

دراسة ببليومترية في مجال البحث في المحاسبة الإبداعية للفترة 1986-2021
Bibliometric study in the field of research in creative accounting for the
period 1986-2021

عادل خالدي^{1*}، أمينة بوفرحة²

¹ جامعة أم البواقي، الجزائر، adel.khaldi@univ-oeb.dz

² جامعة أم البواقي، الجزائر، amina.boufarh@univ-oeb.dz

تاريخ التسليم: 2021-12-25 تاريخ المراجعة: 2021-12-31 تاريخ القبول: 2022-06-02

Abstract

المخلص

This study analysis the publications on Creative Accounting Research indexed in the Scopus database during the period 1986-2021. We used VOSviewer as a tool for analyzing bibliometric mapping. The publications were examined in terms of co-occurrence of keywords, temporal trend, geographical and cooperation of institutions and authors. The results indicate that the development of fraud methods has led to an increase in the number of publications, where we find that the USA has dominated the publication and the citations in this field. By terms, the most important terms frequently used in this research are discretionary accruals, corporate governance, ownership, rewards
Keywords: creative accounting, profit management, fraudulent financial reports, bibliometric analysis

تحلل هذه الدراسة المنشورات الخاصة ببحوث المحاسبة الإبداعية المفهرسة في قاعدة بيانات Scopus خلال الفترة 1986-2021. استخدمنا VOSviewer كأداة لتحليل الخرائط الببليومترية. تم فحص المنشورات من حيث التواجد المشترك للكلمات الرئيسية والاتجاه الزمني والجغرافي وتعاون المؤسسات والمؤلفين. وتشير النتائج إلى أن تطوير أساليب الاحتيال أدى إلى زيادة عدد المنشورات، حيث وجدنا أن الولايات المتحدة قد هيمنت على النشر والاستشهادات في هذا المجال. حسب المصطلحات، فإن أهم المصطلحات المستخدمة بشكل متكرر في هذا البحث هي الاستحقاقات التقديرية، وحوكمة الشركات، والملكية، والمكافآت.
الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، التقارير المالية الاحتيالية، التحليل الببليومتري

1. مقدمة:

تسمى إجراءات التلاعب بالأرباح، بالمحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) وأيضا إدارة الأرباح (Earnings Management)، تلطيف الدخل (Earnings Smoothing)، المحاسبة التجميلية (Cosmetic Accounting)، المحاسبة الاحتيالية (Fraudulent Accounting) وغيرها من المصطلحات (خالدي، 2017).

تشير كل المصطلحات السابقة إلى التلاعب بالتقارير والقوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية باستغلال تعدد وبدائل السياسات المحاسبية لتحقيق منافع شخصية للإدارة تستفيد منها وليس لخدمة المستفيدين الآخرين من القوائم المالية، يستخدم مصطلح ممارسات المحاسبة الإبداعية بمعنى واسع يشمل كل الممارسات التي يمكن استخدامها للتلاعب في النتائج المالية من طرف الإدارة من خلال الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية، ولذلك فإن مصطلح ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices) يتضمن مجموعة من الاعمال يدخل ضمنها، اعمال إدارة الأرباح (Earnings Management) والتقارير المالية الاحتيالية (Fraudulent Financial Reporting)، ومع هذا فإن مصطلح الابداع أو الابتكار Creative يعتبر شيئا أقل فضاة وازعاج من التقارير المالية الاحتيالية أو إدارة وتوجيه الأرباح (حماد، 2011)

هذا ونتيجة للمرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية، ومع وجود الحرية لإدارات الشركات في اختيار الطريقة، والسياسة المناسبة لها، من خلال اختيار السياسات المحاسبية والممارسات البديلة المتعددة لتلك الطرق والسياسات، فإن ذلك سوف يعطي الإدارة الخيار في التأثير على النتائج المالية، فالحرية الممنوحة للإدارة يتم استغلالها بطريقة انتهازية وبشيء يؤدي الى التأثير إيجابا أو سلبا على صافي الربح بما يحقق أهداف أصحاب المصالح وتضليل مستخدمي القوائم المالية، والتي تؤدي إلى مجموعة متباينة من البيانات والمعلومات المحاسبية، فقد يترتب على ذلك ظهور ما يعرف بالممارسات الاحتيالية للمحاسبة أو ما يطلق إدارة الارباح أو التقارير المالية الاحتيالية (Ortega, and Grant, 2003).

ينظر الى المحاسبة الإبداعية على أنها استخدام لتقنيات المحاسبة لإنتاج البيانات المالية التي تعطي نظرة إيجابية لأنشطة أعمال الشركة والمركز المالي ويهدف إلى تحقيق نتائج مالية مستقرة (Santos-Jaén 2021)، أو عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفاد من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها (Naser, and Pendlebury, 1992) أو أنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات

وحالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (Shah., 1998)

تعد المحاسبة الإبداعية ظاهرة خطيرة تنتشر بسرعة في جميع أنحاء العالم، تهدد الاعمال التجارية، ما توجب على العديد من الباحثين والمدققين البحث عن طرق مكافحة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق معرفة وتحديد العوامل الخارجية التي تحفز المؤسسات لتبني هذه الأساليب بالإضافة إلى العوامل الداخلية والتي تعتبر بالغة الأهمية لفهم السلوك العام المرتبط بالظاهرة، كثيرا ما تستخدم عدة نماذج للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية إلا ان حالات الاحتيال المحاسبي في تزايد مستمر (Hlawiczka, R et all).

