاقة الأداء كأسلوب رقابة وتخطيط يعمل على مقارنة مؤشرات أداء التشغيلية والمالية للأسبوع الحالي مع أداء الأسبوع السابق فضلاً عن الحالة المستهدفة في المستقبل، وبالتالي فإن أسلوب الرقابة وفق المحاسبة الرشيقة يستخدم مزيج من المقاييس التشغيلية والمالية وغير المالية لتيار القيمة (Baggaley B., 2007: 70).
 ٤. **التحسين المستمر:** يسعى المدراء دوماً لاغتنام الفرص لخفض التكاليف من خلال تحسين الكفاءة المالية والتشغيلية، وفي هذا الصدد يعد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) أحد الأدوات التي تستعملها المنظمات لتقليل الوقت الذي يستغرقه العمل للقيام بأي إجراء وإزالة الهدر بصورة مستمرة، وهو أسلوب لخفض التكاليف. أن أسلوب التحسين المستمر يعني البحث المستمر عن الطرق والوسائل الجديدة لخفض التكاليف، والسعي الحثيث للتحسين وتقديم قيمة مضافة

للمنظمة بالبحث عن السبل لزيادة الكفاءة الكلية والسعي المستمر لتحقيق الكمال (Cunningham et al., 2003: 101).

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

أولاً. مفهوم الإبداع: وضع الباحثون تعريفاً للإبداع على أنه (انتاج شيء ما على أن يكون جديداً في تكوينه وصياغته، وان كانت عناصره موجودة من قبل كابتداع نشاط أو عمل من الأعمال العلمية أو الفنية أو الأدبية) (جريرة، ٢٠١٥: ٣). حيث يمثل مفهوم الإبداع الذي تتنافس عليه المنظمات والدول الآن، أساس الثورة المعرفية والتكنولوجية ومصدر التفوق والتقدم الاقتصادي، ومنبع القيمة المضافة العالية، هذا لأن الاستراتيجيات والمخترعات والمبتكرات والمعارف الجديدة إذا أضيف إليها الوعي والثقافة القويمة والقيم الكامنة في المنظمات وفي المجتمعات، تمثل المصدر المهم والجديد لثروات تلك المنظمات والدول (الحلبي، ٢٠٠٩: ٤٢).

ثانياً. مفهوم المحاسبة الإبداعية: تتضمن العملية المحاسبية معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم المشاكل والصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة لغرض عرض نتائج الأحداث المحاسبية والمالية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الخداع، الغش، التحريف أو سوء العرض. ويرى Smith ان النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت بسبب خفة يد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الواقعي، إذ كان هنالك ضغط لإنتاج أكبر قدر من الأرباح في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت المنظمات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأت المنظمات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها (Effiok & Eton, 2012: 51).

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع أبتكر حديثاً من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المحللين الماليين والمهنيين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً من نوع آخر يتضمن التحايل وتضليل والتلاعب المستثمرين ومستعملي المعلومات المالية والمحاسبية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تنظير أو تأصيل علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة. فأعتبر العديد من الممارسين والمهنيين والمحللين الماليين أن السوق والمستثمر مخدوعين بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية إعادة الترتيب أو الطهي للدفاتر المحاسبية والمالية تلبية رغبات أطراف معينة (Amat & Growthorpe, 2011: 36).

مما سبق نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي أسلوب أو وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب والتحايل في العناصر الخاصة بالقوائم والتقارير المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمنظمات الأعمال بصورة غير حقيقية وغير صادقة، الأمر الذي قاد إلى حدوث معظم الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنظمات، وخلال العقود الماضية أخذ المختصون والأكاديميين في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من المفاهيم: فعرفها (Mahdi & Mohsen, 2012: 1319) بأنها مجموعة من الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم لغرض التلاعب بالأرقام والتقارير المالية من خلال الاستفادة من المبادئ والخيارات المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل. وعرفها (Ghosh, S., 2010: 2) بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية والمالية عن طريق

الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات القياس والإفصاح من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المحاسبية والمالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم. في الجانب الآخر فإن المحاسبة الإبداعية تعرف أيضاً بأنها القدرة على إيجاد أشياء جديدة قد تكون حلولاً أو أفكاراً أو منتجات أو طرق أو خدمات أو أساليب عمل مفيدة عن طريق استخدام المحاسب لخبرته ومهارته الشخصية الإبداعية في استنباط أساليب محاسبية جديدة أو توصله إلى حلول محاسبية ومالية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي (جرار، ٢٠٠٦: ٧١).

إن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين: الأولى سلبية وتتمثل في إتباع التلاعب والتحايل وأساليب التعليل بالأرقام لغرض إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو بهدف إخفاء حقائق معينة. أما الثانية إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات المالية ومحاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية ومفهومة لمستعملها، وتعمل على التطوير والتجديد في الطرق والإجراءات المحاسبية (Ghosh, S., 2010: 4).

