تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية- دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين و المهنيين--

The Impact of creative accounting practices on the principle of accounting disclosure under IAS /IFRS - Case study sample views of academics and professionals

FARES SAIDI / Elorabi Hamza

ط د.سعيدي فارس[1] ، د.العرابي حمزة [2]

[1] جامعة البليدة 2،مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في تحقيق التنمية، fares.vida16@gmail.com

[2] جامعة البليدة 2، مخبر تسيير الجماعات المحلية و دورها في تحقيق التنمية، elorabihmz@yahoo.com

تاريخ الاستلام: 18 /2018/10 **تاريخ القبول: 24 /2019/11** **تاريخ النشر: اليوم 03/2020/04**

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل من قائمتي المركز المالي و الدخل لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مبدأ الإفصاح المحاسبي ، حيث تم اعتبار ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من القائمتين كمتغيرات مستقلة، بينما تم تقدير المتغيرات المتمثلة في المعلومات الواجب الإفصاح عنها في كل من قائمتي المركز المالي و الدخل كمتغيرات تابعة.

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمتي المركز المالي و الدخل على مبدأ الإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية ,الإفصاح المحاسبي ,معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.

تصنيف JEL : M41، M49.

Abstract:

This study seeks to determine the practices of creative accounting used in the Balance sheet statement and income to knowing the impact of these practices on the principle of accounting disclosure, the creative accounting practices were considered in the balance sheet statement and income as independent variables, while variables of information that to be disclosed in balance statement and income as dependent variables.

This study found that there is a statistically significant effect of creative accounting practices in the financial statements (balance and income) on the principle of accounting disclosure.

Keywords: creative accounting, accounting disclosure, Normes IAS/IFRS

Jel Classification Codes: M41, M49.

Résumé:

Cette étude vise à déterminer les pratiques de la comptabilité créative utilisées dans le le bilan et le compte de résultat pour savoir l'impact de ces pratiques sur le principe de la divulgation comptable, les pratiques comptables créatives ont été considérées dans le bilan et le compte de résultat comme des variables indépendantes, tandis que les d'information à divulguer dans le bilan et le compte de résultat comme des variables dépendantes.

Cette étude a conclu qu'il existe un effet statistiquement significatif des pratiques de la comptabilité créative dans le bilan et le compte de résultat sur le principe de la divulgation comptable

Mots-clés: La comptabilité créative, La divulgation comptable, Les normes IAS/IFRS

Codes de classification de Jel: M41 ،M49

المؤلف المرسل: سعيدي فارس، الإيميل: fares.vida16@mail.com

1. المقدمة :

تلعب المعلومات المالية ذات الجودة دور كبيرا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية و على رأسهم المستثمرون الحاليون أو المتوقعون كمصدر أساسي لاتخاذ قرارات مهمة تخص التوسع في النشاط الاستثماري أو دخول في استثمار جديد،و عليه يجب أن تكون البيانات المالية المعروضة في القوائم المالية قد تم تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
و بهدف تحقيق أرباح فقد تلجأ إدارة الشركة إلى استخدام ما يسمى بإدارة الأرباح و هذا من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة مما قد يكون له الأثر الكبير على جودة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية فالمحاسبة الإبداعية، إذا هي بمثابة عملية تجميلية لصورة الشركة و إظهارها بصورة أحسن عما هي عليه في الواقع .

1.1مشكلة الدراسة: انطلاقا مما سبق يمكن صياغة السؤال المحوري الذي نود الإجابة عنه في هذه الدراسة والمتمثل في:

كيف تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ؟

وتتفرع هذه الأخيرة إلى عدد من الإشكاليات الفرعية في شكل التساؤلات الآتية:

- ما مفهوم المحاسبة الإبداعية ؟ و ما هي دوافعها و ممارساتها ؟
- فيما يتمثل مبدأ الإفصاح المحاسبي ؟ و ما هي متطلبات عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ؟
- ما هي العلاقة التي تربط بين الإفصاح المحاسبي و المحاسبة الإبداعية ؟

2.1 فرضيات الدراسة: للإجابة على التساؤلات المطروحة تم صياغة فرضيات التالية والتي سيتم اختبار صحتها فيما بعد :

- تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات و المرونة الموجودة في النظام المحاسبي و خاصة فما يتعلق بالقياس و عرض الحسابات و هذا بهدف تقديم صورة أفضل للوضعية الحالية للشركة عما هي عليه فالواقع و هو ما يتنافى مع مبدأ الإفصاح الكامل و بدون قيود؛
- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية بين كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي و المعلومات الواجب إفصاح عنها في نفس القائمة؛
- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية بين كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل و المعلومات الواجب إفصاح عنها في نفس القائمة؛

3.1أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من خلال تناولها موضوع هام ألا و هو المحاسبة الإبداعية في ظل سعي إدارة الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية و معايير المحاسبة و استغلالها بطريقة أشبه ما يقال عنها بأنها فن من فنون الخداع و التلاعب و هذا بهدف إظهار الوضعية المالية للشركة بصورة أحسن عما هي عليه فعلا ،و عليه تنبع أهمية الدراسة من خلال التطرق إلى الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية و مدى تأثير ذلك على متطلبات الإفصاح في القوائم المالية و هذا في ظل توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية .

4.1أهداف الدراسة

تكمن أهداف الدراسة في التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية و أسباب ظهورها،بالإضافة إلى التطرق إلى بعض الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية و علاقة ذلك مع معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و بيان تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، كما تهدف هذه الدراسة أيضا إلى بيان الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إدارة الشركات من وراء اللجوء إلى استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية.

