

دور المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الحد من المحاسبة الإبداعية

م. م. مصطفى مجيد حميد البهادلي¹

انتساب الباحث

¹ كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة
الإمام جعفر الصادق (ع)، العراق،
ميسان، 62001

¹mustfmajeed67@gmail.com

المؤلف المراسل

معلومات البحث
تأريخ النشر : حزيران 2023

الخلاصة

تهدف الدراسة الى بيان أثر تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ولأجل تحقيق هذا الهدف تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعمال استمارة الاستقصاء لعرض رأي عينة البحث في أهم هذه الاجراءات, وقد بينت نتائج البحث ان ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية، وبيان تأثير معايير الدولية للإبلاغ المالي في الحد من اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات، وقد تم الاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية (اختبار ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسب المئوية)، اذ تكونت من (26) سؤال موزع على اربعة محاور وقد تم تصميم الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت (Likert) الثلاثي. وتوصلت الدراسة الى تسهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية ، فضلاً عن تأثيرها الكبير على المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة من أقطار مختلفة.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للإبلاغ المالي ، المحاسبة الإبداعية، IFRS

The Role of International Financial Reporting Standards in Reducing the Creative Accounting

Mustafa Majeed Hameed Al-Bahadle¹

Affiliation of Author

¹ College of Administrative and
Financial Sciences, University
of Imam Jafar Sadiq, Iraq,
Maysan, 62001

¹mustfmajeed67@gmail.com

¹ Corresponding Author

Paper Info.

Published: June 2023

Abstract

The study aims to a statement on the impact of the implementation of international standards for financial reporting in reducing creative accounting practices and to achieve this goal The analytical descriptive approach was used through The use of the survey form to display the opinion of the search sample in the most important of these measures. Creative accounting in the statement of financial position, the list of income, and the list of cash flows and to achieve this goal is designed as a questionnaire as a data collection tool. Some statistical methods (Alpha Kronbach, arithmoon, standard deviation, percentage) have been rely on (26) Question Distributor on Four Hubs The answers were designed on each paragraph according to the trio Likert (LIKERT). The study reached international financial standards in reducing the negative effects of creative accounting, as well as its significant impact on the comparison of financial statements for similar companies from different countries.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Creative Accounting , IFRS

المقدمة

ان هذا الموضوع يركز في مصطلح المحاسبة الإبداعية الذي يطلق على بعض الاجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها ادارات الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان سعياً وراء تحسين شكلي اما في نتائج الاعمال أو في مركزها المالي من خلال استغلال الثغرات والاستفادة من تعدد البدائل المتوافرة في السياسات والطرائق المحاسبية مما يؤثر على جودة المعلومات. ولذلك يأتي هذا البحث لعرض اساليب المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية الإبلاغ المالي في الحد من الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول / منهجية البحث

أولاً:- مشكلة البحث

تمثل المحاسبة الإبداعية تحديًا كبيرًا من خلال ممارسات وأساليب المحاسبين، باستعمال ذكائهم ومعرفتهم وخبراتهم في المعايير وقواعد المحاسبية في التعامل مع الأرقام لتغيير نتائج الاعمال والمركز المالي وذلك لتحسين الأداء المالي سواء في الربحية أم المالية لتحقيق اهداف ذاتية وتضليل مستخدمي البيانات المالية، ما يجب اتخاذ الاجراءات الازمة للحد من تلك الممارسات التي تقوم بإعطاء صورة غير حقيقية لنتائج القوائم المالية لغرض تحقيق اهداف ذاتية وعليه يمكن للباحث تحديد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:-

1. هل هناك جوانب سلبية للمحاسبة الإبداعية على مستخدمي القوائم المالية ؟
2. ما أثر استخدام المعايير الدولية الإبلاغ المالي (IFRS) في الحد من الجوانب السلبية؟

ثانياً:- اهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على تعريف المحاسبة الإبداعية والأساليب والممارسات والتلاعب التي تستخدم في تضليل التقارير المالية
2. عرض أهم الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية.
3. بيان أثر تطبيق المعايير الدولية الإبلاغ المالي في الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية