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الكلمات الرئيسية المتعلقة بأساليب المحاسبة الإبداعية، والتركيز على تطورها وتغييراتها مع مرور الوقت وخاصة من الفترة 1986-2021 ، وذلك من خلال فحص الادييات المتعلقة بتحليل المصطلحات السابق ذكرها باستخدام التحليل الببليومتري

2. البيانات والطريقة

في هذه الدراسة تم استخدام قاعدة بيانات Scopus لاستخراج البيانات المستخدمة وهي واحدة من أكبر قواعد بيانات الملخصات والاقتباسات وأكثرها حيث بلغ عدد المجلات المفهرسة 23452 مجلة، بما في ذلك 5500 مجلة متاحة ضمن الوصول الحر ، تتبع Scopus إلى دار النشر الهولندية Elsevier وقد أسست في العام 2004 وهي أكبر قاعدة بيانات تجريدية في الوقت الحالي تختص بالملخصات والمقالات الأدبية المحكمة الرصينة وتحتوي على أكثر 40 ألف منشور علمي لأكثر من 11 ألف ناشر في مختلف المجالات من العلوم النظرية والإنسانية والطبية والهندسية ويشترك في الموقع أكثر من 16 مليون شخص وفيها أكثر من 1.4 مليار اقتباس من مقالات وكتب ومراجع علمية يعود أقدمها للعام 1970. (بهلول، 2022)

من خلال دراسة ببليومترية حاولنا جمع المقالات المجودة حول موضوع المحاسبة الإبداعية للفترة 1986-2021 للعثور على الكلمات الرئيسية المناسبة، وكذلك التطور الزمني لهذه الظاهرة وانتشارها الجغرافي، وأهم المؤلفين الذين نشروا في هذا المجال من خلال تحليل المؤلفين والدول وتعاونهم، تحليل مؤسسات البحث وتعاونها وتحليل المصطلحات الأكثر تداول للحصول على النتائج المرجوة،

الشكل 01: عرض مصطلحات البحث في قاعدة بيانات Scopus



Scopus

Search Lists Sources Scival

Create account

Sign in

Start exploring

Discover the most reliable, relevant, up-to-date research. All in one place.

Documents Authors Affiliations

Search tips

| | |
|--------------------------------|--|
| Search within Article title | Search documents * "Creative Accounting" |
| OR | |
| Search within Article title | Search documents "Earnings Management" |
| OR | |
| Search within Article title | Search documents "Fraudulent Financial Reporting" |

+ Add search field Add date range Advanced document search

Reset Search

المصدر: قاعدة بيانات Scopus

من خلال الشكل تم استعمال المصطلحات (Earnings Management, Creative Accounting)، عنوان المقال (Title Article) حيث تم وضع كل مصطلح في خانة بحث مستقلة مع استعمال او عند كل عنوان مستقل (Title Article) OR (Title Article) مع استبعاد نتائج سنة 2022م، حيث أظهرت النتائج 2470 دراسة او منشور تضمنت عناوينها المصطلحات السابقة، والجدول الآتي يلخص الخطوات الأساسية التي ساعدت في إنشاء هذه الدراسة

الجدول 01: خطوات البحث على المنشورات في مجال المحاسبة الإبداعية

| البرنامج | طريقة التحليل | عدد المنشورات | مصدر البحث | فترة الدراسة | مصطلحات البحث المستخدمة |
|------------|----------------------|---------------|------------|--------------|---|
| Vos Viewer | التحليل البيبليومتري | 2470 | Scopus | 2021 - 1986 | المحاسب الإبداعية ادارة الأرباح التقارير المالية الاحتياطية |

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول يمكن وصف الخطوات التي تم اتباعها، لتحقيق أكبر قدر من الدقة في التحليل، تم اختيار قاعدة بيانات Scopus، للحصول على أكبر عدد ممكن من المنشورات، لذلك قمنا بتحليل 2470 منشور مرتبطة بمفاهيم (المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، التقارير المالية

الاحتيالية) للفترة الممتدة 1986 - 2021، تم استخدام التحليل البيبليومتري استعانة ببرنامج VosViewer لتصور النشاط العلمي الذي حصلنا من خلاله على النتائج المرجوة بعد تحميل قواعد بيانات المجلات يتم إدخالها إلى برنامج Exele وذلك لاستخراج النتائج الخاصة بإنتاج المنشورات، اتجاه التطور، عدد المؤلفين، عدد المنشورات المقابلة له، كما تم استخدام برنامج Exele أيضا في إعداد قواميس المرادفات (Thesaurus) للمؤلفين والدول والمصطلحات (جفال، 2019)

يستعمل Vosviewer لبناء وتمثيل الشبكات البيبليومترية، وتتضمن هذه الشبكات دوريات او باحثين أو منشورات فردية يمكن بناؤها استنادا إلى الاستشهادات المرجعية او باستخدام بيانات المؤلفات المشتركة بين مجموعة من الباحثين، كما يقدم VosViewer وظائف تعدين النص التي يمكن استخدامها لبناء وتصور شبكات تكرر ظهور المصطلحات الهامة المستخرجة من مجموعة من المؤلفات العلمية التي يتم استخدامها في الدراسة (الجلاب م. ف وآخرون، 2021) في هذه الدراسة تم استخدام البرنامج في إعداد خرائط خاصة بشبكة تعاون المؤلفين، شبكة تعاون البلدان، وإنشاء خريطة المصطلحات

