



Application of International Accounting Standards and Accounting and Their Effect on Creative Accounting Disclosure (Accounting Innovation)

((تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة العدلية واثرها على الإفصاح المحاسبي الابداعي

(الابداع المحاسبي)

*م: ازهار عبد صبار الغانمي

Abstract : The main idea in the research is to show the application of international standards in the accounting practices of the transformation of the accounting profession at the international level, which raises or stimulates some departments that are vulnerable to local competition or external competition as a result of globalization and progress in the field of information technology, One of which pushed most weak performance management to manipulate the lists to show the company a strong position and a stable situation for gains and investors, which led to the result of judicial disputes as a result of the impact on auditors or pressure by the administration led to the Which resulted in a financial crisis amounting to the bankruptcy of some companies or banks in Iraq so it was important to strengthen the accounting profession with the legal expert, which is the future product of the graduates of the accounting department through the introduction of legal materials that support the profession of accounting and familiarity with international standards and understand clearly And the importance of their applications.

المستخلص: الفكرة الرئيسية في البحث تهدف في اظهار تطبيق المعايير الدولية في الممارسات المحاسبية الية التحول التي طرأت في مهنة المحاسبة على المستوى الدولي الامر الذي يثير او حفز بعض الادارات التي باتت عرضة لمواجهة منافسة محلية او تنافس خارجي نتيجة العولمة والتقدم في مجال تكنولوجيا المعلومات اذ اصبح العالم قرية واحدة ما دفع اغلب الادارة الضعيفة الأداء الى التلاعب في القوائم لإظهار الشركة بمركز قوي ووضع مستقر لتحقيق مكاسب وايهام المستثمرين والتي ادت بالنتيجة الى منازعات قضائية نتيجة التأثير على مدقي الحسابات او ممارسة ضغوط من قبل الادارة ادت الى عمليات تلاعب كبيرة نتج عنها ازمة مالية تصل الى حد افلاس بعض الشركات او المصارف في العراق لذا كان من الاهمية تعزيز مهنة المحاسبة بالخبير القانوني والذي هو في المستقبل نتاج خريجي قسم المحاسبة من خلال ادخال المواد القانونية التي تدعم مهنة المحاسبة والاطلاع على المعايير الدولية وفهمها بشكل واضح ومدى اهمية تطبيقاتها.

المقدمة: يعد هذا البحث من المواضيع التي تسهم في تعزيز واطهار مهنة المحاسبة والتعريف بها على مستوى القضائي وكذلك مدى اهميتها في المقارنة على المستوى الدولي وماهي التشريعات حول المعايير الدولية وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي وظهور الشركات العابرة للحدود ومن ثقافات مختلفة وبفرص استثمارية متنوعة تحتاج الى التقييم والدراسة من اجل اتخاذ القرارات الاستثمارية وهذا يستند على مدى موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية التي تعكس جودة القوائم المالية لتلك الشركات والتي ترتبط اساسا بمدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفهم قوانين الشركة الام التي اسست عليها ومن هنا يظهر الترابط بين المحاسبة القانونية والمعايير الدولية كعلاج للتلاعب المحاسبي لذا تركز **مشكلة البحث** تركز مشكلة البحث على مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات والشركات العراقية عند اعداد القوائم المالية والافصاح عنها وفق معيار المحاسبي الدولي رقم 1 IAS حيث تمثل القوائم المالية مصدر مهم للمعلومات لاتخاذ القرار وهذه المعلومات يجب ان تتصف بالجودة العالية والدقة والموثوقية والقابلية للمقارنة على المستوى المحلي والدولي وهذه الركيزة المتعلقة بجودة المعلومات مرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لذا تظهر الحاجة الى تبني المحاسبة العدلية وتحديد الاجراءات القانونية والتشريعات التي تكفل القضاء على حالات التلاعب المحاسبي لإظهار صورة عن الوضع المالي تخضع مستخدم القوائم المالية وتخلق منازعات قضائية في المستقبل. اما **اهمية البحث** تكمن في التحولات الاقتصادية في العراق واهمية مهنة المحاسبة لتعزيز جودة المعلومات التي يتم الافصاح عنها سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى القطاع أو الدولة والتي تنعكس على الوضع الاقتصادي ومدى التقدم وخاصة في ظل العولمة وتحرير الاسواق المالية لذا من اجل جعل هذه المعلومات ذات قيمة وجودة لمتخذي القرار يجب

ان تكون قابلة للمقارنة من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في مختلف المفاصل الاقتصادية والتي ادت الى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية والتي عانت منها اغلب الدول بسبب كونها تخلق ازمة مالية لذا برزت اهمية المحاسبة القضائية الى جنب المعايير الدولية كحاجز وقائي لمعالجة الافصاح المحاسبي الابداعي مما ادى الى تزايد الرغبات لتوحيد المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى الوطني وبين معايير المحاسبة الدولية

The importance of research lies in the economic transformations in Iraq and the importance of the accounting profession to enhance the quality of the information that is disclosed at the level of the establishment or at the level of the sector or the state, which is reflected in the economic situation and progress, especially in light of globalization and the liberalization of financial markets so in order to make this information valuable. And the quality of decision makers should be comparable through the application of international accounting standards in various economic joints, which led to the management of companies and organizations to follow the methods and creative art is to beautify financial statements and show them without their real image Which has suffered most countries because it creates a financial crisis and the importance of judicial accounting alongside international standards has emerged as a barrier to the treatment of creative accounting disclosure, which led to an increasing desire to standardize the standards in the preparation of financial reports at the national level and international accounting standards.