اتساقاً مع ما سبق فإن الباحث يجتهد في وضع تعريفاً للأبداع المحاسبي بأنها عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون والمحللون استخدام معرفتهم بالإجراءات والقواعد المحاسبية والمالية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

ثالثاً. مظاهر المحاسبة الإبداعية: هناك بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية، وهي كالآتي: (Ghosh, S., 2010:5)

١. تسجيل جزء من المبيعات في الفترة الماضية أو اللاحقة مما يؤدي إلى التأثير على الأرباح والنتائج، فضلاً عن تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والمبيعات.
 ٢. عدم إظهار الحسابات المعدومة والمستحقة مما يؤدي إلى تضخيم الموجودات المتداولة والأرباح وتضخيم الموجودات المتداولة وحقوق الملكية.
 ٣. عدم استبعاد مبيعات ما بين المنظمات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات، فضلاً عن إعادة التقييم للموجودات الثابتة مما يؤدي إلى تضخيم حقوق المساهمين والموجودات.
 ٤. تصنيف المنظمات الخاسرة والتابعة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع المؤسسة الأم مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل.
 ٥. تحويل الأعمال والعمليات الخاسرة إلى منظمة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من هذه الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية.
 ٦. تأخير دفع الدائنين وتسريع تحصيل المدينين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
 ٧. تسريع إصدار الفواتير وتأخير عمليات الشراء في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين ومن ثم تحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.
- إن تلك الممارسات غير الأخلاقية والتي قد تكون غير قانونية في معظم الدول هي تحت مراقبة ومجهر الهيئات والسلطات الرقابية المحاسبية والمالية والتنظيمية في كافة الدول ولكن يبقى الأمر هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات المالية والإدارات التنفيذية والمدققين الداخليين ومراقبي الحسابات أنفسهم لتلك المنظمات.

المحور الثالث: الحد من المحاسبة الإبداعية في ظل أدوات المحاسبة الرشيقة

إن قيام عدد كبير من المنظمات إما بالتحفظ عن الإعلان عن البيانات والمعلومات بسبب كونها معلومات جوهرية تمس أو تؤثر على أداء المؤسسة وقدرتها على المنافسة وخاصة أمام منافسيها التجاريين في حال الإعلان عنها و/ أو محاولة إعادة صياغة تلك المعلومات أو التقارير المالية والتشغيلية والإدارية بوسائل وطرق متعددة (قانونية وغير قانونية) يمكن تسميتها بالمحاسبة الإبداعية وهي عبارة عن القيام بمجموعة من الممارسات الانتقائية في استخدام الإجراءات والسياسات المحاسبية والإفصاح اللازم لغرض التأثير على القوائم المالية إيجاباً و/أو سلباً، لأنه ليس بالضرورة أن تقوم المنظمات بإخفاء المعلومات السلبية فقط ولكن من الممكن أن تقوم بتأجيل الإعلان عن المعلومات الإيجابية وتقديمها بأساليب وطرق وأشكال غير دقيقة وواضحة للمستثمرين والمساهمين كما جرى لدى العديد من المنظمات العالمية الكبرى مؤخراً، مما أثر في أداء أسهم تلك المنظمات في الأسواق المالية العالمية (Amat & Growthorpe, 2011: 38).

لا شك أن مكافحة أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تعد من الأمور المعقدة والصعبة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي دوماً لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الأساليب والممارسات ومن ثم محاولة إزالتها أو الحد منها (Effiok & Eton, 2012: 55)، وفيما يلي هم الاتجاهات والوسائل والأدوات الحديثة المستخدمة للكشف عن أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

١. تنمية ثقافة التحسين المستمر بين المهتمين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات والتقارير المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر من خلال أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المهتمين أو المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بهدف رفع مستواهم المحاسبي، أو من خلال الجهات المعنية بشفافية وسلامة القوائم المالية وما يرد بها من معلومات وبيانات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.
٢. خرائط تيار القيمة تعد من الأدوات الرئيسية في المحاسبة الرشيقة والتي تستخدم لغرض مشاهدة تدفق المعلومات والبيانات وبذلك يمكن كشف وبيان عمليات الانتحال والتلاعب التي تحدث في هذه البيانات والتقارير المالية، الشركات التقليدية غالباً لها فهم محدود وقليل حول تدفق المعلومات والبيانات من خلال عملياتها وذلك لان الطرق والمسارات التي تتخذها هذه المعلومات ملتوية ويصعب فهمها، وخرائط تيار القيمة ستمثل نقطة الانطلاق نحو المحاسبة الرشيقة.
٣. تستخدم الإدارة المرئية لمراقبة وتعقب الوضع المالي والتشغيلي بحيث يتيح لكل شخص التأكد من كيفية عمل العمليات المحاسبية، ويتم عرض المعلومات والبيانات والتقارير المالية باستخدام وسائل وطرق عدة مما يسهل عمليات كشف التشوّهات والتلاعب في هذه البيانات. حيث تتبنى المنظمات أسلوب الإدارة المرئية لغرض تبادل المعلومات بين المحاسبين والمدققين وكافة الأطراف المهمة والمستفيدة.
٤. تستخدم بطاقة الأداء في تخطيط وتقييم الأداء فضلاً عن مقارنة المؤشرات المالية بين فترات متقاربة ومتباعدة بهدف التقييم وبالتالي يمكن تسهيل مهمة الكشف عن التباين والتفاوت في التقارير المالية والمحاسبية والكشف عن أي تحايل قد يحدث في العمليات المحاسبية.