3. النتائج والمناقشة

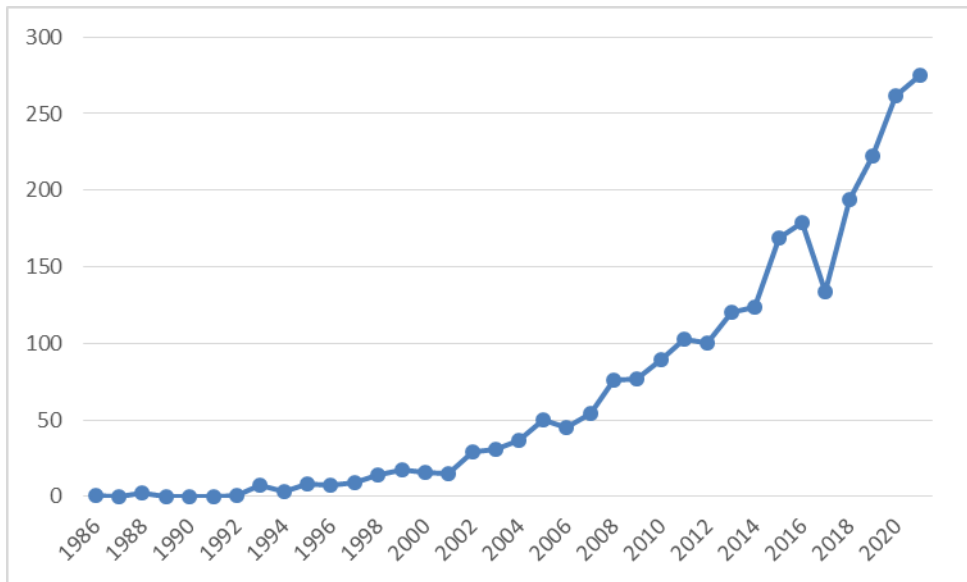
3.1 إنتاج المنشورات واتجاه التطور

يعتبر عدد المنشورات مؤشر مهم لقياس اتجاه تطور علم معين أو موضوع بحث علمي (جفال، 2019)، حيث يوضح الشكل 02 عرض لتطور المنشورات خلال فترة الدراسة 1986-2021 حيث تم تقسيم هذه الفترة إلى ثلاث مراحل حيث في المرحلة الأولى (1986-2000) شهدت تدبذب في عدد المنشورات، حيث في بعض الفترات كان النشر معدوما في مجال المحاسبة الإبداعية وذلك خلال السنوات 1990،1989،1987، ويمتشر واحد خلال سنتي 1986،1992، ويمكن تفسير ذلك بأن أساليب المحاسبة الإبداعية لم تكن رائجة خلال الست السنوات الأولى من الدراسة، وفي سنة 1993 قفز عدد النشر إلى سبعة منشورات، إلى ان وصل على حد أقصاه 17 منشورا خلال سنة 1999، حيث وصل العدد التراكمي إلى 85 منشورا خلال الفترة الأولى.

أما المرحلة الثانية (2001- 2010) في هذه الفترة نلاحظ تزايد عدد المنشورات بوتيرة متزايدة من سنة إلى أخرى حيث في سنة 2001 تم نشر 15 منشورا فقط كحد أدنى إلى أن وصل إلى 89 منشورا خلال سنة 2010 وهذا يشير إلى أن المنشورات في مجال المحاسبة الإبداعية بدأت تعرف

رواجا خاصة بعد ظهور أزمة الرهن العقاري 2008 وفضيحة شركة إنرون، حيث وصل العدد التراكمي لعدد المنشورات إلى 503 خلال هذه الفترة
 ففي المرحلة الثالثة (2011-2021) شهدت هذه الفترة انتشارا واسعا لبحوث في مجال المحاسبة الإبداعية حيث شهدت نشر أكثر من 100 منشور في كل سنة بحد أدنى 103 منشور في سنة 2011 إلى حد أقصى 275 منشور سنة 2021، والملاحظ في هذه الفترة أن تزايد المنشورات كان بصفة مستمرة من سنة إلى أخرى حيث وصل العدد التراكمي للمنشورات خلال هذه الفترة إلى 1882 منشور

الشكل 02: تطور عدد المنشورات



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قاعدة بيانات Scopus وبرنامج Exele

2.3 تعاون المؤلفين

تم كتابة 2526 منشور من طرف إجمالي 4277 ناشر وكان متوسط عدد المؤلفين في كل منشور حوالي 1,69 لكل منشور، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على البحوث التي تم كتابتها من ثلاثة مؤلفين فما أكثر، حيث تحصلنا 368 ناشر، حيث تم تمثيل 115 ناشر دال فقط على الخريطة الممثلة في الشكل 03.

يمثل تحليل نمط التعاون من خلال التأليف المشترك (co-authorship) للمؤلفين الذين نشروا في موضوع المحاسبة الإبداعية (جفال، 2019) وذلك من خلال برنامج Vosviewer، حيث تم درج المؤلفين الذين نشروا على الأقل ثلاث منشورات في هذا الموضوع، وتظهر شبكة تعاون المؤلفين في

الشكل 03، حيث تمثل الألوان مجموعات التعاون، وحجم الدوائر علاقة التعاون الكلية للمؤلف والخط الفاصل يمثل التعاون بين المؤلفين و حيث نجد في شبكة التعاون 10 مجموعات، من أهم الباحثين في هذه المجموعات Zhang h ، Li y ، Kim y ، Wang y ، Jiraporn p حيث يرتبط باحثون

آخرون بكل واحد في كل مجموعة ممن سبق ذكرهم

يعرض الجدول 02 الخمسة عشر مؤلفا الأكثر انتاجا في مجال المحاسبة الإبداعية، يستند الترتيب إلى إجمالي عدد المنشورات حيث نجد أن li y هو الأكثر انتاجا بـ14 منشورا، يليه zhang h بـ 13 منشورا، ثم في المرتبة الثالثة zhang y بـ 11 مؤلفا ويتقاسم المرتبة الرابعة خمسة مؤلفين كما هو موضح في الجدول بـ 10 منشورات لكل منهم، كما نلاحظ من خلال الجدول أن kim j.-b صاحب تسعة منشورات هو الأكثر استشهدا بـ 1273 استشهدا بمتوسط 141,4 استشهد لكل