5.1 منهج الدراسة

من اجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة و التي نسعى من خلالها إلى إيجاد ايجابات للأسئلة المطروحة فقد تم الاستعانة بالمنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري للدراسة، كما تم الاستعانة أيضا بالمنهج التحليلي من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من أداة الاستبيان.

2. المحاسبة الإبداعية

سوف نتناول من خلال هذا المحور التعرف على مفهوم المحاسبة نشأتها و كذا الدوافع من وراء استخدامها بالإضافة إلى التعرف على بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و أخيرا الأساليب الحديثة للحد من هذه الممارسات.

1.2 نشأة المحاسبة الإبداعية و مفهومها

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها جراء تفاعل عوامل عدة منها اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمة المحاسب المتخصص في تقديم المعلومات, التي تساعد على معرفة نتائج نشاط المؤسسة خلال فترة معنية وتوضح مركزها المالي في تاريخ معين وتساعد الإدارة كنظام للمعلومات في ترشيد عملية اتخاذ القرارات، وان التطور الحاصل في مجال المحاسبة مر بعدة مراحل وحقب زمنية تمثلت أولها في خدمة صاحب المشروع وبعدها في خدمة أصحاب الملكية وأخرها ظهورها كنظام للمعلومات، وبالتالي يلاحظ أن المحاسبة هي من العلوم الاجتماعية تؤثر وتتأثر في المجتمع و بذلك ونتيجة للأوضاع و الأزمات المالية التي حدثت في ثمانينيات القرن الماضي أدت إلى تطور في المحاسبة واستخدام أساليب و طرق جديدة في معالجة الأحداث المحاسبية المعروضة بواسطة القوائم المالية والتي تمثلت بالمحاسبة الإبداعية، وقبلها و في سبعينيات القرن الماضي ظهرت نظرية سميث المسماة بنظرية الوكالة والتي مفادها قيام أصحاب المال بإسناد إدارة الشركات إلى مدراء يعملون بالنيابة عنهم لعدم تفرغهم أو اختيارهم مدراء مناسبين مقابل أن يحصل هؤلاء على نسبة من أرباح الشركة و بالتالي كان الهم الأكبر لهؤلاء المدراء هو تعظيم الأرباح حتى يحصلوا في النهاية على عائد اكبر و دخل عال،و عليه لجأت الإدارات إلى الاهتمام بالمصالح الخاصة لهم و تقديمها على مصلحة الفئات الأخرى و المتمثلة بأصحاب المال و المساهمين أو الأفراد.

و من هنا ظهرت أساليب جديدة للمحاسبة تمثلت باستغلال المرونة في معايير المحاسبة من خلال التلاعب بطرق تحديد الأرباح و الخسائر و إثبات الإيرادات و من هنا ظهرت المحاسبة تحت مسميات جديدة هي المحاسبة الإبداعية و المتمثلة باختيار إجباري و قسري لأساليب المحاسبة تهدف إلى تحقيق نتائج مرغوبة و مكاسب خاصة بفئة معينة على حساب الفئات الأخرى بغض النظر إذا كانت تلك الممارسات تحترم أو لا تحترم المبادئ و المعايير المحاسبية و على أساس هذا المفهوم ظهرت منهجية (Creative Accounting) و التي تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها و أساليبها و أدواتها، و هي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول و معالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية (بما تحويه من قيم) صورة قد تغاير الحقيقة و الواقع و لكن الأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقا لنوايا من يقوم بأعدادها . (مشحن، 2015، الصفحات 380-381)

و خلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدارسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم ، ومنها المحاسبة الإبداعية ، المحاسبة الابتداعية ، المحاسبة الابتكارية ، المحاسبة الاحتيالية ، المحاسبة الخلاقة ، وقدموا خلال دراستهم وتحليلاتهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات التي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون :

- هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون علية إلى ما يفضل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه ، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (الأغا، 2012، صفحة 17) ؛

- إنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلا ، إلى صورة مرغوبة حسب معديها؛ حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها أو جميعها (تيجاني ، 2012، صفحة 31)؛
- تعرف المحاسبية الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها (Shah, 1998, pp. 83-84) ؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر الأرقام الواردة بالكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف التي تتعامل مع الوحدة الاقتصادية، مستغلا في ذلك الخبرة المتراكمة نتيجة لممارسة العمل المحاسبي، والمرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار من الطرائق و الإجراءات المحاسبية الواجبة الإتباع (برزان، 2008، صفحة 73).

و كتعريف شامل يمكن القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي أساليب تسعى إلى تظليل مستخدمي القوائم المالية الخاصة بالشركة و إعطائهم صورة مزيفة عن الوضع المالي للشركة من خلال استغلال التغيرات و المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية و الأنظمة المحاسبية خاصة فما يتعلق بالإفصاح و القياس و مما سبق يتضح لنا أن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي :

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- تنحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

2.2 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

قد تختلف دوافع استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من اجل التأثير على الأرباح المحققة و فما يلي بعض هذه الدوافع (عبد الصاحب ، 2016، الصفحات 378-379):

- تحقيق أرقام محددة للأرباح تسعى إليها الشركات، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة أو توقعات المحللين الماليين في السوق؛
- التأثير على أسعار الأسهم بان تجعل الشركات أرباحها اقل تقلبا واقرب إلى الاستقرار إذ أن تقلبات الدخل تزيد من المخاطرة وينعكس ذلك في الاستثمار في الأسهم؛
- مواجهة تكاليف الديون من خلال قيام المديرين باختيار أو تغيير الطرق المحاسبية للتأثير على الأرقام التي تدور حولها اتفاقيات ومواثيق عقود الديون؛
- التعويضات الإدارية والعقود التشجيعية للمدراء، إذ أن مثل تلك العقود تدفع بالمديرين إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تزيد من منافعهم الشخصية؛
- التكاليف السياسية نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة؛
- التقليل من الضرائب الواجبة الدفع من خلال الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرق المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع القوانين الضريبية؛