الإطار الميداني

المحور الأول: تشخيص مدى مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة

١. **خرائط تيار القيمة:** من أجل اختبار الفرضية الأولى تطلبت المعالجة الإحصائية الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب المساهمة من قبل المؤسسة قيد البحث الخاص بخرائط تيار القيمة وبحسب اجابات الافراد المبحوثين، اذ يبين الجدول (٢) ان المعدل العام للوسط الحسابي بلغ (٣,٨٧) وهي اعلى من الوسط الفرضي للدراسة (٣)، وانحراف معياري (٠,٧٩).
اما نسبة المساهمة على المستوى الكلي لخرائط تيار القيمة فقد بلغ معدلها (٧٧,٤ %) وهي نسبة عالية نسبياً بناءً على اجابات المبحوثين، وكانت نسبة مساهمة العاملين هي الاعلى (٨٢,٦%) للمتغير (X6) يتم تدفق الأنشطة والعمليات داخل الديوان بانسيابية وسهولة دون وجود أخطاء) بوسط حسابي هو الاعلى (٤,١٣) وبأقل انحراف معياري (٠,٦٧). في حين كانت اقل النسب مساهمة للمتغير (X1) بنسبة مساهمة (٦٩%) والتي تنص (يتم تحديد ومتابعة كافة الأنشطة اللازمة للحصول على بيانات مالية دقيقة) بأقل وسط حسابي (٣,٤٥) وانحراف معياري (٠,٧٥).
الجدول (٢): مدى مساهمة خرائط تيار القيمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
X1	يتم تحديد ومتابعة كافة الأنشطة اللازمة للحصول على بيانات مالية دقيقة.	٣,٤٥	٠,٧٥	٦٩	٧
X2	هناك مراجعة مستمرة للبيانات المالية في كل مرحلة لتأكد من خلوها من التلاعب.	٣,٧٩	٠,٧٨	٧٥,٨	٥
X3	تتبع إدارة الميدان قيد البحث إجراءات وبرامج تساعد في الكشف عن التحايل في البيانات المالية.	٤,٠٧	٠,٧٦	٨١,٤	٣
X4	تمتلك إدارة الميدان قيد البحث القدرة على القيام بمهامها من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة على كافة العمليات الحسابية.	٣,٧١	١,٠٠	٧٤,٢	٦
X5	يتم متابعة ودراسة تنفيذ الأنشطة والعمليات الحسابية للتأكد من الالتزام بالقواعد الحسابية.	٤,٠٨	٠,٨٢	٨١,٦	٢
X6	يتم تدفق الأنشطة والعمليات داخل الديوان بانسيابية وسهولة دون وجود أخطاء.	٤,١٣	٠,٦٧	٨٢,٦	١
X7	يمكن تحديد مواطن الخلل والتلاعب في سير العمليات بصورة دقيقة.	٣,٨٩	٠,٧٩	٧٧,٨	٤
المعدل		٣,٨٧	٠,٧٩	٧٧,٤	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

٢. **الإدارة المرئية:** من أجل اختبار الفرضية الأولى تطلبت المعالجة الإحصائية الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب المساهمة من قبل المؤسسة قيد البحث الخاص بالإدارة المرئية وبحسب اجابات الافراد المبحوثين، اذ يبين الجدول (٣) ان المعدل العام للوسط الحسابي بلغ (٣,٦٧) وهي اعلى من الوسط الفرضي للدراسة (٣)، وانحراف معياري (٠,٨٧).

اما نسبة المساهمة على المستوى الكلي للإدارة المرئية فقد بلغ معدلها (٧٣,٤ %) وهي نسبة عالية نسبياً بناءً على اجابات المبحوثين، وكانت نسبة مساهمة الأعلى هي (٨١,٤%) للمتغير (X1) والذي ينص (يتم تبادل المعلومات والبيانات المالية بين الإدارة والعاملين من المحاسبين والمدققين بهدف الحد عمليات التلاعب) بوسط حسابي هو الاعلى (٤,٠٧) وبأقل انحراف معياري (٠,٦٩). في حين كانت اقل النسب مساهمة هي للمتغير (X4) بنسبة مساهمة (٦٧,٨%) والتي تنص (يتم الكشف عن الأخطاء المحاسبية والعمل على حلها والحد منها مستقبلاً) بأقل وسط حسابي (٣,٣٩) بانحراف معياري (١,١٣).