ثالثاً: فرضيات البحث

- في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرضيتين الاتيين
1. هل للمحاسبة الإبداعية جوانب سلبية عند التطبيق العملي.
 2. ان تطبيق المعايير الدولية الإبلاغ المالي تؤدي إلى الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

رابعاً:- أهمية البحث

تستمد أهمية البحث من كونه يعالج مشكلة ذات تأثير كبير على الهدف الرئيس للمحاسبة والمتمثل في تقديم معلومات صادقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج الأعمال من خلال عرض آثار السلبية للمحاسبة الإبداعية وأثر تطبيق المعايير الدولية الإبلاغ المالي للحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إلغاء أو تخفيض بدائل المعالجات المحاسبية.

المبحث الثاني / المحاسبة الإبداعية

أولاً:- نشأة المحاسبة الإبداعية

شهدت بداية الثمانينات حالة من الركود الاقتصادي ما أدى إلى توجه الكثير من الوحدات الاقتصادية، إلى استخدام وسائل لإثبات أو ابتداع الأرباح غير الحقيقية، وهذا يشير إلى ظهور النمو الاقتصادي غير الحقيقي عن طريق إجراءات التلاعب في الأرقام المحاسبية والخروج من الامتثال لقواعد المحاسبية واستخدام تطبيقات القياس والإفصاح البديلة بما يخدم الإدارة تتعارض مع ما يجب أن تكون عليه، ان القوانين تخبر الوحدات الاقتصادية بما لا يمكنها فعله، وليس ما يمكنها فعله. إذا لم تتمكن من تحقيق الارباح، فأنت تستطيع على الاقل ان تبندعها ولقد استمر الركود الأخير مدة طويلة مما تسبب في اجبار الكثير من الشركات التي بلغت عن ارباح مبتدعة على التصفية [1].

ثانياً :- مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت الكثير من التعاريف للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية نظراً للتوسع الحاصل في ممارساتها واختلاف توجهات الكتاب والباحثين فقد عرفت على انها العملية التي يستعمل من خلالها المحاسبون ذكائهم ومعرفتهم وخبراتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المحاسبية المسجلة في حسابات الشركات لغرض تحويل القوائم المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب به المعهدون [2] ، ويرى Belkaoui ان المحاسبة الإبداعية تستعمل لعرض نتائج القوائم المالية المعدة من قبل

رابعاً :- أساليب المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي وسيلة للتلاعب في العناصر القوائم المالية، لإظهار (الدخل، الموجودات، المطلوبات) للوحدة الاقتصادية بصورة غير صادقة وغير حقيقية. و عليه يمكن تقسيم اهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية الى الاتي:

أ-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

اذ يتم التلاعب في صافي الدخل من خلال الاجراءات الآتية [8]:-

1- تسجيل ايراد المبيعات قبل ان تكتمل عملية البيع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2- زيادة الدخل عن طريق العائد لمرة واحدة، ويشمل زيادة الارباح من خلال بيع اصل مقيم اقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، فضلاً عن تسجيل عائد الاستثمار بصفته دخلاً تشغيلياً، واخيراً ابتداء دخل من خلال اعادة تصنيف حسابات الميزانية.

3- نقل المصاريف المدة الى مدد محاسبية سابقة او لاحقة ، مثل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية فضلاً عن الفشل في تسجيل الاصول التالفة، وتخفيض خدمات الاصول.

4- نقل الإيرادات لمدة الى مدد زمنية محاسبية لاحقة.

5- نقل المصاريف المستقبلية الى المدة المحاسبية الحالية، مثل زيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير الشخصي في المدة المحاسبية الحالية.

ب-أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة المركز المالي التي تحوي حجم موارد الشركة والتزاماتها تجاه الملاك والمقرضين فضلاً عن دورها في المساعدة في التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية وذلك كي تظهر للمستخدم

البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها إليه كما يأتي [9]

1. عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض نسب الاندثار للأصل عن النسب المتبعة في الشركات المماثلة، أو العكس.