لذلك يمكن ايجازها اهداف البحث بالاتي.

- ١ : التعرف على معايير المحاسبة الدولية.
- ٢ : التعرف على ماهية المحاسبة العدلية او القضائية.
- ٣ : بيان طبيعة الافصاح المحاسبي الابداعي.
- ٤ : تحليل علاقة الاثر والارتباط بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية على الافصاح المحاسبي الابداعي (الابداع المحاسبي).

- 1: Recognition of International Accounting Standards.
- 2: Identify the nature of judicial or judicial accounting.
- 3: Statement of the nature of accounting accounting disclosure.

٤: Analyzing the relationship of impact and correlation between international accounting standards and legal accounting on creative accounting disclosure (accounting innovation).

ومما تقدم يمكن صياغة فرضيات البحث الى فرضيتين هما.

١: فرضية العدم (H_0): عدم وجود علاقة ارتباط واثّر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية في الابداع المحاسبي.

٢: فرضية الوجود (H_1): توجد علاقة ارتباط واثّر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية في الابداع المحاسبي.

١: Hypothesis (H_0): Lack of correlation and effect between international accounting and accounting standards in accounting innovation.

٢: Presence hypothesis (H_1): There is a correlation and effect relationship between international accounting standards and accounting in accounting creativity.

المبحث الاول . اطار مفاهيمي.

اولا : ماهية المعايير المحاسبية الدولية .

ارتبط مفهوم المعايير المحاسبية الدولية بالتطورات الاقتصادية والمالية وظهور العولمة والدعوة لتحرير الاسواق المالية وزيادة التبادل التجاري بين البلدان وظهور الشركات متعددة الجنسية او الشركات العابرة للقومية والتي ادت الى بروز مشاكل في المجال المحاسبي وحسب نوع السياسات المحاسبية المتبعة والمختلفة من بلد الى اخر لذا جاءت الدعوات الى بناء معايير محاسبية دولية تلتزم بها كل البلدان من اجل جعل البيانات والافصاح المحاسبي اكثر ثقة ومقبولية وسهولة مقارنتها مع نظيراتها من البلدان الاجنبية من خلال اضافة قواعد واجراءات محاسبية تعمق مهنة المحاسبة المالية وعلى المستوى الدولي. لذا تعرف المعايير المحاسبية الدولية بانها مجموعة من القواعد والاجراءات والممارسات المحاسبة التي تتفق مع المبادئ المحاسبة المتعارف بها والمتفق عليها لبناء السياسات المحاسبية ومعالجة المواضيع المحاسبية الخاصة بتسجيل وترحيل واعداد القوائم المالية وطريقة الافصاح المحاسبي (١٣- ١٢: DINH : ٢٠١٤).

ثانيا: الاهداف الاساسية للمعايير المحاسبية الدولية والتي يمكن اجمالها بما يلي:-

١ :- تحديد المواصفات الاساسية من اجل عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة ومع البيانات المالية للكيانات الأخرى حيث تحدد المعايير الدولية الاحتياجات العامة لعرض البيانات المالية والمبادئ التوجيهية لهيكلها والشروط الدنيا لمحتواها .

٢ :- تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بأن يطلبوا من الكيان الاقتصادية إعداد تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

٣ :- العرض العادل للبيانات المالية بما يعكس عادلة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة من خلال التمثيل المؤثر لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعاريف والمعايير الدولية لإعداد التقارير الخاصة بالاعتراف بالأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات المبينة في الإطار مع الإفصاح المحاسبي الإضافي.

٤ :- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم ٨ التسلسل الهرمي للتوجيهات الرسمية التي تأخذها الإدارة بعين الاعتبار في غياب المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية التي تنطبق بشكل خاص على بند ما بطريقة توفر معلومات ذات صلة وموثوق بها وقابلة للمقارنة ومفهومة.

٥ :- تقديم إفصاحات محاسبية إضافية عندما يكون الامتثال للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات الخاصة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والاداء المالي للمنشأة.

(IASCF:IAS 1 Presentation of Financial Statements:1-2)

ويمكن تعريف المعايير الدولية للتقارير المالية هي المعايير والتفسيرات المعتمدة من قبل مجلس المعايير المحاسبة الدولية وهي تشمل.

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

(ب) معايير المحاسبة الدولية .

(ج) التفسيرات التي وضعتها لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية

(د) لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة .

ثالثا : المرتكزات الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية.

(١) توحيد الآليات في معالجة الأحداث والعمليات من خلال معيار موحد يطبق في مختلف البلدان مما

ينعكس في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في مختلف البلدان وسهولة المقارنة

بين المراكز المالية للشركات العالمية.

(٢) جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال توحيد المعايير المستخدمة وتنسيقها وانتظامها في

مختلف البلدان وبالتالي جعل المعلومات سهلة الفهم وأكثر قابلية للمقارنة بين القوائم المالية

وتحليل الاستثمارات الدولية.

(٣) توفر المعايير المحاسبية الدولية وسيلة لتقييم الاداء وذلك لسهولة تحليل الاداء للشركات العالمية من

مختلف المحللين الماليين سواء في الداخل والخارج لان القوائم المالية تعد وفق اليات موحدة

عالميا وهذا يعطي ثقة اكبر للشركات العالمية مما يزيد ويشجع على الاستثمار العالمي وفق المعطيات المحاسبية.