الجدول (٣): مدى مساهمة الإدارة المرئية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
X1	يتم تبادل المعلومات والبيانات المالية بين الإدارة والعاملين من المحاسبين والمدققين بهدف الحد عمليات التلاعب.	٤,٠٧	٠,٦٩	٨١,٤	١
X2	يتم توصيل الشكاوى والاطعاء بشكل مباشر إلى الإدارة.	٣,٦٣	٠,٩٠	٧٢,٦	٤
X3	تقوم إدارة الميدان قيد البحث بمراقبة الأنشطة والعمليات بشكل مستمر للحد من أي عمليات مشبوهة.	٣,٤٦	٠,٨٣	٦٩,٢	٥
X4	يتم الكشف عن الأخطاء المحاسبية والعمل على حلها والحد منها مستقبلاً.	٣,٣٩	١,١٣	٦٧,٨	٧
X5	يتم عرض المعلومات والبيانات والتقارير المالية باستخدام وسائل وطرق عدة مما يسهل عمليات كشف التشوّهات.	٣,٤٤	١,٠٧	٦٨,٨	٦
X6	تجرى عملية مراقبة وتعقب الوضع المالي والتشغيلي بحيث يتيح لكل شخص التأكد من كيفية عمل العمليات المحاسبية.	٣,٩٤	٠,٨٠	٧٨,٨	٢
X7	هناك متابعة دورية لكافة الأنشطة والعمليات الحسابية.	٣,٧٧	٠,٧٠	٧٥,٤	٣
المعدل		٣,٦٧	٠,٨٧	٧٣,٤	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

٣. بطاقة الأداء: من اجل اختبار الفرضية الأولى تطلبت المعالجة الإحصائية الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب المساهمة من قبل المؤسسة قيد البحث الخاص ببطاقة الاداء وبحسب اجابات الافراد المبحوثين، اذ يبين الجدول (٤) ان المعدل العام للوسط الحسابي بلغ (٣,٨٩) وهي اعلى من الوسط الفرضي للدراسة (٣)، وبانحراف معياري (٠,٨١).

اما نسبة المساهمة على المستوى الكلي لبطاقة الاداء فقد بلغ معدلها (٧٧,٨ %) وهي نسبة عالية نسبياً بناءً على اجابات المبحوثين، وكانت نسبة مساهمة الاعلى هي (٨٩%) للمتغير (X3) (تعمل إدارة الميدان قيد البحث على تخطيط وتقييم الأداء بشكل مستمر بهدف إزالة التلاعب) بوسط

حسابي هو الاعلى (٤,٤٥) وبأقل انحراف معياري (٠,٨٠). في حين كانت اقل النسب مساهمة للمتغير (X5) وبنسبة مساهمة (٦٨%) (يتم دراسة الأداء الحالي مع الأداء في الماضي الحالة المستقبلية المستهدفة لإزالة إي حالة مشبوهة) بأقل وسط حسابي (٣,٤٠) بانحراف معياري (٠,٨٨).

الجدول (٤): مدى مساهمة بطاقة الاداء في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
X1	يتم تقييم الأداء باستمرار بالمقارنة مع الفترات السابقة بهدف كشف عمليات التحايل.	٤,٠٢	٠,٨١	٨٠,٤	٣
X2	تستخدم مجموعة من المقاييس التشغيلية والمالية وغير المالية للكشف أي تفاوت في الأداء.	٣,٦٩	٠,٧٩	٧٣,٨	٦
X3	تعمل إدارة الميدان قيد البحث على تخطيط وتقييم الأداء بشكل مستمر بهدف إزالة التلاعب.	٤,٤٥	٠,٨٠	٨٩	١
X4	يتم متابعة ودراسة وقت تنفيذ الأنشطة داخل الميدان المبحوث.	٣,٨٩	٠,٨٠	٧٧,٨	٤
X5	يتم دراسة الأداء الحالي مع الأداء في الماضي الحالة المستقبلية المستهدفة لإزالة إي حالة مشبوهة.	٣,٤٠	٠,٨٨	٦٨	٧
X6	هناك دراسة مفصلة لحالات التباين في المؤشرات المالية.	٤,٠٣	٠,٧٩	٨٠,٦	٢
X7	تعمل إدارة الميدان قيد البحث على توفير الوسائل الملائمة للتعامل مع حالات التلاعب.	٣,٧٧	٠,٧٨	٧٥,٤	٥
المعدل		٣,٨٩	٠,٨١	٧٧,٨	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