2.المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول.

المحاسب بصورة افضل ما يجب ان تكون عليه ، اي انها عملية تحويل الارقام المحاسبية من وضعها الحقيقي الى ما ترغب به الادارة باستعمال العديد من الوسائل والأساليب للتأثير في القوائم المالية [3] .

كما عرفها (Mulford) على انها الإجراءات او الاساليب التي تستعمل للتلاعب بالأرقام القوائم المالية من خلال استغلال مرونة المعايير و المبادئ المحاسبية و تنوع البدائل واي اجراء او اسلوب اخر لتغيير الحقائق المحاسبية لإدارة الأرباح [4].

ثالثاً :- عوامل المساعدة لظهور المحاسبة الإبداعية**1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية**

اذ يمكن للوحدة الاقتصادية ان تختار الطريقة المحاسبية التي تتلائم مع اهدافها من بين العديد من الطرائق المحاسبية المختلفة، لأعداد قوائمها المالية لأجل عكس أفضل صورة عن أداؤها [5] .

2- حرية التقديرات المحاسبية

ان حرية الحكم والتقدير الشخصي في اعداد بعض العمليات المحاسبية التي تشكل الاساس لأغلب معلومات القوائم المالية زاد استخدامها وذلك بسبب التعقيد المتزايد في العمليات التجارية العالمية، مما ادى الى زيادة الاحكام و التقديرات وهذا يفسح المجال امام الادارة للتلاعب سواء كان التلاعب بصورة متفائل او متحفظ في التقديرات بحسب رغبتها في للتأثير على القوائم المالية من حيث التضخم او التقليل من اقيامها للوصول الى اهدافها المحددة سابقا [6].

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن ان يودي التحكم في توقيت تنفيذ العمليات و حدوث بعض العمليات الحقيقية الى تحقق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية، اذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها من اجل لتحقيق مكاسب واهداف معينة [7].

ويرى الباحث أن ابرز عامل ادى الى ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية هو حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية والتي تتيح للمحاسب من استخدام مهاراته لاختيار البديل المناسب من بين البدائل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وكذلك استخدام الحكم والتقدير الشخصي للمحاسب

من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتم اعتمادها من قبل الكثير من الدول، كما تقوم الكثير من الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح بتطوير هذه المعايير بشكل مستمر لكي تتناسب مع التغييرات الحاصلة [11].

ثانياً :- إعداد معايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية الإبلاغ المالي

على المستوى الدولي لم يقف المحاسبون مكتوفي الأيدي بل بدأ بمناقشة هذا الموضوع في المؤتمرات المحاسبية الدولية العالمية وفي المؤتمر الدولي التاسع المنعقد في (باريس/ فرنسا) أكدوا على أهمية تنسيق المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي وتأليف هيئة عمل دولية لمراجعة ما تم مناقشته في الاجتماعات السابقة، وهذه دورها أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة، (ICCAP) وأقرت هذه الهيئة تأليف لجنة المعايير المحاسبية (IASB) ومنذ ذلك التاريخ بدأت اللجنة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية بغية تخفيض الطرائق المحاسبية المطبقة عالمياً بهدف الوصول إلى درجة مقبولة من التوافق على المستوى العالمي بالتنسيق مع المنظمات المهنية والحكومات في مختلف بلدان العالم [12].

ثالثاً :- أساليب تطبيق المعايير الدولية الإبلاغ المالي

إن تطبيق IFRS وإدخالها حيز التنفيذ ليس بالأمر الهين وخصوصاً في ظل الاقتصادات النشطة والتأكد من فاعلية هذه المعايير و تطابقها مع المعايير المحلية أولاً ومن ثم البدء بتطبيقها، ولقد قامت الدول المختلفة باستخدام طرائق متعددة لتطبيق تلك المعايير، وهذه الطرائق هي [13] :-