٤) تخلق المعايير المحاسبية الدولية البنية التحتية للمحاسبين من خلال جعل العمل موحد عالميا وبالتالي سهولة العمل خارج القطر من خلال توحيد الاجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف الشركات الدولية.

٥) تعمل المعايير المحاسبية الدولية على رفق السياسات الاقتصادية الالية والنقدية بالمعلومات المحاسبية الموثوقة وفق المعايير الدولية المتبعة بالقطاعات الحكومية والتي ترتبط بالاستثمارات الاجنبية والتصدير والتبادل التجاري مما يسهل عملية اتخاذ القرار بما يتلائم مع الوضع الاقتصادي الداخلي والتحديات الخارجية.

٦) زيادة كفاءة الاسواق المالية من خلال تقليل تماثل المعلومات والزام الشركات بالإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية مما يساعد المستثمرين في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية. (AICPA .IFRS.com: 4-5)

رابعاً : مفهوم المحاسبة العدلية او القضائية.

عرف كرومبلي وآخرون (Crumbley, et al 2009) المحاسبة العدلية بأنها الإجراءات المستخدمة في تحديد وتسجيل وتسوية واستخراج وفرز وإعداد التقارير والتحقق من البيانات المالية السابقة أو غيرها من الأنشطة المحاسبية لتسوية النزاعات القانونية الحالية أو المحتملة أو استخدام هذه البيانات المالية الماضية لإسقاط البيانات المالية المستقبلية لتسوية المنازعات القانونية ولاحظت أن الأهداف من المحاسبة العدلية تشمل ما يلي: تقييم الأضرار الناجمة عن إهمال مراجعي الحسابات، وتقصي الحقائق لمعرفة ما إذا كان الاختلاس قد حدث، وبأي مبلغ، وما إذا كان ينبغي الشروع في الإجراءات الجنائية، وجمع الأدلة ، وحساب قيم الأصول في إجراءات التسوية بما يناسب التوجه الأساسي للمحاسبة العدلية وهو التحليل التفسيري (السبب والنتيجة) للظاهرة بما في ذلك اكتشاف الخداع ، (١٨١ : ٢٠١٤ : Samuel) ومصطلح المحاسبة العدلية او الجنائية صاغه Peloubet في عام ١٩٤٦ وقال انها تطبيق المعرفة المحاسبية ومهارات التحقيق لتحديد وحل القضايا القانونية وهي تمثل العلم باستخدام المحاسبة كأداة لتحديد وتطوير دليل على تدفق الأموال وهذه التقنيات والادوات والمهارات والمعارف يمكن أن تكون ذات قيمة لا تقدر بثمن بالنسبة للمحققين في مجال المحاسبة المالية و المحاسبة العدلية او الجنائية لذا هي تعبر عن دمج مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق وتعرف المحاسبة العدلية كمفاهيم وتقنيات محاسبية للمشاكل القانونية وتتطلب تقديم التقارير حيث تنشأ مشكلة تلاعب ويعتبر التقرير دليلاً في المحكمة أو في الإجراءات الإدارية. وفقاً لجمعية المحققين المعتمدين المحاسبية (ACFE) المحاسبة الجنائية هي استخدام المهارات المحاسبية في النزاعات المحتملة أو المدنية أو الجنائية المحتملة، بما في ذلك مبادئ المحاسبة والمراجعة المقبولة عموماً (www.forensicaccounting.com/there.htm) وكذلك تعرف بانها

تطبيق مجموعة واسعة من المهارات المحاسبية والتدقيقية والتحقيقية لقياس الأضرار الاقتصادية والتحقق منها وحل النزاعات المالية والإفلاس والإعسار وإعادة التنظيم (Johnson : ٢٠١٣ : ٥) . ويمكن تعريف المحاسبة الجنائية بأنها المحاسبة الشاملة للتحقيق و التدقيق او هي محتوى دمج العلوم الجنائية والمحاسبة اي تطبيق المفاهيم والتقنيات المحاسبية لحل المشاكل القانونية .

خامسا : المهام الرئيسية للمحاسب القضائي او القانوني.

- (1) تحديد النشاط غير القانوني واكتشاف الأدلة والحفاظ عليها.
 - (2) استخدام المعرفة من خلال الخبرة للخروج وإجراء مقابلات مفصلة جدا مع الأفراد لتطوير الحقيقة
 - (3) توفير المعلومات التي من المفترض أن تستخدم كدليل لا سيما لأغراض قانونية .
 - (4) التحقيق في حالات الغش المالي وجرائم ذوي الياقات البيضاء، مثل الاختلاس، والتحقيق في ادعاءات الغش، وتقدير الخسائر في الأضرار والأصول، وتحليل المعاملات المالية المعقدة.
 - (5) تقديم الخدمات للشركات والمحامين والمحققين الجنائيين والحكومة وعادة ما تكون التزامات محاسب العدلي موجهة نحو العثور على أين ذهب المال، وكيف وصلت إلى هناك، ومن كان مسؤولا .
- تطوير و تدريب المحاسبين العدلين للنظر إلى أبعد من الأرقام والتعامل مع الحقائق التجارية من الحالات من خلال التحليل والتفسير والتلخيص وعرض القضايا المالية التجارية المعقدة ذات الصلة .
- (Dickson&others:2013: 92-93)