٤. **التحسين المستمر:** من أجل اختبار الفرضية الأولى تطلبت المعالجة الإحصائية الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسب المساهمة من قبل الم قيد البحث الخاص بالتحسين المستمر وبحسب اجابات الافراد المبحوثين، اذ يبين الجدول (٥) ان المعدل العام للوسط الحسابي بلغ (٣,٦٩) وهي اعلى من الوسط الفرضي للدراسة (٣)، وبانحراف معياري (٠,٧٧).
اما نسبة المساهمة على المستوى الكلي للتحسين المستمر فقد بلغ معدلها (٧٣,٨%) وهي نسبة عالية نسبياً بناءً على اجابات المبحوثين، وكانت نسبة مساهمة العاملين الاعلى (٧٩,٦%) للمتغير (X6) والتي تنص (تدعم الإدارة العليا في الديوان قيد البحث برامج التحسين بشكل مستمر) بوسط حسابي هو الاعلى (٣,٩٨) وبأقل انحراف معياري (٠,٦٧). في حين كانت اقل النسب مساهمة من قبل المؤسسة قيد البحث للمتغير (X2) بنسبة مساهمة (٧٠,٦%) وينص (يساهم الميدان المبحوث في تدريب الموظفين لزيادة قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحايل) بأقل وسط حسابي (٣,٥٣) بانحراف معياري (٠,٨٤).

الجدول (٥): مدى مساهمة التحسين المستمر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
X1	يتم العمل على تصحيح الأخطاء ومعالجتها بدلاً من التركيز على الأشخاص المخطئين.	٣,٦١	٠,٧٨	٧٢,٢	٥
X2	يسهم الميدان المبحوث في تدريب الموظفين لزيادة قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحليل.	٣,٥٣	٠,٨٤	٧٠,٦	٧
X3	تعمل إدارة الميدان المبحوث بروح الفريق الواحد الذي تجمعه مصلحة واحدة مشتركة.	٣,٦٥	٠,٨٣	٧٣	٤
X4	تهتم إدارة الميدان المبحوث بالعنصر البشري الكفوء من خلال توظيف الافراد المؤهلين وتحفيزهم وتدريبهم للحد التلاعب.	٣,٦٦	٠,٨٠	٧٣,٢	٣
X5	تتعاون إدارة الميدان المبحوث مع فرق عمل من المشغلين والفنيين للقيام بالتحسينات المستمرة.	٣,٩٢	٠,٦٤	٧٨,٤	٢
X6	تدعم الإدارة العليا في الميدان المبحوث برامج التحسين بشكل مستمر.	٣,٩٨	٠,٦٧	٧٩,٦	١
X7	تقوم إدارة الميدان المبحوث التدريب اللازم للموظفين لتطوير قدراتهم كل حسب حاجته.	٣,٥٤	٠,٨٩	٧٠,٨	٦
المعدل		٣,٦٩	٠,٧٧	٧٣,٨	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).
والجدل (٦) بين ملخص نسبة مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. واتساقاً مع ما سبق ومع محتويات جدول (٥) يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص (تساهم أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميدان قيد البحث).
الجدول (٦) نسبة مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ت	أدوات المحاسبة الرشيقة	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
١	خرائط تيار القيمة	٧٧,٤	٢
٢	الإدارة المرئية	٧٣,٤	٤
٣	بطاقة الأداء	٧٧,٨	١
٤	التحسين المستمر	٧٣,٨	٣
المعدل	المحاسبة الرشيقة	٧٥,٦	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).
وبذلك تقبل الفرضية الأولى والتي تنص تساهم أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميدان قيد البحث.

المحور الثاني: وصف وتشخيص المحاسبة الإبداعية

يبين الجدول (٧) مدى مساهمة المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ان المعدل العام للوسط الحسابي بلغ (٣,٦٧) وهي اعلى من الوسط الفرضي للدراسة

والبالغ (٣)، وبانحراف معياري (٠,٨٣) وبنسبة مساهمة (٧٣,٤). وكانت نسبة مساهمة العاملين الأعلى (٤,٨٠%) وهي للمتغير (X2) (الحد من التلاعب من خلال الإفصاح عن البيانات) بوسط حسابي هو الأعلى (٤,٠٢) وبانحراف معياري (٠,٧٨). في حين كانت أقل النسب مساهمة للمتغير (X1) بنسبة مساهمة (٦٨,٢%) (توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية ومفهومة لمستعملها) بأقل وسط حسابي (٣,٤١) بانحراف معياري (٠,٨٧).