1. تبني معالجات IFRS : يعتبر هذا الأسلوب من أفضل الأساليب لتطبيق IFRS حيث تطلب توجيهات السلطة القضائية من الشركات استخدام IFRS كما صدر من قبل IASB، ولكن عدد قليل جداً من الدول استخدمت هذا الأسلوب .
2. ان صياغة IFRS بدون تغيير جوهري لتكون ضمن القانون : يمكن اعتبار هذا الأسلوب وسيلة تقليدية لفرض معايير المحاسبة المحلية والمحورة لتناسب مع IFRS، والتي يمكن تحديثها عبر الزمن .
3. تأييد IFRS : من خلال هذا الأسلوب يمكن مقارنة IFRS مع المعايير المحلية أو الوطنية والعمل على تحديث المعايير الدولية من أن الى آخر – أي أن المعيار سيكون خاضع للتعديل في أي لحظة .

3. تغيير طرائق المحاسبية المتبعة في المحاسبة للاستثمارات طويلة الأجل.

4. إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد الزبائن قبل صدور حكم بات فيها.

5. تضمين كشوفات الجرد بضائع متقدمة والتلاعب في أسعار بيعها، والتغير غير المبرر في طرائق تحديد تكلفة المخزون.

6. التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية وتخفيض أو المبالغة في مخصص هبوط أسعارها.

7. التلاعب في دراسة أعمار المديونيات بغية تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو المبالغة في قيمة المخصص.

8. حصول على القروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف استخدامها في سداد القروض قصيرة الأجل والمحصلة تحسين نسب السيولة.

9. عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة قصد تحسين نسب السيولة

ج-أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

اذ يتم التلاعب في قائمة التدفق النقدي من خلال اجراءات الاتية [10] :-

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية والعكس، وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير القيم النهائية.
- 2- تقوم الوحدة الاقتصادية بتسجيل تكاليف التطوير الرأس مالي على انها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، ومن ثم فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- 3- التغيير بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب

المبحث الثالث/ معايير الدولية الإبلاغ المالي

اولاً :- المعايير الدولية الإبلاغ المالي

إن المعايير الدولية الإبلاغ المالي IFRS تمثل مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام GAAP المستخدمة من قبل الشركات لإعداد القوائم والتقارير المالية، والتي تعد مصداً هاماً للمعلومات المنشورة سنوياً، إذ أنها تقيّد أصحاب المصالح (المساهمين، الزبائن، الموظفين والحكومات) في فهم الأداء المالي للشركة والإشراف الإداري لموارد الشركة، ووضعت