3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية متنوعة و معقدة و لا يمكن حصرها بحيث يصعب اكتشاف تلك الممارسات لان ممارسيها يتمتعون بدرجة كبيرة من الكفاءة و الخبرة في ميدان المحاسبة و فما يلي بعض هذه الممارسات:

1.3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية هي (القطيش و الصوفي ، 2010، الصفحات 365-366) :

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك :حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛
- تسجيل إيراد مزيف :تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة :تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة .تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تُعتبر من أساليب التلاعب الشائعة إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً، وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة :تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية،و غالبا ما تُستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة؛
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة :تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل .

2.3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.وفيما يلي عرض لبعض المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (مطر و الحلبي، 2009، الصفحات 12-13) :

- **النقدية :** يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية ؛
- **المدينون :**يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة؛
- **المخزون :** تكثر عمليات التلاعب في هذا البند من قائمة المركز المالي ، إذ تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون؛
- **الاستثمارات المتداولة :**تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية فضلاً عن إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الاستثمارات؛
- **الموجودات المحتملة :**يتمثل التلاعب هنا بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛

- **المطلوبات المتداولة** :يمكن أن يكون التلاعب في هذا البند مثلاً بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب؛
- **المطلوبات طويلة الأجل** :وهنا يتم الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، كأحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة؛
- **حقوق المساهمين** : تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة أرباح متحققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما هو معروف باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

3.3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

يمكن أن يحصل التلاعب في بنود قائمة التدفقات النقدية كأحد أنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ تلجأ الشركات إلى التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كبند من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية أو العكس، وبالنتيجة فإن هذه التغييرات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية . فمثلاً الشركات التي تقوم برسملة تكاليف تطوير البرمجيات تصنفها كمدفوعات مرتبطة بالأنشطة الاستثمارية وليست مرتبطة بالأنشطة التشغيلية، وبذلك فإن الشركات التي ترسمل حجم كبير من هذه التكاليف ستوفر تدفقات نقدية تشغيلية بقيمة أعلى من الشركات التي تعد كل تكاليف تطوير البرامجيات كمصروفات (صالح، 2016، الصفحات 590-591).

4.3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية (جبار، 2015، صفحة 247).

4.2 أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

مع تنوع ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية برزت أهمية الحد من هذه الممارسات و هو ما نادت به العديد من الأصوات في مجال المحاسبة، و فما يلي بعض الأساليب المستخدمة للحد من تلك الممارسات و تقديم قوائم مالية ذات جودة و توفر المعلومات الكافية لمستعملها :

1.4.2المراجع الخارجي

تعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة ،وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة ،حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية (غوالي، 2013، صفحة 130) .

2.4.2 قانون (ساربنيز-أوكسلي):

كان لانهيارات كبرى الشركات الأمريكية (انرون و وورد كوم) اثر سلبي على الاقتصاد الأمريكي و على مهنة المحاسبة و فقدان الثقة في تقارير المراجعة الخارجية الصادرة عن مكاتب التدقيق مما دعا إلى إيجاد قواعد رسمية مكتوبة تنظم مهنة المحاسبة أكثر و تعمل على استبعاد بعض الممارسات المحاسبية التي من شأنها تضليل مستخدمي القوائم المالية و منح ثقة أكبر لهم فما

يخص ملائمة و موثوقية المعلومات التي تم الإفصاح عنها بالقوائم لمالية، و هو ما توج من خلال إصدار قانون أوكسلي في سنة 2002.

و من أهم الأهداف التي يسعي هذا القانون لتحقيقه ما يلي (الدوغجي و سيد علي، 2011، صفحة 17):

- الشفافية في تقديم المعلومات المالية ؛ حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية و الأولية قبل اعتمادها و نشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة؛
- التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها؛
- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها؛
- الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش و الأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة؛

3.4.2 قانون بانفورد :

يتضمن الاحتيال أفعالا تنطوي على ممارسة الخداع من قبل أطراف متعددة داخل وخارج الشركات بقصد الحصول على منافع اقتصادية مقابل إلحاق الضرر بتلك الشركات، إذ يتم ارتكاب عمليات الاحتيال عند توافر ثلاثة عوامل تتمثل بوجود الفرص والدوافع والتبرير، وان اكتشاف عمليات الاحتيال يرتبط بضرورة وجود مؤشرات تدل على احتمالية وجوده، وهنا يلعب قانون بنفورد دورا مهما في توجيه الضوء نحو احتمالية وجود عمليات الاحتيال المالي ضمن السجلات المحاسبية للشركة وهو ما يوفر الجهد والوقت اللازم لاكتشاف عمليات الاحتيال والحد منه (الجبوري و الخالدي، 2012، صفحة 420) .

يعد قانون بنفورد احد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة عملية التدقيق و الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم و ذلك لأنه (التميمي و الساعدي، 2013، صفحة 506):

- طريقة فعالة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح و التلاعب و الاحتيال في الدفاتر و السجلات المحاسبية؛
- اكتشاف القيم الغير حقيقية أو أي شيء غير طبيعي بالبيانات و التي يمكن استخدامها من قبل ممارسي التلاعب و الاحتيال؛
- السرعة في تنفيذ عملية التدقيق، فان تطبيق قانون بنفورد لا يتطلب الكثير من الجهد أو استخدام برامج معقدة.