منشور

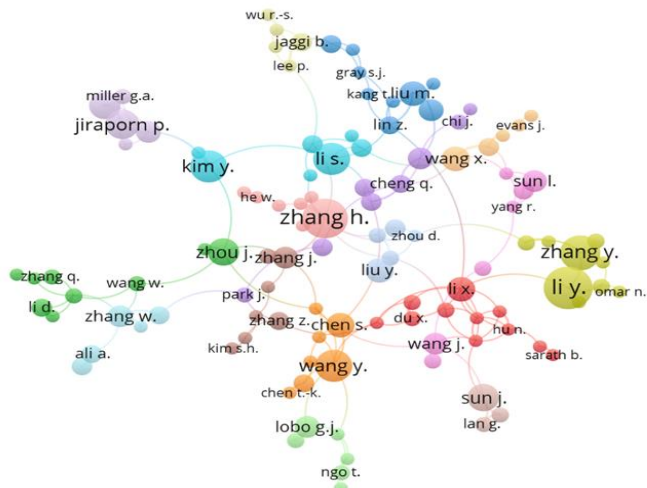
الجدول 02: أكثر خمسة عشر مؤلفا انتاجا في مجال المحاسبة الإبداعية

| الرتبة | اسم المؤلف | عدد المنشورات | عدد الاستشهادات | متوسط الاستشهاد |
|--------|-------------|---------------|-----------------|-----------------|
| 1 | li y. | 14 | 110 | 7,9 |
| 2 | zhang h. | 13 | 580 | 44,6 |
| 3 | zhang y. | 11 | 888 | 80,7 |
| 4 | wang y. | 10 | 939 | 39,9 |
| 4 | kim y. | 10 | 356 | 35,6 |
| 4 | li l. | 10 | 167 | 16,7 |
| 4 | alhadab m. | 10 | 416 | 16,4 |
| 4 | li s. | 10 | 77 | 7,7 |
| 9 | kim j.-b. | 9 | 1273 | 141,4 |
| 10 | jiraporn p. | 9 | 466 | 51,8 |
| 11 | guan l. | 9 | 818 | 20,9 |
| 12 | jarboui a. | 9 | 68 | 9,6 |
| 13 | chandren s. | 9 | 69 | 7,7 |
| 14 | sun j. | 8 | 827 | 34,8 |
| 15 | yoon s.s. | 8 | 236 | 29,5 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على قاعدة بيانات Scopus وبرنامج Vosviewer

يعرض الجدول أعلاه الخمسة عشر مؤلف الأكثر نشرا، حيث نلاحظ أن li y يتصدرهم بـ 14 منشورا في حين يتبذل ترتيبهم كل من sun j ، yoon s.s بـ 8 منشورات على الترتيب في حين نلاحظ ان الاستشهاد بمؤلفاتهم تفوق استشهدات صاحب 14 مؤلفا، حيث يعبر هذا على أن عدد المنشورات هو مؤشر مهم لقياس تطور علم معين ولايعتبر مقياسا في جودة البحث

الشكل 03: شبكة تعاون المؤلفين في بحوث المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج Vosviewer

تتكون شبكة تعاون المؤلفين من 10 مجموعات حيث كل مجموعة ممثلة بلون مختلف ترتبط، تمثل المجموعة في منتصف الشكل باللون الوردي يقودها Zhang h، والمجموعة باللون البرتقالي يقودها Wang y، اما المجموعة باللون الأزرق الفاتح يقودها كل من المؤلفين Kim y و Li s، في حين المجموعة باللون الاصفر فالمؤلف Li y يعتبر أكبر ناشر في هذه المجموعة وفي الشبك ككل بـ 14 منشورا

3.3 تعاون الدول

تم في هذه الدراسة التركيز على الدول التي لها على الأقل عشرة منشورات في مجال المحاسبة الإبداعية حيث أظهرت نتائج التحليل 141 دولة من مختلف أنحاء العالم بنسب متفاوتة حيث أن منشور واحد يمكن أن يشترك فيه أكثر من مؤلف من عدة الدول (جفال، 2019)، تم تمثيل 45 دولة دالة فقط على الخريطة الممثلة لتعاون الدول، حيث في الجدول الموالي تم عرض أول خمسة عشر دولة نشرا للبحوث، تتصدرها الولايات المتحدة الامريكية بـ 699 منشور، تليها الصين بـ 279 منشور وفي المرتبة الخامسة عشر إيران بـ 48 منشور، والملاحظ أن منشورات الولايات المتحدة الامريكية تعادل 30% من الإجمالي التراكمي للخمسة عشر دولة التي تم نشرها، كما تمثل 44% من مجموع منشورات باقي الدول مجتمعة، كما نلاحظ من خلال الخمسة عشر دولة معروضة أن

هناك دولتين عربيتين فقط هما تونس والاردن في المركز 13 و 14 على التوالي، بينما نجد باقي الدول العربية غير مساهمة في نشر البحوث في هذا المجال
الجدول 03: أكثر 15 دولة نشرًا للبحوث في مجال المحاسبة الإبداعية