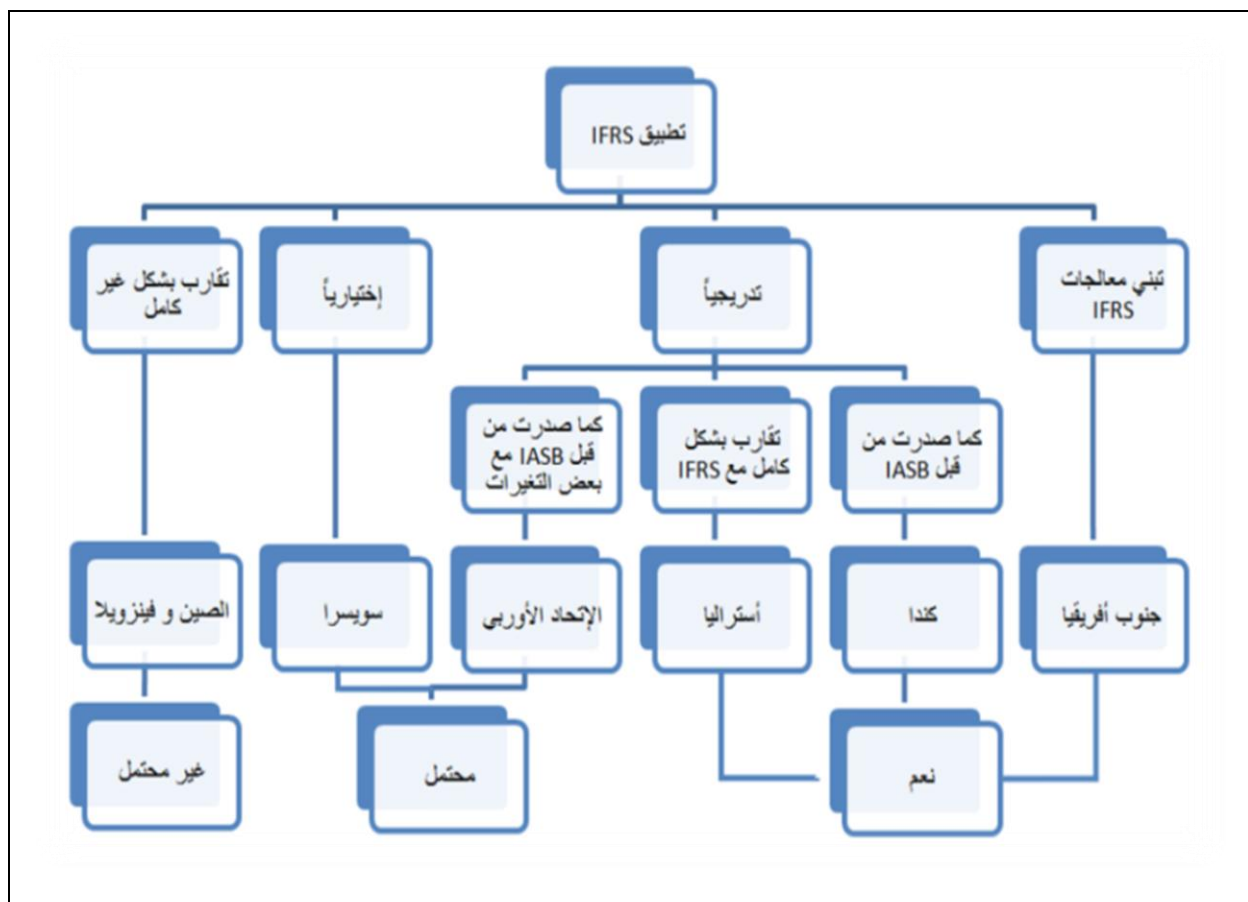
بالتغيرات اللازمة خلال التطبيق ، وتعدّ الصين مثلاً على ذلك ، كما يمكن تبني IFRS بشكل كامل مع عدم تبني التحديثات و التغيرات اللاحقة .

6. الاعتراف بـ IFRS : طبقاً لهذا الأسلوب تسمح الدول باستخدام (IFRS) بدلاً عن (GAAP) الوطنية ، ووفق الحاجة اللازمة لإعداد البيانات و المعلومات المحاسبية على شرط الأخذ بـ (IFRS) وكما صدرت من قبل (IASB) .

وكما موضح الشكل (1) أدناه مدى إمكانية التزام الشركة بـ (IFRS) كما أصدرت من قبل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية (IASB)

4. التقارب الكامل مع IFRS (مع نية الالتزام) : هذا الأسلوب لتطبيق IFRS مستخدم في أستراليا ، يعمل مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB على أخذ مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB وتعديلها بما يتلاءم مع البيئة الأسترالية مثل تغيير العملة الى الدولار الأسترالي أو تغيير بعض المصطلحات الى مصطلحات متعارف عليها في الوسط الأسترالي إن نتيجة هذا الأسلوب هو معايير مقاربة للمعايير الدولية الإبلاغ المالي الصادرة عن IASB

5. تبني IFRS بشكل جزئي وفق هذا الأسلوب يمكن تبني (IFRS) كنقطة بداية لتطبيق معايير دولية ومن ثم القيام



الشكل (1) يوضح أساليب تطبيق المعايير الدولية الإبلاغ المالي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على [13]

1. التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD) .

2. تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي عن طريق إصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي.