سادسا: الدور الذي تلعبه المحاسبة القضائية في الحد من الافصاح المحاسبي الابداعي

الافصاح المحاسبي الابداعي او الخلاق يشمل كل الوسائل المتعددة التي يمكن أن يبتكرها الإنسان والتي يلجأ إليها الفرد للحصول على ميزة على الآخر في تمثيل كاذب لا محددة ويمكن وضع قاعدة ثابتة كاقترح عام في تعريف بانه طرقا مفاجئة وخدعة مكررة وغير عادلة يتم من خلالها الافصاح المحاسبي عن طريق خداع الآخرين بطريقة احتيالية وبالتالي تحويل المعلومات من فعلية إلى معلومات معلنة فعليا كذلك يعتبر الابداع المحاسبي بانه طريقة تحاول فيها الإدارة إبلاغ المعلومات المالية الفعلية إلى معلومات غير صحيحة من أجل تحقيق أهداف الإدارات. لذلك فإن التلاعب بالمحاسبة والاحتيال هما مصطلحيان مماثلان يمثلان نية الإدارة للتدخل في قياس المعاملات المحاسبية وبنود البيانات المالية والإفصاح عنها على الرغم من أن المعايير المحاسبية لا تسمح بهذه الممارسات (Ijeoma : ٢٠١٥ : ٥) وزاد الاعتماد على المحاسبة العدلية نتيجة للزيادة في الاحتيال والفساد، وعولمة التجارة، والتشريعات الجديدة والمعقدة، والبيئة المثيرة للجدل، والنمو في استخدام التكنولوجيا المتقدمة المستخدمة في الأعمال التجارية وتطورها لذا برزت اهمية المحاسبة العدلية من اجل عرض البيانات المالية ككل بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمعايير المتعلقة بمراجعة الحسابات والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات، وبالتالي فهي خالية من الأخطاء الجوهرية وتتطلب على وجه التحديد الأشخاص المهرة في تطبيق مهارات التحقيق والتحليل المتصلة بمجالات السجلات المحاسبية وجمع الأدلة المالية وتقييمها وإجراء المقابلات مع جميع

الأطراف ذات الصلة بحالة الابداع المحاسبي المزعومة (Brigitte: ٢٠١٢: ٤-٥) ومن الأمثلة على المحاسبة المحاسبية الجنائية المساعدة في إنهاء الأعمال التجارية، والإفلاس، وفقدان الأرباح، والمحاسبة على الأصول، وتحديد الأسعار مكافحة الاحتكار، ونزاعات أسعار الفائدة، وانتهاك العلامات التجارية والأرباح، والمقاول المستقل أو تحديد الموظف، وخرق العقد، وتقييم الأعمال، ونزاعات المساهمين، وتوزيع العقارات بين المستفيدين، ونزاعات التسويات، وسوء الممارسة القضائية ضد اتفاقيات السلام الشامل، فضلا عن المسائل المتعلقة بالضرائب مثل الاحتيال الضريبي.

سابعا : التحديات التي تواجه تطبيقات المحاسبة العدلية.

(1) الاستقلالية والفاعلية . تواجه المحاسبة العدلية وخاصة في الاقتصاديات النامية الكثير من الاختناقات والافتقار الى القدرات التقنية وعدم القدرة على جمع المعلومات المقبولة في المحاكم بسبب قلة التركيز على جودة تقديم الخدمة وتعارض القوانين والمعايير التنظيمية وعدم التنسيق.

(2) الافتقار الى المقبولية والادلة التي تتفق مع القوانين التي تعد حاسمة الى المطالبات الجنائية والمدنية كما ساعدت عولمة الاقتصاد الى صعوبة تشخيص الابداع المحاسبي والقيام بالاحتيال من أي مكان بالعالم.

(3) التحدي الذي يواجه المحاسبة العدلية هو التطورات الحديثة في مجال التكنولوجيا وعدم مواكبة بعض القوانين لهذه التطورات.

(4) خدمات المحاسبة العدلية تعد باهظة الثمن لا يمكن أن تتحملها المنظمات الكبيرة وبالتالي فإن معظم المنظمات تفضل تسوية القضية خارج المحكمة لتجنب التكلفة الباهظة ومخاطر الدعاية السيئة والسلبية على صورة الشركة (٢٦١-٢٦٢ : ٢٠١٦ : EHI OGHIREN&ATU).

ثامنا: اطار الافصاح المحاسبي الابداعي (الابداع المحاسبي).

الافصاح المحاسبي الابداعي او المضخم ارتبط بالتطورات الاقتصادية العالمية وزيادة الانفتاح الاقتصادي بين البلدان وظهور الدول الصناعية وبروز كيانات اقتصادية عالمية ادت الى زيادة المنافسة مما دعا بالشركات الى المحاولة لبناء سمعة طيبة في بيئة اقتصادية تنافسية بشكل متزايد وصعبة وهذا الطموح بجعل الأرقام أكثر جاذبية أو العكس مما يؤثر على تدفقاتها النقدية وتوليد المخاطر وأن المحاسبة لا تعالج بطريقة لا تشوبها شائبة لذلك، يميل المديرون إلى اللجوء إلى إجراءات بارعة عن طريق ممارسات التلاعب المحاسبية من أجل تحسين عرض الحسابات والهدف من نشر المعلومات المالية هو خفض تكاليف تمويل المشاريع التجارية ولكن هذا التخفيض يعتمد على مخاطر نقل الثروات كما ينظر إليها من قبل وكلاء في السوق. وتستند الوسائل العملية لتشغيل التحويلات إلى النتائج والتوازن بين الديون ورأس المال. ونتيجة لذلك، فإن الغرض من إدارة البيانات المحاسبية هو تغيير هذين التدبيرين ويمكن تغيير النتيجة لكل سهم بطريقتين: إما إضافة أو طرح بعض الأرباح أو النفقات (التي تمثل تغير النتيجة الصافية) أو نقل عمود من المنبع أو إلى أسفل المصب الذي يعمل كقاعدة حسابية لنتيجة السهم الواحد