| الرقم | الدولة | عدد المنشورات | عدد الاستشهادات |
|-------|----------------------------|---------------|-----------------|
| 1 | الولايات المتحدة الأمريكية | 699 | 48785 |
| 2 | الصين | 279 | 3703 |
| 3 | المملكة المتحدة | 152 | 3551 |
| 4 | استراليا | 141 | 2988 |
| 4 | اندونيسيا | 141 | 782 |
| 6 | تايوان | 135 | 2529 |
| 7 | ماليزيا | 131 | 2005 |
| 8 | كوريا الجنوبية | 111 | 1573 |
| 9 | كندا | 100 | 4476 |
| 10 | اسبانيا | 80 | 2304 |
| 11 | هونغ كونغ | 74 | 8636 |
| 12 | الهند | 72 | 330 |
| 13 | تونس | 67 | 1395 |
| 14 | الأردن | 54 | 498 |
| 15 | ايران | 48 | 126 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على قاعدة بيانات Scopus وبرنامج Vosviewer يمكن من خلال الجدول تقسيم الدول حسب القارات فنجد قارة آسيا في المرتبة الاولى ممثلة بتسعة دول بـ 1045 منشور، ثم قارة أمريكا ممثلة بدولتين (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا) بـ 799 منشور، وفي المركز الثالث قارة أوروبا بدولتين (المملكة المتحدة واسبانيا) بـ 232 منشور، ثم رابعا استراليا بـ 141 منشور وفي المركز الأخير إفريقيا ممثلة بدولة وحيدة تونس بـ 67 منشور.

الشكل 04: شبكة تعاون الدول في مجال المحاسبة الإبداعية

يمكن لمنشور واحد أن يتم كتابته من أكثر من مؤلف وقد تتشارك فيه عدة مؤسسات بحث، يوضح لنا الجدول رقم 03 أكثر خمسة عشر مؤسسة بحث تأثيرا في مجال المحاسبة الإبداعية مرتبة على أساس عدد الإشهادات، تمثل هذه المؤسسات نسبة 20% من اجمالي منشوراتها، وبنسبة 0,15% من استشهاداتها، كما نلاحظ من الجدول أدناه أن مجموع خمسة عشر مؤسسة مقسم بين دولتين هما الولايات المتحدة الأمريكية و هونغ كونغ يعني أن هاتين الدولتين رائدتين في مجال المحاسبة الإبداعية من حيث جودة بحوثهم التي يمكن قياسها بعدد الاستشهادات.

ان مجموع إحدى عشر مؤسسة من خمسة عشر مؤسسة هي مؤسسات تابعة للولايات المتحدة الأمريكية بما في ذلك كندا وما يعادل نسبة 73,33% ثم تأتي في المرتبة الثانية المؤسسات التابعة لهونغ كونغ بأربعة جامعات من خمسة عشر مؤسسة ما يمثل نسبة 26,66%.

نلاحظ أن عد المنشورات لكل مؤسسة في مجال المحاسبة الإبداعية يعتبر ضعيف بمعدل خمسة منشورات لكل مؤسسة، في الوقت نفسه نجد أن عدد الاستشهاد بهاته المقالات معتبرة حيث ان الاستشهاد بكل مقال يأخذ نسبة 130,27 استشهاد، وفي الأخير يتضح أن منتج هذه المؤسسات أو أكثر تأثيرا في مجال المحاسبة الإبداعية رغم قلتها.

الجدول رقم 04: أكثر خمسة عشر مؤسسة بحث تأثيرا في مجال المحاسبة الإبداعية

| لرقم | مؤسست البحث | عدد المنشورات | عدد الاستشهادا ت |
|------|---|---------------|------------------|
| 1 | university of washington, united states | 4 | 2595 |
| 2 | hong kong university of science and technology, hong kong | 4 | 1235 |
| 3 | university of toronto, Canada | 4 | 747 |
| 4 | hong kong polytechnic university, hong kong | 6 | 653 |
| 5 | kennesaw state university, united states | 6 | 623 |
| 6 | city university of hong kong, hong kong | 5 | 541 |
| 7 | university of iowa, united states | 6 | 450 |
| 8 | university of notre dame, united states | 4 | 442 |
| 9 | university of houston, united states | 5 | 441 |
| 10 | new york university, united states | 7 | 428 |
| 11 | university of california, irvine, united states | 6 | 388 |
| 12 | brigham young university, united states | 5 | 350 |
| 13 | the hong kong polytechnic university, hong | 5 | 335 |

| | | | |
|-----|---|--|----|
| | | kong | |
| 280 | 4 | santa clara university, united states | 14 |
| 262 | 4 | oklahoma state university, united states | 15 |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على قاعدة بيانات Scopus وبرنامج Vosviewer

5.3. تحليل الاستشهاد

الجدول الموالي يلخص قائمة أكثر عشرة مقالات استشهادا مجال المحاسبة الإبداعية حيث يعكس عدد الاشهادات قيمة وجودة المنشورات، نجد مقال بعنوان Earnings management and investor protection: An international comparison الذي تم نشره سنة 2003 بـ 2418 استشهاد، بمتوسط اشهاد 127,3 في السنة، اما المنشور الاحدث من بين العشرة تم نشره سنة 2008 هو بعنوان Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-sarbanes-oxley periods ، يأتي في المرتبة السابعة بـ 1249 استشهاد، بمتوسط استشهاد سنوي 89,2.

تعتبر مجلة Journal of Financial Economics الأكثر نشرا للمقالات الأكثر استشهادا حيث من بين العشر مقالات الأكثر استشهادا تم نشر منهم ثلاث مقالات في هذه المجلة بمجموع 5833 استشهاد ما يعادل 36,12% من اجمالي الاستشهادات لأول عشرة مقالات استشهادا ما يفسر أن هذه المجلة تعتبر رائدة في مجال المحاسبة الإبداعية مقارنة بباقي المجلات الواردة في الجدول أدناه

تعتبر دراسة (Leuz et all. (2003) الأكثر استشهادا في المرتبة الأولى بـ 2418 استشهاد، تدرس هذه الورقة الفروق المنهجية لإدارة الأرباح لـ 31 دولة، يقترحون تفسيراً لهذه الاختلافات، أن استخدام أصحاب المصلحة للحفاظ على مصالحهم وحماية مزايا التحكم الخاصة بهم، فهم يستخدمون إدارة الأرباح لإخفاء أداء الشركة عن الغير، ومن المتوقع أن تتخفف إدارة الأرباح في حماية المستثمر لأن الحماية القوية للمستثمر تحد من قدرة أصحاب المصلحة للحصول على مزايا التحكم، مما يقلل من حوافزهم، لأنه يلجأ عادة أصحاب المصلحة على تطبيق إدارة الأرباح برفع أرقام صافي الربح للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزهم للحصول على مزايا التحكم.