رابعاً :- دور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في الحد من المحاسبة الإبداعية

قرر المجلس استبدال معايير المحاسبة الدولية (IAS) السابقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS)، بغية تحقيق جملة من الأهداف أهمها [14]

ت- العمل على إلغاء التناقض والتعارض الموجود بين بعض المعايير فضلا عن حذف أي غموض في تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يسعى الى استغلال تلك التناقضات أو الغموض .

ث- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعيار لداخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص لكل معيار.

المبحث الرابع/ الجانب العملي

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار الفرضية تم اعتماد أسلوب الاستقصاء للحصول على البيانات، وقد تم الاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية (اختبار ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسب المئوية). إذ تكونت من (26) سؤال موزع على اربعة محاور وقد تم تصميم الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت (Likert) الثلاثي.

أولاً: ثبات أداة البحث

من أجل اختبار صدق وثبات أداة البحث تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) إذ بلغت قيمة ألفا لإجابات عينة البحث عن أسئلة استمارة الاستقصاء وتعتبر هذه النسبة جيدة لأنها أكبر من الحد المقبول لمعامل الثبات، حيث أن القيمة المقبولة احصائياً لمعامل ألفا (60%) فما فوق لكي يكون ثبات المقياس جيداً.

ثانياً: تحليل عينة البحث

يوضح الجدول (1) المعلومات العامة المتعلقة بالأفراد المبحوثين وفقاً لما تم الحصول عليه من خلال إجاباتهم وذلك باستعمال التكرارات والنسب المئوية وكما يأتي

3. الأخذ في الحسبان قيام الكثير من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بصورة أساس على معايير المحاسبة الدولية .

4. حدوث بعض تجاوزات واستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لهذه المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية. وفي ضوء تلك الأهداف قام المجلس بإجراء بعض التعديلات في المعايير السابقة وإصدار معايير جديدة للحد من المحاسبة الإبداعية . [15]

أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة الأساسية) و(المعالجة المسموح بها) في المعايير الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك قصد توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة .

ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة إذ كان هنالك صعوبات عدة في التطبيق العملي للكثير من فقرات المعايير، لصعوبة توضيح كيفية التطبيق السليم لتلك الفقرات حتى من قبل بعض المتخصصين، ما أفسح المجال للبعض للقيام بتلاعب أو تحريف لبعض بنود الإبلاغ المالي بحجة عدم وضوح أو الفهم السليم للمعيار .

جدول (1) المعلومات العامة للأفراد المبحوثين

النسبة %	التكرار	الشهادة	الجزء الأول: المعلومات العامة
24	12	دكتوراه	المؤهل العلمي
20	10	ماجستير	
12	6	دبلوم	
32	16	محاسب قانوني	
12	6	بكالوريوس	
100	50	المجموع	
---	---	أقل من 5 سنوات	
24	12	5-10 سنة	

406	18	15-10 سنة	سنوات الخبرة
40	20	15 سنة فأكثر	
100	50	المجموع	

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

بدرجة عالية , ويشير الجدول إلى أن السؤال (1) الذي ينص على " نقل مصاريف المدة الى مدد محاسبية سابقة او لاحقة، مثل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية اضافة الى الفشل في تسجيل الاصول التالفة " والسؤال (3) الذي ينص على "المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو اعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول" جاء بالمرتبة الأولى ، بينما جاء السؤال (2) بالمرتبة الأخيرة والذي ينص على " التلاعب في دراسة أعمار المديونيات بغية تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو المبالغة في قيمة المخصص" ويمكن تفسير ذلك بأن هدف ادارة الوحدة الاقتصادية من ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية هو اظهار الحقائق المحاسبية بصور غير حقيقية.

1. فيما يخص المؤهل العلمي يلاحظ من الجدول اعلاه ان نسبة عالية من عينة البحث حاصلين على شهادات علمية تخصصية في المحاسبة والتدقيق وهذا ما يعزز مستوى وإدراك المجيبين على الأسئلة.