ويمكن تعريف الافصاح المحاسبي الابداعي هو العملية التي من خلالها المهنيين المحاسبة يستخدمون معرفتهم من أجل التلاعب في الأرقام المدرجة في الحسابات السنوية او هي فن تزوير الميزانية العمومية ووفقا لمؤسسة كولاس فإن الافصاح المحاسبي الابداعي يمثل مجموعة من الممارسات المعلوماتية المحاسبية التي تمارسها بعض الكيانات الاقتصادية من أجل تجميل صورة الوضع المالي والأداء الاقتصادي - المالي. (Diana&others :٢٠٠٩ :١٧٤-١٧٥)

كذلك يعرف (Fizza & Qaisar :٢٠١٥ :٥٤٤) الافصاح المحاسبي الابداعي بأنه المحاسبة الضخمة، وتخفيف الدخل، وإدارة الأرباح والابداع المحاسبي لذا الافصاح الابداعي يهدف الى استخدام الاحتيال في التقارير المالية المستخدمة في التقارير المالية للشركة المعتدلة لتشجيع المستثمرين على شراء أسهم الشركة لزيادة القيمة السوقية وتمثل فن تقديم الميزانية العمومية اوفن توفير المال عن طريق كسب المال من خلال هذه الممارسات مستغلين عدم المعرفة المحاسبية لدى اصحاب المصلحة على الكشف عن أو فهم حقيقة الألعاب العدد المالي لأنه ليس لديهم خلفية المحاسبة أو الوعي حول الافصاح الابداعي وغير قادرين على القيام بتحليل مفصل حول التلاعب في المعلومات المالية وعادة يمثل الابداع في عملية عرض البيانات هي سلاح يستخدم في الحالة الحرجة للشركة كما أنه يعتمد على البيئة الأخلاقية لأي شركة وكيف ولماذا تستخدم الإدارة تقنيات الابداع كسلاح لتحقيق فوائد قصيرة الأجل فقط. ويمكن تعريف عملية الابداع المحاسبي التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بقصد الحصول على بعض المكاسب الحصرية فإنها تعكس ما تريد الإدارة أن يقول أصحاب المصلحة او هي تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هي في الواقع إلى ما يرغب المرشد من خلال الاستفادة من القواعد القائمة و / أو تجاهل البعض وكذلك يطلق الافصاح المحاسبي الابداعي بالمحاسبة العدوانية وتمثل اي عمل من جانب الإدارة يؤثر على الدخل المبلغ عنه والذي لا يوفر أي ميزة اقتصادية حقيقية للمنظمة وقد يكون في الواقع ضارا على المدى الطويل (Brijesh :٢٠١٣ :١٨١)

تاسعا : تقنيات الابداع المحاسبي للتلاعب بالبيانات المالية.

ويعتمد الافصاح الاحتيالي على الأساليب المحاسبية التي يمكن أن توفر معلومات غير موثوقة ومضللة لمستخدمي هذه المعلومات والتي قد تسبب انهيار لبعض الشركات مثل انهيار الشركات الكبرى كآرثر أندرسون، إنرون، كوم العالمي لذا يفهم على أنه تغيير الواقع الاقتصادي للكيان من خلال التقنيات والخيارات وعدم وجود قيود تسمح بها القواعد القانونية لدعم صورة الشركة و تستخدم الادارة أنواع مختلفة من تقنيات الابداع المحاسبي للتلاعب بالنتيجة الواردة في البيانات المالية التي تتوافق مع جميع المعايير المحاسبية المطبقة والأنظمة الأخرى والتي يمكن أن تدرج ضمن أربع فئات: السياسات المحاسبية المختلفة، إساءة استخدام الحكم أو التقدير، المعاملات الصناعية (تحويل المادة)، وتوقيت المعاملات الحقيقية اما الأساليب التي تستخدمها الإدارة للأبداع المحاسبي هي: تمويه الميزانية ، والتمويل خارج الميزانية العمومية، والتغيرات في السياسات المحاسبية، وتجانس الأرباح،

ورسمة النفقات، والالتزامات الطارئة، والتغيرات في سياسة الاستهلاك (Ahmed : ٢٠١٧ : ٢٨٤).

ومن الأساليب المستخدمة من قبل المحاسب المبدع للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية هي:

(١) التلاعب في تسجيل تواريخ الصفقات وتحميلها الى مدة مالية معينة من اجل تضخيم الأرباح او الخسائر مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية ويؤدي الى تضخيم الموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية.

(٢) اختيار السياسات المحاسبية حيث تتيح القواعد المحاسبية للإدارة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنه فمثلاً تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الإرباح والموجودات المتداولة.