حيث ركزت البحوث الأولى على تأثير الخيارات المحاسبية على أسواق رأس المال، حيث ركز الباحثون على ممارسات إدارة الأرباح وأسعار الاسهم، صرح (Kaplan and Roll (1972 أن المستثمرين يركزون على الأرقام المبلغ عنها ويتجاهلون الاختلافات في اختيار السياسة المحاسبية، هذا يعني أن المستثمرين يفترضون أن زيادة أسعار أسهم نتيجة ارتفاع الأرباح المعلنة. في دراسة (Klein (2002 يرى إذا كانت خصائص لجنة التدقيق ومجلس الإدارة مرتبطة بإدارة الأرباح من

قبل الشركة. توجد علاقة سلبية بين استقلالية لجنة التدقيق والمستحقات غير الطبيعية. توجد علاقة سلبية أيضاً بين استقلالية مجلس الإدارة والمستحقات غير الطبيعية. يصاحب التخفيضات في استقلالية مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق زيادات كبيرة في الاستحقاقات غير العادية. تحدث التأثيرات الأكثر وضوحاً عندما يتكون إما مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق من أقلية من المديرين الخارجيين. تشير هذه النتائج إلى أن مجالس الإدارة المصممة لتكون أكثر استقلالية عن الرئيس التنفيذي تكون أكثر فاعلية في مراقبة عملية المحاسبة المالية للشركات. في حين ذهب (Xie et all (2003) ، إلى أن هناك دور لكل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق واللجنة التنفيذية في منع إدارة الأرباح. نستنتج أن نشاط مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتطور المالي لأعضائها قد يكون من العوامل المهمة في تقييد ميل المديرين للانخراط في إدارة الأرباح.

أما دراسة (Burgstahler and Dichev (1997) ، في المرتبة الخامسة من حيث الاستشهادات 1655 استشهاد إلى أن الإدارة تلجأ إلى إدارة الأرباح لتجنب انخفاض الأرباح أو خسارتها وذلك عن طريق عنصرين من الأرباح وهما التدفق النقدي والتغيرات في رأس مال العامل، يستخدمان لتحقيق زيادات في الأرباح

ذهب (Cohen et all (2008) إلى استخدام إدارة الأرباح قبل وبعد قانون Sarbanes- Oxley Act (SOX) حيث أنه بعد (SOX) يشير إلى أن الشركات تحولت من أساليب إدارة الأرباح القائمة على الاستحقاق حيث تساعد إدارة الأرباح في تحقيق أهداف معالجة الاستحقاقات التقديرية المحددة، إلى أساليب إدارة الأرباح الحقيقية، والتي تتأثر عادة بالتدفق النقدي للشركات، حيث تم التوصل أن الشركات التي حققت للتو معايير أرباح مهمة استخدمت مستحقات أقل وإدارة أرباح حقيقية أكثر بعد SOX عند مقارنتها بشركات مماثلة قبل SOX

الجدول رقم 05: أكثر عشرة مقالات استشهداها مجال المحاسبة الإبداعية

| الرقم | عنوان المقال | الكاتب | اسم مجلة النشر | سنة النشر | عدد الاستشهاد | متوسط عدد الاستشهادات خلال السنة | الموضوع الأساسي |
|-------|---|--|-------------------------------------|-----------|---------------|----------------------------------|---|
| 01 | Earnings management and investor protection: An international comparison | Leuz C., Nanda D., Wysocki P.D. | Journal of Financial Economics | 2003 | 2418 | 127,3 | إدارة الأرباح، حماية المستهلك |
| 02 | Audit committee, board of director characteristics, and earnings management | Klein A. | Journal of Accounting and Economics | 2002 | 2103 | 105,2 | لجنة المراجعة وخصائص مجلس الإدارة وإدارة الأرباح |
| 03 | A review of the earnings management literature and its implications for standard setting | Healy P.M., Wahlen J.M. | Accounting Horizons | 1999 | 1977 | 86 | إدارة الأرباح، المعايير |
| 04 | Earnings management through real activities manipulation | Roychowdhury S. | Journal of Accounting and Economics | 2006 | 1760 | 110 | إدارة الأرباح، أسواق رأس المال |
| 05 | Earnings management to avoid earnings decreases and losses | Burgstahler D., Dichev I. | Journal of Accounting and Economics | 1997 | 1655 | 66,2 | إدارة الأرباح، التدفق النقدي، رأس مال العامل |
| 06 | The effect of audit quality on earnings management | Becker C.L., Defond M.L., Jiambalvo J., Subramanyam K.R. | Contemporary Accounting Research | 1998 | 1551 | 64,6 | إدارة الأرباح، جودة التدقيق |
| 07 | Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-sarbanes-oxley periods | Cohen D.A., Dey A., Lys T.Z. | Accounting Review | 2008 | 1249 | 89,2 | إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق إدارة الأرباح الحقيقية |
| 08 | Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee | Xie B., Davidson III W.N., Dadalt P.J. | Journal of Corporate Finance | 2003 | 1226 | 64,5 | إدارة الأرباح، حوكمة الشركات |
| 09 | Earnings management to exceed thresholds | Degeorge F., Patel J., Zeckhauser R. | Journal of Business | 1999 | 1137 | 49,4 | حوافز الإدارة |
| 10 | Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings | Teoh S.H., Welch I., Wong T.J. | Journal of Finance | 1998 | 1073 | 44,7 | إدارة الأرباح، أداء السوق |

المصدر: من اعداد الباحث

6.3 تحليل المصطلحات

تم تحليل المصطلحات على 2470 منشورا مرتبطة بمفاهيم (المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، التقارير المالية الاحتياطية) للفترة الممتدة 1986 - 2021، حيث تحصلنا على عدد المصطلحات الإجمالي 25937 مصطلح، سيمكننا تحليل المصطلحات من الإحاطة وبشكل دقيق من كل جوانب الموضوع، ومن المواضيع الرئيسية التي علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالموضوع محل الدراسة.