الجدول (٧): مدى مساهمة المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المساهمة	ترتيب الأهمية
X1	توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية ومفهومة لمستعملها.	٣,٤١	٠,٨٧	٦٨,٢	٧
X2	الحد من التلاعب من خلال الإفصاح عن البيانات.	٤,٠٢	٠,٧٨	٨٠,٤	١
X3	استنباط أساليب محاسبية جديدة للتوصل إلى حلول محاسبية ومالية تواجه التنظيم المحاسبي بالاعتماد على التحليل المنهجي.	٣,٧٥	٠,٨٤	٧٥	٢
X4	إظهار الحسابات المدومة والمستحقة بهدف رفع مستوى الشفافية.	٣,٥٦	٠,٨١	٧١,٢	٥
X5	يستخدم العاملون معرفتهم بالإجراءات والقواعد المحاسبية والمالية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة.	٣,٧٣	٠,٩١	٧٤,٦	٣
X6	إيجاد حلول وإجراءات مالية ومحاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.	٣,٥٦	٠,٨٤	٧١,٢	٦
X7	عرض نتائج الأحداث المحاسبية والمالية، لغرض الحد من فرص التلاعب، الخداع، العث.	٣,٦٩	٠,٧٩	٧٣,٨	٤
المعدل		٣,٦٧	٠,٨٣	٧٣,٤	-

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

المحور الثالث: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الرئيسية الثانية: والتي تنص على وجود تأثير لأدوات المحاسبة الرشيقة معنوياً في المحاسبة الإبداعية، بدلالة أدواتها على المستوى الكلي والجزئي.
على المستوى الكلي: اختبار علاقة تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة في المحاسبة الإبداعية، سيتم التحليل وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط وكما هو مبين في الجدول (٨) كما يلي: -

$$Y = a + \beta (X)$$

$$Y = 14.168 + 0.745 (X)$$

• ومن خلال قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (٠,٥٥٥) يتضح بأن "أدوات المحاسبة الرشيقة" تفسر ما نسبته (٥٥%) من المتغيرات التي تطرأ على "المحاسبة الإبداعية".

• يتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (٠,٧٤٥) بأن زيادة أدوات المحاسبة الرشيقة بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى الحد من تحقيق المحاسبة الإبداعية بمقدار (٠,٧٤) وحدة.

- بلغت قيمة (F) المحسوبة بين أدوات المحاسبة الرشيقة في المحاسبة الإبداعية (٣٤,٢٥٢). وهي أكبر من القيمة الـ (F) الجدولية البالغة (٥) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً عليه يتم قبول الفرضية على المستوى الكلي والتي تنص على (وجود تأثير ذو دلالة احصائية لأدوات المحاسبة الرشيقة في المحاسبة الإبداعية) عند مستوى دلالة (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

أما على المستوى الجزئي:

١. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: والتي نصت على (وجود تأثير ذو دلالة احصائية لخرائط تيار القيمة في الحد من المحاسبة الإبداعية) إذ سيتم التحليل وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط وكما هو مبين في الجدول (٧):

$$Y = a + \beta (X)$$

$$Y = 27.974 + 0.581 (X)$$

- ❖ من خلال قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (٠,٣٣٧) يتضح بأن خرائط تيار القيمة تفسر ما نسبته (٣٣%) من المتغيرات التي تطرأ على (المحاسبة الإبداعية).

- ❖ يتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (٠,٥٨١) بأن زيادة (خرائط تيار القيمة) بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى الحد من تحقيق "المحاسبة الإبداعية" بمقدار (٠,٥٨) وحدة.

- ❖ بلغت قيمة (F) المحسوبة بين "خرائط تيار القيمة في المحاسبة الإبداعية" (٢٠,٦٢٤)، وهي أكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (٥) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً عليه نقبل الفرضية عند مستوى دلالة (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

٢. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: والتي نصت على (وجود تأثير ذو دلالة احصائية للإدارة المرئية في الحد من المحاسبة الإبداعية) إذ سيتم التحليل وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط وكما هو مبين في الجدول (٧):

$$Y = a + \beta (X)$$

$$Y = 32.719 + 0.511 (X)$$

- ❖ من خلال قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (٠,٢٦١) يتضح بأن الإدارة المرئية تفسر ما نسبته (٢٦%) من المتغيرات التي تطرأ على المحاسبة الإبداعية.

- ❖ يتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (٠,٥١١) بأن زيادة الإدارة المرئية بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى الحد من تحقيق المحاسبة الإبداعية بمقدار (٠,٥١) وحدة.

- ❖ بلغت قيمة (F) المحسوبة بين "الإدارة المرئية في المحاسبة الإبداعية" (٩,٧٤١)، وهي أكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (٥) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً عليه نقبل الفرضية والتي تنص على (يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للإدارة المرئية في الحد من المحاسبة الإبداعية) عند مستوى دلالة (5%) أي بدرجة ثقة (95%).

٣. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: والتي نصت على ما يأتي (يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبطاقة الأداء في الحد من المحاسبة الإبداعية) إذ سيتم التحليل وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط وكما هو مبين في جدول (٧):

$$Y = a + \beta (X)$$

$$Y = 30.101 + 0.601 (X)$$

❖ بلغت قيمة (F) المحسوبة بين (بطاقة الاداء في المحاسبة الإبداعية) (١٥,٥٨٤)، وهي أكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (٥) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً نقبل الفرضية والتي تنص على (يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبطاقة الاداء في الحد من المحاسبة الابداعية) عند مستوى دلالة (%5) أي بدرجة ثقة (95%).