4.4.2 أسلوب العصف الذهني:

يعد العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في تحفيز الإبداع والمعالجة الإبداعية للمشكلات في حقول التربية والتجارة والصناعة والسياسة. أما في مجال التدقيق فينظر بعض الباحثين إلى أن جلسات العصف الذهني تهدف إلى تحقيق مجموعة أهداف من أهمها (رشيد و السقا، 2015، الصفحات 05-08) :

- تحسين الاتصال بين أفراد فريق التدقيق ذوي الخبرات المتباينة مما يترتب عليه نقل خبرات ارتكاب الاحتيال وكيفية إخفاءه واكتشافه إلى باقي أفراد فريق التدقيق ؛
- إيجاد عقلية مناسبة لإجراء عملية التدقيق في ضوء نمو واشتراك الشك المهني وهو الأمر الذي يزيد من فعالية إجراءات التدقيق؛
- تتيح جلسات العصف الذهني بتبادل المعلومات الجديدة أثناء أداء عملية التدقيق من أعضاء فريق التدقيق ؛
- تبادل للآراء بين أعضاء فريق التدقيق بخصوص كيف و أين يعتقدون أن الكشوفات المالية للشركة ربما تكون مثار للشكوك بسبب الاحتيال و كيف يمكن للإدارة أن تقدم على الإبلاغ المالي المتلاعب و تخفيه.

3. الإفصاح المحاسبي و علاقته بالمحاسبة الإبداعية

يعد مبدأ الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نظرا لما يقدمه من معلومات مهمة و تتمتع بالموثوقية و المصداقية مما يساعد المهتمين سواءا من داخل الشركة أو خارجها على اتخاذ القرارات السليمة استنادا على المعلومات التي تحصلوا عليها من تلك القوائم المالية المنشورة.

1.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي و أنواعه

1.1.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي

نظراً لأهمية الإفصاح فقد اختلفت وجهات نظر الباحثين و المهنيين حول مفهوم الإفصاح وخاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، وذلك بسبب أهمية هذا المفهوم ولكونه من أهم المبادئ المحاسبية ولاعتباره وسيلة اتصال مباشرة بين المستثمرين والشركة.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم الإفصاح المحاسبي و فما يلي البعض منها:

- **التعريف الأول:** الإفصاح المحاسبي هو تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المنشأة ويشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية وغير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة و تضمنها التقارير المالية (خشارمة، 2003، صفحة 09) .
- **التعريف الثاني:** الإفصاح المحاسبي هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (السامرئي و العلكاوي، 2012، صفحة 08).
- **التعريف الثالث:** يقصد بالإفصاح المحاسبي إعلام ذوي المصالح بالحقائق الاقتصادية المالية التي قد تكون أساسا للحكم على المشروع، و إن المعلومات التي يفصح عنها تكون ضرورية عندما يكون لها تأثير على القرار المتخذ من قبل المستخدم لتلك المعلومات (ألبياتي، 2007، الصفحات 148-167).

من التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل لمفهوم الإفصاح المحاسبي على انه قيام إدارة الشركة بتقديم كامل الافصاحات اللازمة و الضرورية في القوائم المالية دون إغفال لأية معلومات قد تكون مهمة و يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الإستراتجية من قبل مستخدمي تلك القوائم المالية.

2.1.3 أنواع الإفصاح المحاسبي

للإفصاح عدة أنواع يمكن ذكرها في النقاط التالية (زيود و أخرون، 2007، صفحة 180):

أ. الإفصاح الكامل (الشامل):

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

ب. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ت. الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ث. الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

ج. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) :

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

ح. الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

و عليه و مهما اختلفت أنواع الإفصاح المحاسبي إلا أنها تشترك في هدف واحد ألا و هو تقديم قوائم مالية توفر معلومات مالية ذات مصداقية و موثوقية تخدم مستخدمي القوائم المالية و تساعدهم على اتخاذ القرارات المهمة و على درجة عالية من الثقة.

2.3 الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية

انطلاقا من أهمية الإفصاح لم تترك الجمعيات المهنية الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية عملية الإفصاح اختيارية بالنسبة للشركة فقد إهتمت بتصدير معايير خاصة بالإفصاح والتأكيد على أهميتها ونوعية المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية حتى تكون ذات فائدة لمستخدميها.و فما يلي عرض لبعض هذه المعايير :

أ. المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) IAS : عرض القوائم المالية

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشاة للفترات السابقة و البيانات المالية للمنشات الأخرى ، و لتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية و الإرشادات الخاصة بهيكلها و الحد الأدني من المتطلبات لمحتوي البيانات المالية، و الهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة و أداؤها و تدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية .

ب. المعيار المحاسبي رقم (10) IAS : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

يهدف هذا المعيار إلى وصف متى يجب على المنشاة تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية و الإفصاحات التي يجب على المنشاة إعطاءها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة و عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية، كما يتطلب هذا المعيار أيضا من المنشاة عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية إذ دلت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية على أن مبدأ الاستمرارية غير ملائم..