تم ادخال البيانات إلى برنامج Voviewer، حيث تم تمثيل الظهور المشترك للمصطلحات (co-occurrence) التي ظهرت على الأقل عشرون مرة، فنتج لنا 535 مصطلح تم تمثيل 321 مصطلح منها فقط. من خلال استخدام قاموس (Thesaurus) واستبعاد المصطلحات التي تكون بشكل موجودة تلقائي في كثير من المستخلصات، تحصلنا على النتائج الموضحة في الشكل 05، حيث تبين أحجام الدوائر تكرر المصطلح في العناوين ومستخلصات المنشورات، وتبين المسافة بين الدوائر قوة الارتباط بينها، حيث نجد أن هناك أربعة مجموعات رئيسية، مجموعة باللون الأخضر في الجانب الأيمن، تقبلها مجموعة باللون الأحمر في الجانب الأيسر، وفي الجانب العلوي مجموعة باللون الأزرق يتداخل بينها مجموعة صغيرة باللون الأصفر

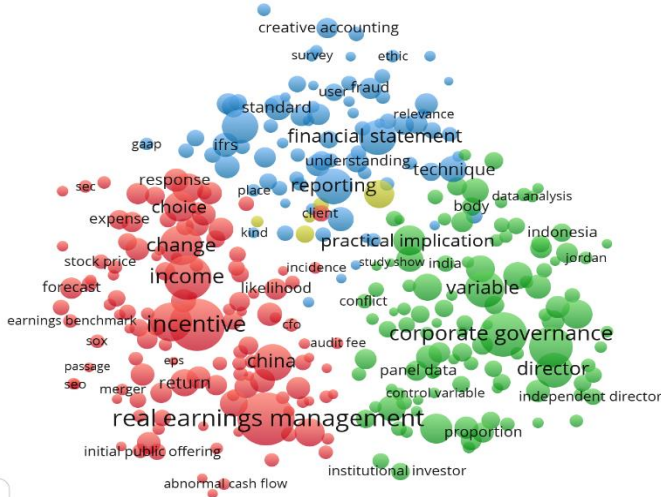
المجموعة باللون الأحمر تم استخدام ما مجموعه 119 كلمة رئيسية في هذه المقالات شهدت أكثر تكرر لبعض المصطلحات مثل "Real earnings management"، "incentive"، "accuaal"، "Income"، "Change" غالبا ماكانت المستحقات مرتبطة بإدارة الأرباح، من خلال عدد الكلمات الرئيسية، يشير إلى أن إدارة الأرباح كانت مرتبطة بشكل أساسي بإدارة التكلفة، الدخل والحافز بمرور الوقت.

المجموعة باللون الأخضر تم استخدام ما مجموعه 101 كلمة رئيسية في هذه المقالات شهدت تكرر المصطلحات "Coporate governance"، "variable"، "director"، "panal data" تدور موضوعات المقالات في هذه المجموعة حول حوكمة الشركات وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية من خلال نظرية الوكالة وأصحاب المصلحة، كما أن هذه المقالات تم معالجة بياناتها باستخدام "panal data".

اما المجموعة باللون الأزرق الأخضر تم استخدام ما مجموعه 77 كلمة رئيسية شهدت تكرر بعض المصطلحات بقوة مثل "Reporting"، "Financial statement"، "accounting" المقالات في هذه المجموعة من حيث 77 مصطلح متداول تدور مواضيعها حول استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، المرونة في التقارير المالية، والتقارير المالية الاحتياطية.

المجموعة الأخيرة باللون الأصفر استخدمت 24 مصطلح أساسي وتعتبر هي الأصغر مقارنة بالمجموعات السابقة، وشهدت أكثر تكرار للمصطلحات "China"، "ifrs"، "accounting standard".

الشكل 05: تحليل مصطلحات بحوث المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج Vosviewer

4. خاتمة:

قدمت هذا الدراسة من خلال التحليل الببليومتري، نظرة تقييمية شاملة لمسيرة بحث امتدت من 1986 إلى 2021، فشمّل التحليل 2470 في مجالات دولية متخصصة في المحاسبة الإبداعية مدرجة في قاعدة بيانات Scopus، حيث غطت هذه المنشورات 4409 مؤلف، 141 دولة، وقدمت الدراسة نتائج التحليل الببليومتري باستعمال برنامج Vosviewer.

عرفت المنشورات تذبذبا خلال السنوات الأولى من الدراسة (1986 إلى 2000) في مجال المحاسبة الإبداعية، مع عدم وجود تفسير محتمل واضح لهذا الأمر؛ في بداية من سنة 2011 بدأ هناك تزايد لهذه البحوث بالنظر إلى تزايد العدد التراكمي لها خلال السنوات اللاحقة من فترة الدراسة.