(٣) التلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث او من خلال عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات .

(٤) التلاعب عن طريق إتباع الحيل وأساليب التلغيط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم والتنبؤ يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة حسب رغبة المحاسب باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً أو تشاؤمياً . (١٧٣-١٧٢ : kieso: ٢٠٠٨).

عاشرا : محفزات استخدام تقنيات الافصاح المحاسبي الابداعي.

١. التكاليف الناشئة عن تضارب المصالح ان اغلب المديرين يفرض استخدام تلك التقنيات لتقليل النتائج من أجل تجنب ضغط الضرائب على ضريبة الدخل لان الشركات الكبيرة تتحمل تكاليف سياسية أعلى مما تحقق الشركات الصغيرة دائما .

ب. عدم كفاءة المديرين وعندما لا تؤدي الشركات أداء فإنها تستخدم تقنيات الابداع المحاسبي المختلفة من أجل الاحتفاظ بالعملاء والائتمان التجاري من الموردين وضمان مستوى المؤشرات المالية المطلوبة من قبل المستثمرين وفي هذه الحالة هذا النوع من السلوك يشير إلى آثار نفسية مثل عدم قبول الفشل وتأخر الانهيار المالي .

ج. المخاطرة وعدم التأكد إن الظروف التي تجل في بيئة اقتصادية ضعيفة هي عامل لا جدال فيه من الاستخدام الواسع للسياسات الابداع المحاسبي حتى لمستوى الغش لذا تمثل أوقات الأزمات هي اختبارات تجريبية للشركات وهي تؤثر على خزينة الشركة وتولد مخاطر لا تترجم إلا على نحو غير كامل ونتيجة لذلك يميل المديرون إلى استخدام أساليب بارعة نوعاً ما من أجل تحسين عرض الوضع المالي والأداء

د. تنوع الأنشطة الاقتصادية الصناعية التي تعمل فيها مجموعة من الأنشطة المختلفة كالبناى والهندسة المدنية والصناعية ويعد البناء هو نشاط معقد بشكل خاصو من الصعب السيطرة عليها مما يسمح بتعديل دائم للنتائج ومن الصعب جدا في بعض الأحيان اكتشاف تقنيات الابداع المحاسبي في هذا المجال .

هـ. نقاط الضعف في مفهوم تكلفة الإنتاج. إن استخدام تكلفة الإنتاج كأساس لقياس المخزون والعمل الجاري هو دائما مشكوك فيه ومعظم أدوات حساب التكاليف عرضة للانتقاد بسبب عدم وجود تكلفة إنتاج المحسوبة بدقة بقيمتها الحقيقية .

و. عدم كفاية قواعد المحاسبة الوطنية المتعلقة بالمراقبة المحاسبية والإدارية. (١١٣٩-١١٤٠ : ٢٠١٦: Flavius).

المبحث الثاني: الجانب التطبيقي

تمهيد.

خصص هذا المبحث لقياس علاقة الاثر والارتباط بين المتغيرات المستقلة مجتمعة معا على المتغير التابع الافصاح المحاسبي الابداعي ولتحقيق هذا العرض تم الاعتماد على استمارة الاستبانة والمقابلات الشخصية لجمع المعلومات والآراء والاستجابات لعينة البحث المستهدفة وباعتماد على مقياس Thurstone حيث يستخدم التصنيف المئوي لمقارنة الأداء و مقياسا لتحديد موقع المواقف والآراء الفردية على طول سلسلة متصلة بين المتغيرات لإجابات عينة البحث وفيما يلي توضيح للعينة المختارة والاساليب الاحصائية .

اولا: - وصف عينة البحث وخصائصها:

تم جمع عينة البحث من خلال الاعتماد على استمارة الاستبانة والمقابلات الشخصية وذلك لندرة البحوث حول المحاسبة العدلية او الجنائية في العراق وتتكون عينة البحث من (٨٥) شخص موزعين على اختصاصات مختلفة حيث شملت على مجموعة من كتاب العدل وموظفي ديوان الرقابة المالية والاساتذة المتخصصين في المحاسبة ويمثل عدد كاتب العدل (١٧) افراد نسبة (٢٠%) من اجمالي افراد العينة عددهم (٨٥) فرداً ويشكل موظفي ديوان الرقابة المالي وعددهم (٢٨) أي ما نسبة (٣٢%) من افراد العينة في حين يشكل عدد الاساتذة (٤٠) منها وتمثل نسبة (٤٨%) من افراد عينة البحث وكما هو موضح في الجدول (١).

جدول (١) توزيع أفراد عينة البحث بحسب الاختصاص

الوظيفة الحالية	العدد	النسبة %
كاتب عدل	١٧	٢٠
مير ادارة	٨	٩
مدققي حسابات	٢٠	٢٣
رئيس قسم المحاسبية	٥	٦
الاساتذة المتخصصين	٣٥	٤٢
المجموع	٨٥	١٠٠

المصدر : من اعداد الباحث وفق العينة المستهدفة.

ثانيا : خصائص عينة البحث .