ت. المعيار المحاسبي الدولي رقم (24) IAS : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

نظراً لاتساع نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة، واهتمام أصحاب المصالح بالمنشأة على معرفة كافة ما يتعلق بأعمال المنشأة. فإن معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثير هام على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر يعتبر من العوامل التي تقدم المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات شراء أو بيع أو إقراض أو اقتراض وعمليات أخرى مع أطراف ذات علاقة تكون لها ذات تأثير على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها الأمر الذي يجعل من الأهمية بمكان تقديم معلومات حول تلك العمليات للوقوف على مدى تأثر المنشأة بذلك، وقد جاء معيار المحاسبة الدولي رقم " 24 " لضمان أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الافصاحات اللازمة لجذب الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه الجهات (حميدات و خداش، 2018).

ث. معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (07) IFRS : الأدوات المالية (الإفصاحات)

حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي الثلاثون: الإفصاح في البيانات المالية للبنوك. ويهدف هذا المعيار إلى حماية المستخدمين للقوائم المالية للبنوك، وتتمثل هذه الحماية في تنظيم عرض مفردات القوائم المالية وبيان الإيضاحات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها حتى تكون هذه القوائم قادرة على تسهيل اتخاذ القرارات عند تقييم أداء البنك واتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات الأخرى، وحتى لا تكون هذه القوائم مضللة (العيسى، 2012، صفحة 107) .

يهدف المعيار إلى الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في قوائمها المالية ، وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم :

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها؛
- طبيعة ومدى المخاطرة التي تتعرض لها الشركة والناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها.

3.3. العلاقة بين الإفصاح المحاسبي و المحاسبة الإبداعية

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المالية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس أموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، و على العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق و إلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح.

بالمقابل نجد أن بعض الشركات تسعى لإظهار قوائمها المالية بالشكل الذي ترغم فيه و ذلك عن طريق التدخل في إدارة الأرباح باستعمال عدة أساليب، و هو ما يؤدي إلى تظليل مستعملي تلك القوائم المالية كون أن المعلومات الظاهرة بها لا تتمتع بالجودة اللازمة من حيث الملائمة و الموثوقية، و عليه فان ممارسات المحاسبة الإبداعية ترتبط ارتباطا وثيقا بمبدأ الإفصاح المحاسبي فكلما زادت عملية الإفصاح في الشركة تقل عملية إدارة الأرباح أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

4. الدراسة التطبيقية

1.4 تقديم استبيان الدراسة

لقد تم استخدام تقنية الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة و المتكونة من 40 عينة، حيث يتكون الاستبيان من (18) سؤال وتم تقسيمه إلى جزأين :

وقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي، وتم تحديد مقياس الإجابة عن فقرات الدراسة كما هو مبين بالجدول التالي :

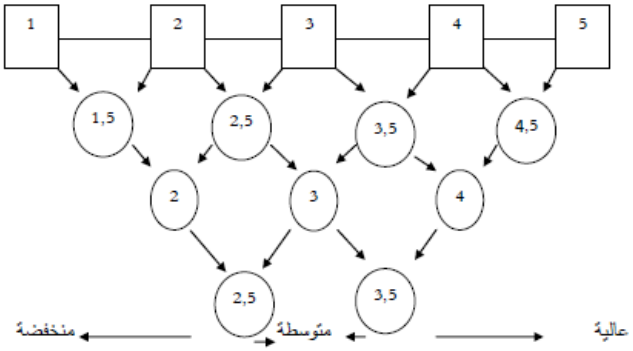
جدول رقم (01) : مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الباحثين

سوف يتم تفسير المتوسطات الحاسبية وفقا لمقياس ليكارت الخماسي وفق الشكل التالي:

الشكل رقم(01): التقسيم الثلاثي لفئات الاستجابة



المصدر: من إعداد الباحثين

2.4 أدوات البحث الميداني

تم استخدام برنامج **spss v21** لاستخراج النتائج الإحصائية، واستخدام الأساليب الإحصائية لتفسيرها و هي كتالي :

- معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ؛
- معامل الارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع؛
- اختبار معامل التحديد R^2 ؛
- اختبار تحليل التباين **the way anova**
- معامل التحديد R^2 والذي يستخدم لتحديد التأثيرات بين المتغير المستقل والمتغير التابع؛
- معامل الانحدار وذلك لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع ومعرفة معنوية ذلك التأثير.

3.4 ثبات أداة الدراسة

لأجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ و كانت النتائج كالتالي :

جدول رقم (02) : اختبار ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

الرقم	العنوان	عدد العبارات المستخدمة	قيمة ألفا كرونباخ
1	**المحور الأول: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**	**10**	**0,929**
2	البعد الأول: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية	05	0,958
3	البعد الثاني: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	05	0,786
4	**المحور الثاني: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية**	**08**	**0,982**
5	البعد الثالث: المعلومات الواجب عرضها في قائمة الميزانية	04	0,952
6	البعد الرابع: المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل	04	0,969
7	**الاستبيان ككل**	**18**	**0,975**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

من الجدول السابق نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بلغت **0,975** و هي قيمة جيدة جدا و تعبر عن الثبات العالي لأداة الاستبيان

4.4 تحليل أداة الدراسة

1.4.4 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

الجدول رقم (03) معلومات عامة حول عينة الدراسة

	البيان	التكرار	النسبة
الشهادة العلمية	ليسانس	05	% 12,50
	ماجستير	20	% 50,00

	دكتوراه	15	% 37,50
الوظيفة	أستاذ جامعي	20	% 12,50
	طالب دكتوراه	15	% 37,50
	محاسب	05	% 12,50
سنوات الخبرة	من 3 إلى 5 سنوات	27	% 67,50
	من 6 إلى 10 سنوات	07	% 17,50
	أكثر من 10 سنوات	06	% 15,00