❖ من خلال قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (٠,٣٦١) يتضح بأن (بطاقة الأداء) تفسر ما نسبته (٣٦%) من المتغيرات التي تطرأ على (المحاسبة الإبداعية).

❖ يتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (٠,٦٠١) بأن زيادة في بطاقة الاداء بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى الحد من تحقيق المحاسبة الابداعية بمقدار (٠,٦٠) وحدة.

٤. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: والتي نصت على ما يأتي (يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتحسين المستمر في الحد من المحاسبة الابداعية) إذ سيتم التحليل وفق نموذج الانحدار الخطي البسيط وكما هو مبين في الجدول (٨):

$$Y = a + \beta (X)$$

$$Y = 33.043 + 0.492 (X)$$

❖ بلغت قيمة (F) المحسوبة بين "التحسين المستمر في المحاسبة الابداعية" (٨,٩٦١)، وهي أكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (٥) عند مستوى دلالة (0.05) وبناءً نقبل الفرضية والتي تنص على (يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للتحسين المستمر في المحاسبة الابداعية) عند مستوى دلالة (%5) أي بدرجة ثقة (95%).

❖ من خلال قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (٠,٢٤٢) يتضح بأن "التحسين المستمر" تفسر ما نسبته (٢٤%) من المتغيرات التي تطرأ على "المحاسبة الابداعية".

❖ يتضح من خلال قيمة معامل الميل الحدي (β) البالغ (٠,٤٩٢) بأن زيادة في التحسين المستمر بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى الحد من تحقيق المحاسبة الابداعية بمقدار (٠,٤٩) وحدة.

الجدول (٨): تحليل أدوات المحاسبة الرشيقة في المحاسبة الإبداعية

المتغير المعتمدة	أدوات المحاسبة الرشيقة	قيمة الحد الثابت (a)	قيمة معامل الميل الحدي (β)	معامل التحديد (R^2)	قيمة (F) المحسوبة	قيمة (F) الجدولية	Sig	الدلالة
المحاسبة الإبداعية	خرائط تيار القيمة	٢٦,٩٧٤	٠,٥٨١	٠,٣٣٧	٢٠,٦٢٤	٥	٠,٠٠٠	معنوي
	الإدارة المرئية	٣٢,٧١٩	٠,٥١١	٠,٢٦١	٩,٧٤١	٥	٠,٠٠٨	معنوي
	بطاقة الأداء	٣٠,١٠١	٠,٦٠١	٠,٣٦١	١٥,٥٨٤	٥	٠,٠٠١	معنوي
	التحسين المستمر	٣٣,٠٤٣	٠,٤٩٢	٠,٢٤٢	٨,٩٦١	٥	٠,٠٠٩	معنوي
	المحاسبة الرشيقة	١٤,١٦٨	٠,٧٤٥	٠,٥٥٥	٣٤,٢٥٢	٥	٠,٠٠٠	معنوي

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

١. تبين من خلال الجانب الميداني للبحث وجود تأثير لأدوات المحاسبة الرشيقة معنوياً في المحاسبة الإبداعية.
٢. تبين من خلال نتائج الوصف والتشخيص بان أدوات المحاسبة الرشيقة تساهم جميعها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وينسب عليه تقريباً في الميدان قيد البحث.
٣. تبين وجود تأثير معنوي للمحاسبة الرشيقة بدلالة أدائها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٤. إن المحاسبة الرشيقة هي مفهوم يرتبط بالعمليات المالية والمحاسبية، وتشير إلى ممارسات المحاسبة العملية المفهومة والمبسطة والمصممة لتزويد قادة الأعمال بالحقائق والأرقام سهلة الفهم، وهو خلاف المحاسبة التقليدية والتي غالباً ما تستخدم وثائق إضافية توضح كيفية تقسيم التكاليف، وتوسيع البيانات والتقارير المالية بدلاً من تبسيطها.
٥. تركز المحاسبة الإبداعية على تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات.
٦. خرائط تيار القيمة تعد أحد الأدوات الرئيسية في المحاسبة الرشيقة والتي تستخدم لغرض مشاهدة تدفق المعلومات والبيانات وبذلك يمكن كشف وبيان عمليات الانتحال والتلاعب التي تحدث في هذه البيانات والتقارير المالية.
٧. تستخدم الإدارة المرئية لمراقبة وتعقب الوضع المالي والتشغيلي بحيث يتيح لكل شخص التأكد من كيفية عمل العمليات المحاسبية، ويتم عرض المعلومات والبيانات والتقارير المالية باستخدام وسائل وطرق عدة مما يسهل عمليات كشف التشوّهات والتلاعب في هذه البيانات.
٨. تستخدم بطاقة الأداء في تخطيط وتقييم الأداء فضلاً عن مقارنة المؤشرات المالية بين فترات متقاربة ومتباعدة بهدف التقييم وبالتالي يمكن تسهيل مهمة الكشف عن التباين والتفاوت في التقارير المالية والمحاسبية والكشف عن أي تحايل قد يحدث في العمليات المحاسبية.