من خلال دراستنا لموضوع المحاسبة الإبداعية تحصلنا على النتائج:

- أن تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية قد تغير خلال فترة الدراسة، حيث استمرت المصطلحات المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية في التوسع، أثرت الاتجاهات العالمية في الاقتصاد والتمويل على تطور أساليب المحاسبة الإبداعية وبالتالي زادت عدد المنشورات على المستوى الدولي

- عدد قليل جدا من المؤلفين هم من يساهمون بشكل كبير بأبحاث في مجال المحاسبة الإبداعية، 8 من 386 ناشر (منشورات تم كتابتها من ثلاثة مؤلفين فما أكثر) لديهم أكثر من 10 منشورات، فأغلبية المؤلفين لديهم منشور واحد فقط، حيث أن أكثر المؤلفين ساهم بمنشورات في هذا المجال وصل إلى 14 مشورا وهو li y. أما أكثر المؤلفين استشهدا هو kim j.-b. بـ 1273 استشهدا بمتوسط 141,4 استشهدا في كل منشور

- بالنظر إلى التوزيع الجغرافي نجد أن عدد ضئيل من الدول تساهم بشكل كبير في النشر في مجال المحاسبة الإبداعية، فقد عدد الدول التي نشرت أكثر من مائة منشورا بـ 9 دول ما يعادل 14%، مقابل نسبة 67,7% من الدول نشرت ثلاثون منشورات أو أقل؛

قدمت هذه الدراسة معلومات حول من هي الأطراف الأكثر تأثيرا على مجال البحث في تعليم المحاسبة، وذلك من حيث المؤلفين والدول ومؤسسات البحث والاستشهادات فقد تبين لنا أن:

- الو.م.أ. والمملكة المتحدة الصين هي الدول الأكثر نشرا حول موضوع المحاسبة الإبداعية، وهي أيضا الدول الرئيسية في شبكة تعاون الدول، حيث ترتبط دول أخرى بإحدى هذه الدول الرئيسية؛

- قدمت الدراسة كذلك أكثر 15 مؤسسة نشرا مجال المحاسبة الإبداعية، هيمنت عليه جامعات تابعة للولايات المتحدة الأمريكية وعدد 11 بـ نسبة 73,33% وجامعات تابعة لهونغ كونغ 4 جامعات من خمسة عشر مؤسسة ما يمثل نسبة 26,66%.

خلاصة يمكن القول ان البحث في مجال المحاسبة الإبداعية قد بدأ يعرف انتشار من سنة 1998 حيث تجاوز عدد المنشورات 10 وسيطرت الولايات المتحدة الأمريكية على النشر من مؤسسات النشر، والدول الأكثر نشرا واستشهدا، ثم تأتي بعد ذلك دول آسيا وبعدها أوروبا، أستراليا ثم أفريقيا، أخيرا، تبقى نتائج هذه الدراسة مرتبطة بحدود خصائص التحليل الببليومتري المستخدم.

6. قائمة المراجع:

- 1- الجلاب، محمد فتحي محمود، خفاجة، أحمد ماهر. (2021). التكامل المعرفي في العلوم الانسانية ودوره في ظهور علوم جديدة دراسة حالة علي تخصص المكتبات والمعلومات. المجلة المصرية لعلوم المعلومات، 8(2)، 177-214.
- 2- طارق عبد العال حماد(2011). المحاسبة الابتكارية: دوافعها، أساليبها، أثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة.

- 3- خالد جفال (2019). دراسة بيبليومتريية لخمس وثلاثين سنة من البحث في مجال تعليم المحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 6(3) 199-220.
- 4- عادل خالدي (2017)، الابداع المحاسبي وتأثره بالاستراتيجية المالية للمؤسسة دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر SBF 250 للفترة 2011 إلى 2014، مذكرة دكتوراه علوم في المحاسبة والتدقيق، جامعة يحي فارس، المدينة الجزائر
- 5- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24.
- 6- Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 99-126.
- 7- Cohen, D. A., Dey, A., & Lys, T. Z. (2008). Real and accrual- based earnings management in the pre- and post- Sarbanes- Oxley periods. *The accounting review*, 83(3), 757-787.
- 8- Degeorge, F., Patel, J., & Zeckhauser, R. (1999). Earnings management to exceed thresholds. *The journal of business*, 72(1), 1-33.
- 9- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13(4), 365-383.
- 10- Hlawiczka, R., Blazek, R., Santoro, G., & Zanellato, G. (2021). comparison of the terms creative accounting, earnings management and fraudulent accounting through bibliographic analysis. (Vol. 15, Issue 2)
- 11- Kaplan, R. S., & Roll, R. (1972). Investor evaluation of accounting information: Some empirical evidence. *The Journal of Business*, 45(2), 225-257.
- 12- Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of accounting and economics*, 33(3), 375-400.
- 13-Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of financial economics*, 69(3), 505-527.
- 14-Naser, K., & Pendlebury, M. (1992). A note on the use of creative accounting. *The British Accounting Review*, 24(2), 111-118.
- 15- Ortega, W. R., & Grant, G. H. (2003). Maynard manufacturing: An analysis of GAAP-based and operational earnings management techniques. *Strategic Finance*, 85(1), 50--57
- 16- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of accounting and economics*, 42(3), 335-370.
- 17- Santos-Jaén, J. M., León-Gómez, A., & Serrano-Madrid, J. (2021). The Effect of Corporate Social Responsibility on Earnings Management: Bibliometric Review. *International Journal of Financial Studies*, 9(4), 68.
- 18- Shah, A. K. (1998). Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *European Accounting Review*, 7(1), 83-104.

- 19- Teoh, S. H., Welch, I., & Wong, T. J. (1998). Earnings management and the long- run market performance of initial public offerings. *The journal of finance*, 53(6), 1935-1974
- 20- Xie, B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of corporate finance*, 9(3), 295-316.