المصدر: من إعداد الباحثين

2.2.4 تحليل اتجاهات أفراد عينة الدراسة اتجاه متغيرات الدراسة

أ. تحليل إجابات أفراد العينة اتجاه البعد الأول

الجدول رقم (04) : النتائج الإحصائية لفقرات البعد الأول

المحور الأول: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
البعد الأول: تأثير ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية					
1. تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل أو العكس.	0,859	0,000	4,62	0,49	03
2. عدم الإفصاح عن الحجم الحقيقي للديون المتعثرة.	0,836	0,000	4,65	0,48	02
3. تأجيل الاعتراف بالدفعات المقبوضة مقدمًا من العملاء.	0,848	0,000	4,55	0,50	04
4. نقل أرباح تخص الفترة الحالية إلى فترات لاحقة.	0,760	0,000	4,75	0,43	01
5. المبالغة في تقييم حسابات المشاريع التي لم تكتمل بعد من خلال خفض أو رفع بنسبة الإنجاز.	0,849	0,000	4,57	0,50	05

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوي معنوية α=0.01 ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

بالمقابل نجد أن المتوسطات الحسابية للأسئلة لفقرات البعد الأول و الموضحة في الجدول أعلاه تبين أن إجابات أفراد العينة اتجاه فقرات هذا البعد كانت مرتفعة حيث أن المتوسطات الحسابية كلها فاقت 3,5

ب. تحليل إجابات أفراد العينة اتجاه البعد الثاني

الجدول رقم (05) : النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثاني

المحور الأول: تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
البعد الثاني: ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل					
1. تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع.	0,920	0,000	4,50	0,71	04
2. تسجيل بعض عائدات التأمين الناجمة عن تعويض إصابات العمل أو بضاعة تالفة على شكل تخفيض بالمصروف بدلا من تسجيلها كإيرادات.	0,335	0,035	4,25	0,83	05
3. نقل بعض المصاريف الجارية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	0,882	0,000	4,62	0,49	02
4. تسجيل إيرادات و الاعتراف بها، في حين أن هذه الإيرادات سيتم دفعها لاحقًا لشركاء في تقديم الخدمة أو السلعة.	0,910	0,000	4,55	0,63	03
5. تسجيل عمليات بيع متبادلة ووهمية إلى منشئات هي من الشركات التابعة للمنشأة.	0,884	0,000	4,67	0,47	01

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوي معنوية α=0.01 ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

بالمقابل نجد أن المتوسطات الحسابية للأسئلة لفقرات البعد الأول و الموضحة في الجدول أعلاه تبين أن إجابات أفراد العينة اتجاه فقرات هذا البعد كانت مرتفعة حيث أن المتوسطات الحسابية كلها فاقت 3,5

ت. تحليل إجابات أفراد العينة اتجاه البعد الثالث

الجدول رقم (06) : النتائج الإحصائية لفقرات البعد الثالث

المحور الثاني: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
البعد الثالث: المعلومات الواجب عرضها في قائمة الميزانية					
1. الالتزامات الضريبية المؤجلة و الأصول الضريبية المؤجلة	0,775	0,000	4,72	0,45	01
2. يجب تصنيف الاستثمار في المنشأت الزميلة و التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصول طويلة الأجل و في بند مستقل في الميزانية.	0,873	0,000	4,67	0,47	02
3. الذمم التجارية المدينة و الدائنة وكذا الذمم المدينة و الدائنة الأخرى.	0,974	0,000	4,62	0,49	03
4. الفصل بين ما هو متداول و غير متداول	0,975	0,000	4,57	0,50	04

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوي معنوية α=0.01 ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

بالمقابل نجد أن المتوسطات الحسابية للأسئلة لفقرات البعد الأول و الموضحة في الجدول أعلاه تبين أن إجابات أفراد العينة اتجاه فقرات هذا البعد كانت مرتفعة حيث أن المتوسطات الحسابية كلها فاقت 3,5

خ. تحليل إجابات أفراد العينة اتجاه البعد الرابع

الجدول رقم (07) : النتائج الإحصائية لفقرات البعد الرابع

المحور الثاني: متطلبات الإفصاح في القوائم المالية	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
البعد الرابع: المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل					
1. عند تصنيف المصاريف حسب وظيفتها يجب الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروف بما في ذلك الاهتلاك وتكاليف المستخدمين.	0,953	0,000	4,62	0,49	04
2. تحليل وتصنيف المصروفات إما في صلب قائمة الدخل أو إيضاحات على أساس طبيعتها أو وظيفتها ضمن المشروع (مثل تكلفة المبيعات، تكاليف التوزيع....الخ)	0,975	0,000	4,67	0,47	02
3. الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.	0,918	0,000	4,72	0,45	01
4. حصيلة الأرباح أو الخسائر من الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.	0,977	0,000	4,65	0,48	03

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط دالة عند مستوي معنوية α=0.01 ، وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

بالمقابل نجد أن المتوسطات الحسابية للأسئلة لفقرات البعد الأول و الموضحة في الجدول أعلاه تبين أن إجابات أفراد العينة اتجاه فقرات هذا البعد كانت مرتفعة حيث أن المتوسطات الحسابية كلها فاقت 3,5

3.2.4 اختبار فرضيات الدراسة

من اجل اختبار صحة الفرضيات تم استخدام معامل الانحدار البسيط و كذا معامل التحديد من اجل إثبات تأثير المتغيرات المستقلة على التابعة أو نفي ذلك.