يوضح الجدول (٢) أن النسبة الاكبر من الفئات العمرية في عينة البحث هي الفئة العمرية (٣٠-٣٩) سنة ونسبتها (٤٧%) من حجم العينة تليها الفئة العمرية (٤٠-٤٩) سنة ونسبتها (٣٥%) من العينة المبحوثة اما الفئة (٥٠-٥٩) سنة كانت بنسبة (١٢%) من العينة واكل فئة هي بين (٢٠-٢٩) سنة بنسبة (٦%) مما يدل على اتصاف غالبية افرادها بالشباب الذين يعتبرون حجر الاساس للمستقبل والاندفاع نحو بناء صورة محاسبية للقوائم المالية في العراق تقارن بالمعطيات الدولية وبما يعزز الشفافية والمساءلة والقضاء على الانحرافات في التلاعب المحاسبي.

اما الشهادات العليا والمتخصصين في مجال البحث يصل عددهم الى (٦٥) من عينة البحث اما حملة شهادات البكالوريوس بلغ عددهم (٢٠) من العينة أي ما نسبة (٢٤%) ويظهر من الجدول ان الفئة (١١-٢٠) سنة تشكل أكبر نسبة من حيث سنوات الخدمة الاجمالية بنسبة (٤٧%) من العينة ويتضح ان عينة البحث المختارة تتمتع بمؤهلات علمية وخبرة وتجارب في العمل تدل على ارتفاع المستوى التعليمي لعينة البحث الذي ينبغي أن يتلاءم متغيرات البحث.

جدول (٢) خصائص عينة البحث

ت	الخاصية	توزيع الخاصية	الأفراد في العينة	
			التكرار	%
١	الفئة العمرية (سنة)	٢٩-٢٠	٥	٦
		٣٩-٣٠	٤٠	٤٧
		٤٩-٤٠	٣٠	٣٥
		٥٩-٥٠	١٠	١٢
٢	المؤهل العلمي	دبلوم	٠	٠

٢٤	٢٠	بكالوريوس		
٣٥	٣٠	ماجستير		
٤١	٣٥	الدكتوراه		
١٨	١٥	١٠-١	أجمالي مدة الخدمة	٣
٤٧	٤٠	٢٠-١١		
٢٩	٢٥	٣٠-٢١		
٦	٥	٣١ فأكثر		

المصدر : من اعداد الباحث وفق العينة المستهدفة.

ثالثاً: تحليل آراء واستجابات أفراد العينة المبحوثة.

الهدف من هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي تضمنتها استمارة الاستبانة من خلال الاعتماد على مقياس (Thurstone) لقياس الاتجاهات وكذلك يعتبر اكثر مرونة بالنسبة للمتلقي لا عطاء مساحة اكبر في اختيار الوزن المناسب من بين (١٠٠% ٩٠% ٨٠% ٧٠% ٦٠% ٥٠%)

٤٠% ٣٠% ٢٠% ١٠% ٠% وهذا يعطي تصور واضح عم ماهية هذا المقياس اذ يتكون من إحدى عشر درجة يمثل كل منها حالة معينة للاتجاه أو الاتفاق بشأن فقرات الاستبانة والذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطي الدرجة (١) لتمثل حقل الإجابة (أتفق بنسبة ١٠٠%) إلى أوطأ وزن له والذي أعطي (١) درجة واحدة لتمثل حقل الإجابة أتفق بنسبة صفر من اجل تحليل آراء واستجابة عينة البحث البالغة (٨٥) شخص من مجتمع البحث المتمثلة بالمحاكم وديوان الرقابة المالي في محافظة كربلاء وبغداد واقسام المحاسبة في جامعة الفرات الاوسط التقنية ومن اجل تحويل اجابات عينة البحث الى الاساليب الاحصائية تم اعداد جداول التوزيع التكراري لمتغيرات البحث من اجل حساب الوسط الحسابي الموزون $\bar{X}_w$ والانحراف المعياري Si, معامل الاختلاف COV لقياس التشتت النسبي والنسبة المئوية% لنسب الاتفاق المتحققة عن جميع الفقرات من وجهة نظر أفراد عينة البحث بهدف التعرف على مدى الانسجام والتوافق في استجاباتهم وآرائهم.

ومن اجل تقييم آراء العينة المتعلقة بفقرات الاستبانة تم استخدام الوسط الحسابي الفرضي والذي يساوي ٦ من خلال اوزان الاستبانة الاحدى عشرة والتي تعتبر عن اعلى معدل ١١ واقل درجة في المقياس ١ وبالنتيجة الوسط الفرضي يساوي $(١١ + ١٠ + ٩ + ٨ + ٧ + ٦ + ٥ + ٤ + ٣ + ٢ + ١ + ٠) \div ١١ = ٦$. وفيما يأتي، شرح مفصل لوصف استجابات عينة المبحوثين حول متغيرات البحث .

١ :- عرض نتائج استجابات أفراد عينة البحث حول معايير المحاسبة الدولية.