2. فيما يخص سنوات الخبرة يلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع أفراد العينة لديهم خبرة عملية تزيد عن خمس سنوات وهذا ما يعزز واقعية الاجابة عن الأسئلة

ثالثاً : تحليل اجابات العينة حول المحور الاول الذي يتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية

يوضح الجدول رقم (2) قياس اتجاهات عينة البحث حول أساليب المحاسبة الإبداعية اذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00 % - 2.75 %) وبانحرافات معيارية (0.000 % - 0.303%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات

جدول (2) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول متغير المحاسبة الإبداعية

ت	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1	نقل مصاريف المدة الى مدد محاسبية سابقة او لاحقة، مثل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية فضلا عن الفشل في تسجيل الاصول التالفة	3.00	0.000	1	1
2	التلاعب في دراسة أعمار المديونيات بغية تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو المبالغة في قيمة المخصص	2.75	0.431	0.91	5
3	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل الأسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول	3.00	0.000	1	1

3	0.94	0.370	2.84	تسجل الوحدة الاقتصادية تكاليف التطوير الرأس مالي على انها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، ومن ثم فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .	4
4	0.93	0.404	2.80	تخفيض قيمة المخزون السلعي لتخفيض قيمة الاصول المتداولة والتأثير على نسب السيولة	5
2	0.96	0.303	2.90	تغيير بالتدفقات النقدية التشغيلية من اجل التهرب جزئيا من دفع الضرائب	6
---	0.96	0.251	2.88	المجموع	

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة". جاء بالمرتبة الأولى، بينما جاء السؤال (2) بالمرتبة الأخيرة والذي ينص على " ان إضافة مرفق لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي، ولعدم فسح المجال للبعض للقيام بتلاعب أو تحريف لبعض بنود الإبلاغ المالي بحجة عدم وضوح أو الفهم السليم للمعيار. " ويمكن تفسير ذلك ان المعايير الدولية للإبلاغ المالي تعمل على إلغاء البدائل للمعالجات المحاسبية والاكتماء بمعالجة محاسبية واحدة لتوحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين البدائل بحيث تستغل تلك البدائل لتحسين صورة الدخل أو التغطية على بعض ملاحظات نشاط الوحدة الاقتصادية.

رابعاً: تحليل اجابات العينة حول متغير المعايير الدولية للإبلاغ المالي

يوضح الجدول (3) قياس اتجاهات عينة البحث حول معايير الدولية للإبلاغ المالي، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00% - 2.80%) وبانحرافات معيارية (0.000% - 0.452%) وتشير هذه المتوسطات الى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات بدرجة عالية ويشير الجدول الى ان السؤال (1) الذي ينص على " المعايير الدولية للتقارير المالية تعمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجات الأساسية) و(المعالجة المسموح بها)، و(المعالجة المحاسبية واحدة لتوحيد المعالجات المحاسبية وعدم فسح المجال للاختيار بين البدائل بحيث تستغل تلك البدائل لتحسين صورة الدخل أو

جدول (3) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول متغير المعايير الدولية للإبلاغ المالي

ت	الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1	المعايير الدولية للإبلاغ المالي تعمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجات الأساسية) و(المعالجة المسموح بها)، و(المعالجة المحاسبية واحدة لتوحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين البدائل	3.00	0.000	1	1

				بحيث تستغل تلك البدائل لتحسين صورة الدخل أو التغطية على بعض ملاحظات نشاط الشركة.
4	0.93	0.404	2.80	ان إضافة مرفق لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية للإبلاغ المالي ، ولعدم فسح المجال للبعض للقيام بتلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم وضوح أو الفهم السليم للمعيار.
2	0.98	0.198	2.96	ان إلغاء التناقض والتعارض الموجود بين بعض المعايير فضلا عن حذف أي غموض في تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يقوم باستقلال تلك التناقضات أو الغموض.
3	0.95	0.452	2.86	أن تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي يؤدي الى توفير الشفافية في الكشوفات التي توضح الأنشطة التي تقوم بها الشركة وقد وضعت هذه المتطلبات والتعليمات .
----	0.96	0.30	2.90	المجموع