أ. تحليل الانحدار البسيط لاختبار اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية على متطلبات الإفصاح

الجدول رقم (08): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

R معامل الارتباط	معامل الانحدار B	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة Sig
0,876	0,761	0,768	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية و متغير متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية حيث بلغ معامل الارتباط **R (0,876)** ، بينما بلغ معامل التحديد **R^2 (0,768)** أي أن المتغير المستقل (تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل) يساهم بما نسبته **76,8 %** في التغير الحاصل في المتغير التابع (متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية) . كما بلغت قيمة درجة التأثير **B (0,761)** وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع بمقدار**(0,761)** .

كما نلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 أي علاقة معنوية ومنه نتأكد من صحة الفرضية الثالثة و هو ما تم تأكيده من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي **One Way ANOVA** في الجدول الموالي :

جدول رقم (09): تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA

متغير تابع / متغير مستقل		تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية				
		مجموع المربعات	درجة الحرية ddl	متوسط المربعات	قيمة D محسوبة	القيمة الاحتمالية sig
المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الميزانية	بين المجموعات	80,110	1	80,110	125,455	0,000
	داخل المجموعات	24,265	38	0,639		
	المجموع	104,375	39			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة مستوي الدلالة بلغت 0.000 و هي اقل من 0.05 و بالتالي سيتم رفض الفرض الصفري و قبول الفرض البديل أي أن الانحدار معنوي أي توجد علاقة بين المتغيرين

ب. تحليل الانحدار البسيط لاختبار اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل على متطلبات الإفصاح

الجدول رقم (10): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

R الارتباط معامل	معامل الانحدار B	معامل التحديد R2	مستوى الدلالة Sig
0,915	0,832	0,836	0,000

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

من الجدول السابق أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل و متغير متطلبات الإفصاح في قائمة الدخل، حيث بلغ معامل الارتباط **R (0,915)** ، بينما بلغ معامل التحديد **R^2 (0,836)** أي أن المتغير المستقل (تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل) يساهم بما نسبته **83,6 %** في التغير الحاصل في المتغير التابع (متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية) .

كما بلغت قيمة درجة التأثير **B (0,832)** وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع بمقدار**(0,832)** ، كما نلاحظ أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 أي علاقة معنوية ومنه نتأكد من صحة الفرضية الثالثة،

و هو ما تم تأكيده من خلال اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA في الجدول الموالي :

جدول رقم (11): تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA

متغير تابع / متغير مستقل		مجموع المربعات	درجة الحرية ddl	متوسط المربعات	قيمة D محسوبة	القيمة الاحتمالية sig
المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة الدخل	بين المجموعات	183,688	1	183,688	194,369	0,000
	داخل المجموعات	35,912	38	0,945		
	المجموع	219,600	39			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **SPSS v21**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة مستوي الدلالة بلغت 0.000 و هي اقل من 0.05 و بالتالي سيتم رفض الفرض الصفري و قبول الفرض البديل أي أن الانحدار معنوي أي توجد علاقة بين المتغيرين

5. الخاتمة:

تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات الموجودة في الأنظمة المحاسبية و المعايير المحاسبية من اجل التلاعب بالحقائق و تقديم قوائم مالية مظللة لا تتمتع بالجودة. إلاّ أنّ الكشف عن الممارسات الملتوية للمحاسبة الإبداعية يعد أمرا صعبا بالنظر لتعدد هذه الممارسات المعقدة في بعض الأحيان مما يصعب من عملية الكشف عن هذه الممارسات، كل هذا يفرض على مدقق الحسابات الخارجي بذل جهد اكبر و القيام باختبارات عديدة للتأكد من خلو القوائم المالية المقدمة من طرف إدارة الشركة من تلك الممارسات و أنها تعكس الصورة الحقيقية عن وضع الشركة و توفر معلومات ذات مصداقية و شفافية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه القوائم.

من خلال ما سبق تناوله في الجانب النظري للدراسة يتبين لنا إثبات صحة الفرضية الأولي " تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات و المرونة الموجودة في النظام المحاسبي و خاصة فما يتعلق بالقياس و عرض الحسابات و هذا بهدف تقديم صورة أفضل للوضعية الحالية للشركة عما هي عليه فالواقع و هو ما يتنافى مع مبدأ الإفصاح الكامل و بدون قيود " .

بالنسبة للفرضية الثانية " تتفق ممارسات المحاسبة الإبداعية مع المبدأ المحاسبي المتعلق بالإفصاح كون أن المحاسبة الإبداعية تسعى إلى تزيف الصورة الحقيقية للشركة و إخفاء بعض الحقائق التي قد تكون مهمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية و هو ما يتنافى مع مبدأ الإفصاح الكامل و بدون قيود " تبين لنا من خلال استعراض الجانب النظري فلقد تبين لنا عكس ذالك و هو ما يؤدي بنا إلى نفي صحة هذه الفرضية.

أما فما يخص الفرضية الثانية " توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية بين كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي و المعلومات الواجب إفصاح عنها في نفس القائمة" فبعد حساب معامل الارتباط بيرسون بلغت قيمة المعامل **0,876** بينما بلغ معامل التحديد R^2 **(0,768)** أي أن المتغير المستقل (تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل) يساهم بما نسبته **76,8 %** في التغير الحاصل في المتغير التابع (متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية) و هو ما يؤدي بنا إلي إثبات صحة هذه الفرضية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة " توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية بين كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل و المعلومات الواجب إفصاح عنها في نفس القائمة "حيث بلغ معامل الارتباط **R (0,915)** . بينما بلغ معامل التحديد R^2 **(0,836)** أي أن المتغير المستقل (تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل) يساهم بما نسبته **83,6 %** في التغير الحاصل في المتغير التابع (متطلبات الإفصاح في قائمة الميزانية) و هو ما يؤدي أيضا إلي إثبات صحة هذه الفرضية.