ثانياً. التوصيات:

١. تفعيل دور أدوات المحاسبة الرشيقة وحث الميدان قيد البحث والشركات والمؤسسات المالية على تطبيقها لما لها من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٢. التركيز على جوهر مفهوم المحاسبة الرشيقة الذي يركز على إزالة كافة العمليات التي لا تضيف قيمة فضلاً عن إزالة التشوّهات في البيانات والتقارير المالية.
٣. ضرورة بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بهدف بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
٤. ينبغي التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر على مفهوم وأدوات المحاسبة الرشيقة بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة والاجراءات والمستجدات في بيئة الأعمال خصوصاً المحاسبية والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية.
٥. تنمية الثقافة المحاسبية للمستثمرين والمهتمين سواء الصغار منهم أو الكبار والمهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات والتقارير المالية على مختلف أطيافهم، وتتم عملية التنقيف من خلال عرض برامج محاسبية تعليمية وتنقيفية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي

البيانات والمعلومات المالية تشرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المحاسبة الإبداعية.

٦. نشر مفهوم المحاسبة الإبداعية بين المدققين العاملين بديوان الرقابة وتأهيلهم من خلال تعريفهم بمفهوم المحاسبة الإبداعية. فضلاً عن بيان أهم أساليب وممارسات ووسائل المستخدمة في المحاسبة الإبداعية. تنفيذ وتعريف المدققين العاملين بديوان الرقابة بأخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

المصادر:

أولاً. المصادر العربية:

١. جرار، عدي منذر، (٢٠٠٦)، تطوير استراتيجيات للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا عمان، الأردن.

٢. جريرة، طلال البشتاوي، سليمان، حمدان، (٢٠١٥)، أثر الآليات المحاسبية الإبداعية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ١١، العدد ٢.

٣. الجنابي، محمد ميسر حسن، (٢٠١٨)، المنهج الرشيق، الطبعة الأولى، مطبعة جامعة تكريت للنشر، العراق.

٤. الحلبي، ليندا، (٢٠٠٩)، دور مدقق الحسابات في أحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من المؤسسات التجارية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

ثانياً. المصادر الاجنبية

1. Amat, O. & Growthorpe, C., (2011), Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues, Journal of Economic Literature classification. UPF Working Paper No. 749. Vol: 19.
2. Baggaley, B., (2007). Creating a New Framework for Performance Measurement of Lean Systems. Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration, pp. 67-92.
3. Cunningham, J. E., Fiume, O. J., (2003). Real Numbers: Management Accounting in a Lean Organization. North Carolina: Managing Times Press.
4. Daniel Haskin, (2010), Teaching Special Decisions in a Lean Accounting Environment, American Journal of Business Education –Volume 3, Number 6.
5. Drickhamer, D., (2004), Lean Accounting: Novel Number Crunching. Industry Week/IW, 253(12), 49-52.
6. Ed. Stenzel, J., (2007), Lean accounting: Best practices for sustainable integration. Wiley, New York NY, USA.
7. Effiok, S. O. & Eton, O. E., (2012), Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria, International Journal of Business Research and Management, 1st Edition.
8. Ghosh, S., (2010), Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses, Research and Practice in Social Sciences, February 2010, 1-15.

9. Horngren C, Datar, M., Foster, F, Rajan S, Ittner C., (2010), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 13Th Edition, Pearson, and Prentice Hall.
10. Kateryna Ogar, Muhammad Abdus Samad, Yumeng Shu, (2017), Value Creation with Lean Accounting -optimizing utilization of resources through the value chain applying management accounting techniques in a package around management control system, Master Program in Accounting and Finance, Accounting and Management Control, BUSN79 Degree Project, Spring.
11. Mahdavikhou, Mahdi and Khotanlou, Mohsen, (2012), New Approach to Teaching of Ethics in Accounting: 'Introducing Islamic Ethics into Accounting Education', Procedia - Social and Behavioral Sciences, 46, 1318-1322.
12. Maskell, B. H, & Baggaley, B. L., (2006).Principles, Practices, and Tools of lean accounting: Lean accounting summit. Association for Manufacturing Excellence's Target Magazine.
13. Okpala Kenneth Enoch, (2013), Lean Accounting and Lean Business Philosophy in Nigeria: An Exploratory Research, International Journal of Economics, Finance and Management, VOL. 2, NO. 7.
14. Stephen L. Woehrle, Louay Abou-Shady, (2010), Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores to Support Lean Implementation, American Journal of Business Education –Volume 3, Number 8.