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

مناقشة النتائج

تشير النتائج السابقة إلى موافقة عينة البحث على محور استمارة الاستقصاء التي تتعلق بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي ، اذ بلغ الوزن النسبي لهذه المحور 96% . إذ تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها الحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية الخاصة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية لمساعدة الجهات المستفيدة منها (المساهمين، المستثمرين، المقرضين، الدائنين) في اتخاذ القرارات الرشيدة لتوظيف أموالهم، وان مجلس المعايير المحاسبة الدولية قام بأعداد مجموعة معايير للإبلاغ المالي لضمان عدم وجود تحريف او تجاوز وانها لا تتضمن اي من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم و الالتزام بالسياسات المحاسبية ، ويتضح من هذه النتائج قبول الفرضية الرئيسية للبحث " يؤدي تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية"

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. ان ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية اذ تعتبر هذه القوائم الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات الى مستخدميها، كذلك تبين هذه القوائم مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ والمعايير المحاسبية
2. تستخدم المحاسبة الإبداعية في اظهار نتائج الاعمال والمركز المالي بغير حقيقتها عن طريق استغلال المرونة الكبيرة التي وفرتها المبادئ والمعايير المحاسبية وحررية الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، فضلاً عن التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية.
3. تسهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية ، فضلاً عن تأثيرها الكبير على المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة من أقطار مختلفة

ثانياً :-التوصيات

1. تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستخدمين بالجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية بهدف الحد من نتائجها وآثارها على المستخدم.
2. الإفصاح بشكل كافي عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لاسيما التغير في تطبيق تلك السياسات وأثره ومقارنة النتائج قبل التغير مع نتائج بعد التغير بشكل واضح.
3. تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي من قبل الشركات لاسيما بعد إلغاء معظم البدائل والتوسع في تطبيقها من خلال إصدار القوانين أو اللوائح التي تلزم بتطبيق تلك المعايير لاسيما في البلدان التي لا توجد فيها معايير محلية.
4. أهمية قيام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإلغاء البدائل في المعايير الحالية أو تلك التي يعتزم إصدارها لما لذلك من دور في إقفال المجال أمام من يريد التلاعب بالأرقام المحاسبية

المصادر

- professional skepticism: The case of accounting estimates", Accounting, Organizations and Society, vol. (64).
- [7] داخل، ليلي عبد الصاحب، (2016) "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد(47) ص-394 373
- [8] Schilit, Howard M, "Financial Shenanigans", McGraw-Hill Professional, (2002).
9. الحلبي، ليندا حسن نمر، (2009) " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- [10] Mulford, C. E. Comisky, 2002, The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley & Sons Inc.
- [11] IFRS , 2010 , framework-based understanding and teaching , IFRS foundation , London , UK
- [12] Rueschhoff, Norlin G., (1976), International Accounting and Financial Reporting, Preager Publishers, NY, P. 144-145.
- [13] ACCA , 2011 , International Variations in IFRS Adoption and Practice , Certified Accountants Educational Trust (London) .
- [14] Adams, Carol A., & Roberts, Clare B., (1995), The International Accounting Standards Committee (IASC), In International Accounting: A case Approach, edited by James A. Schweikart, Sidney J. Gray, & Clare B. Roberts, McGraw-Hill, Inc, NY, PP. 141- 142.
- [15] أبو طالب، يحيى محمد، "المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة"، ص ص 205-215
- [1] لطيف، نوال جاسم، (2019) "المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية " مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية مجلد (11) العدد (4) ص 780-805
- [2] Amat ,O.and Braek.J and Dowas J (1999) , The Creative Accounting , Journal of Economic literative Vol (62)
- [3] Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", 5thed, Australia: Thomson learning, Inc, (2004).
- [4] Mulford, C. and Comiskey, E. (2002) The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, Canda, John Wiely & Sons, Inc., P. 13.
- [5] Hendriksen, Eldos (1984). "Accounting Theory" Richard D. IrwinInc.
- [6] Kang , Yoon Ju & Trotman , Andrew , J. & Trotman , Ken T. (2015). "The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members'