6.نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل للنتائج التالية :

- من الطبيعي وجود تعارض بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و جودة الإفصاح المحاسبي كون أن تلك الممارسات تعمل على طمس الحقائق التي تتعلق بوضع الشركة و مركزها المالي و تجنب الإفصاح عن الأمور المهمة التي يبحث عنها مستخدمي القوائم المالية ؛
- تعد المحاسبة الإبداعية في مضمونها سلوكا غير أخلاقي و تخالف المواثيق المهنية لمهنة المحاسبة؛
- تتعدد و تتعقد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مما يصعب من إمكانية اكتشافها و قياس أثرها على مضمون تلك القوائم؛
- إن التوسع في استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من شأنه أن ينعكس سلبا على جودة الإفصاح المحاسبي و يجعله محدودا و غير كافي لإرضاء متطلبات مستخدمي تلك القوائم ؛
- تشكل المحاسبة الإبداعية الجانب السلبي لمفهوم الإبداع المحاسبي، حيث يستغل المحاسب خبرته المتراكمة عبر السنين في ميدان المحاسبة لابتداع أساليب محاسبية تعمل على تزييف الصورة الحقيقية للشركة و التي تخدم أهداف أطراف معينة.

7.توصيات الدراسة

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج يتم تقديم جملة من التوصيات و هي كالتالي:

- وضع قوانين رادعة لكل من يقوم بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية و التي من شأنها إن تقلل و إلى ادني مستوي ممكن من التوسع في استعمال تلك الممارسات ؛
- تنمية الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية خاصة ما تعلق منها بالمستجدات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية؛
- تفعيل دور المنظمات المهنية لمهنة المحاسبة و التأكيد الدائم على ضرورة الالتزام بأخلاقيات السلوك المهني المنظمة للمهنة؛
- ضرورة التحسيس الدائم بما تخلفه المحاسبة الإبداعية من أثار سلبية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و على سمعة الشركة في السوق .

8. قائمة المراجع

1.8 المراجع باللغة العربية

- العبيدي صبيحة برزان. (2008). *دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية و تحقيق التوافق في مصالح اطراف الوكالة*. أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الادارة و الاقتصاد، بغداد–العراق.
- بالرقي تيجاني . (2012). المحاسبة الابداعية: المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. *مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير*(12).
- جمعة حميدات، و حسام خداش. (2018). *الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية*. تاريخ الاسترداد 27 07، 2018، من http://almerja.com/reading.php?idm=97743
- حسن فليح مفلح القطيش، و فارس جميل حسين الصوفي . (2010). أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*(27).
- حسين خشارمة. (2003). مستوى الافصاح في البيانات المالية للبنوك و الشركات المالية المشابهة المندمجة. *مجلة جامعة النجاح لأبحاث العلوم الانسانية، 17*(02).

- زياد عبد الله مشحن. (2015). استخدام أساليب و اجراءات المحاسبة الابداعية الواردة في القوائم المالية-دراسة تطبيقية لعينة من المصارف العراقية. *مجلة تكريت الادارية و الاقتصادية، 11*(13).
- عباس حميد يحي التميمي، و حكيم حمود فليح الساعدي. (2013). استخدام قانون بنفورد في كشف ادارة الارباح-بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، 19*(73).
- عدنان هاشم السامرئي، و طلال جيجان العلكاوي. (2012). دور النظام المحاسبي في التعافي من أثار الأزمة المالية العالمية. *مجلة دراسات محاسبية و مالية، 07*(20).
- علي حسين الدوغجي، و أسامة عبد المنعم سيد علي. (2011). دور قانون ساربينز-أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي. *مجلة الادارة و الاقتصاد*(86).
- عماد الأغا. (2012). المحاسبة الابداعية. *مجلة المال و الاعمال*(02).
- غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي. (2007). الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة جامعة كركوك للدراسات الانسانية، 02*(02).
- لطيف زيود و أخرون. (2007). دور الافصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرارات الاستثمار. *مجلة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، 29*(01).
- ليلي عبد الصاحب . (2016). تاثير المحاسبة الابداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل و الحد من أثارها. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*(47).
- محمد بشير غوالي. (2013). دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية-دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري. *مجلة الباحث*(12).
- محمد مطر ، و ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الاردنية. *المؤتمر العلمي الدولي السابع*. الاردن: كلية الاقتصاد و العلوم الادارية-جامعة الزرقاء.
- منال حسين لفته صالح. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية و تأثيرها على القوائم المالية. *مجلة دنانير، 01*(08).
- ناظم حسن رشيد، و زياد هاشم السقا. (2015). اثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية-دراسة لأراء عينة مراقبي الحسابات في العراق. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*(33).
- ناظم شعلان جبار. (2015). أساليب المحاسبة الابداعية و أثارها على موثوقية البيانات المالية-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية، 09*(32).
- نصيف جاسم الجبوري، و صلاح هادي محمد الخالدي. (2012). استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي. *مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، 18*(68).
- ياسين أحمد العيسى. (2012). مدى تطبيق المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية السابع: الافصاحات-دراسة ميدانية على البنوك الأردنية. *المجلة الاردنية في ادارة الأعمال، 08*(01).

2.8 المراجع باللغة الاجنبية

- Shah, A. (1998). Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *The European Accounting Review, 07*(01).