تشير النتائج الخاصة بتحليل آراء واستجابات العينة المبحوثة حول معايير المحاسبة الدولية او الوسط الحسابي الموزون اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٦) وهذا مقياس واضح حول اتفاق عينة البحث حول فقرات معايير المحاسبة الدولية المذكورة في الاستبانة المقدمة وفقاً لوجهة نظرهم وهذا دليل على اهمية

معايير المحاسبة الدولية في العراق وخاصة بعد ان شهد العراق التحولات الكبيرة في الاقتصاد والاصلاحات والتي اكد عليها صندوق النقد الدولي والتي تشمل على اصلاحات واسعة في المؤسسات المالية والقطاعات الانتاجية وهو احد الامور التي يدركها عينة البحث بحكم الخبرة المتراكمة لديهم بأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعطاء صورة جيدة لجذب الاستثمارات الاجنبية كما يتضح من الجدول (١) ان اعلى وسط حسابي موزون بلغ ٨.٧٥ وبانحراف معياري بلغ ٢.٠١ هو للسؤال الثاني والمتضمن أن القوائم المالية لا يمكن وصفها بأنها ملتزمة بمعايير المحاسبة العراقية إلا اذا التزمت بكل معيار من معايير المحاسبة العراقية والدولية . كذلك نجد ان اقل وسط حساب موزون بلغ ٧.٦٨ وهو اكبر من الوسط الفرضي مما يدل ذلك على ان افراد عينة البحث متفقون حول مضمون الفقرات الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية واهمية تطبيقها في العراق لمعالجة حالات الابداع والتلاعب والالتزام باطار موحد لأعداد القوائم وسهل الفهم بما يتناسب مع التقارير الدولية.

جدول (١) التوزيع التكراري والأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والنسبة المئوية لاستجابات أفراد عينة البحث

N=85

X1: معايير المحاسبية الدولية.		أُتفق بنسبة													مقاييس التشتت		
ت	الفقرات	١٠	٩٠	٨٠	٧	٦	٥٠	٤	٣٠	٢٠	١٠	٠	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	
		%٠	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	$\overline{x}$	S	C.V	%
١	X1	١٩	٧	١٠	١	١	١١	٤	١	١	٠	٠	٨.٢٥	٢.١٥	٠.٢٦	٧٠.٧	
٢	X2	٩	٢٥	١٧	٦	٢	٤	٣	٠	٠	١	٠	٨.٧٥	٢.٠١	٠.٢٣	٧٣.٨	
٣	X3	١٩	١٥	١٦	٧	٦	١٤	٤	٣	١	٠	٠	٨.٤٧	١.٩٤	٠.٢٣	٧١.٣	
٤	X4	٢٤	٤	٣	٢	١	٩	٥	١	١	٠	٠					

٦٧.٩	٠.٢٢	١.٨٢	٨.٢٧							٧	١					
٧٠.٨	٠.٢٤	٢.٠٧	٨.٠٤			٣	٣	٧	١١	٣	١	٢	٢١	١٨	X5	٥
٦٩.١	٠.٢١	١.٦١	٧.٦٨	٠	٠	١٠	٣	٩	٥	٩	٨	١٦	١٠	١٥	X6	٦
٧٤.٧	٠.٢٤	٢.٠٦	٨.٥٨	٠	٠	١	١	٢	٧	١	١	٢١	١٥	١٤	X7	٧
٦٥.٥	٠.٢٥	٢.٠٥	٨.٢٢	٠	٠	٠	٢	٨	١٤	١	٣	١٤	٧	٢٢	X8	٨
٧٢.٥	٠.٢٤	٢.١٣	٨.٥٠	٠	٠	١	٢	٦	١١	١	٥	١٦	٢	٣٠	X9	٩
٧٠.٥	٠.٢٣	١.٩٤	٨.٤٧	٠	٠	١	١	٤	٨	١	٧	١٧	٢٥	٨	X10	١٠
																الوسط الحسابي
70.68	0.235	1.978	8.323	0	0.11	1.9	1.7	5.	9.4	12	10	13.2	13.1	17.8		ي

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج استمارة الاستبانة.

٢ :- عرض نتائج استجابات أفراد عينة البحث حول المحاسبة العدلية

تظهر النتائج الواردة في الجدول (٢) الخاصة بتحليل آراء واستجابات عينة البحث حول فقرات المحاسبة العدلية أو الجنائية إذ تشير النتائج المتعلقة بالوسط الحسابي الموزون ان الوسط الحسابي اكبر من الوسط الفرضي البالغ (٦) وهذا مقياس واضح حول اتفاق عينة البحث حول فقرات المحاسبة العدلية واهميتها تطبيقها في الدوائر والشركات والمؤسسات المالية لما لها من دور مهم وحياي ومستقل لغرض زيادة

الثقة القانونية في التقارير المالية وهو مؤشر مهم حول مدى تنبئ المحاسبة العدلية لكشف التلاعب والاحتيال والصورة الوهمية لمستخدمين القوائم المالية كما يتضح من الجدول (٢) ان اعلى وسط حسابي موزون بلغ ٨.٩٥ وبانحراف معياري بلغ ٢.٣٢ هو للسؤال الاول والذي يهدف الى وجود تشريع عراقي يحدد واجبات المحاسب القضائي وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية وخاصة عندما يكون التلاعب المالي يستند إلى تطبيق سيء لمعايير المحاسبة الدولية كذلك نجد ان اقل وسط حساب موزون بلغ ٧.٦٨ وهو اكبر من الوسط الفرضي مما يدل ذلك على ان افراد عينة البحث متفقون حول مضمون الفقرات الخاصة بالمحاسبة العدلية واهمية تطبيقها في العراق لمعالجة حالات الابداع والتلاعب والاحتيال وحل المنازعات المالية والفساد .

جدول (٢) التوزيع التكراري والأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والنسبة المئوية لاستجابات أفراد عينة البحث

N=85

Z1: المحاسبية العدلية.		أُتفق بنسبة													مقاييس التشتت		
ت	الفقرات	١٠ %	٩ %	٨٠ %	٧٠ %	٦٠ %	٥٠ %	٤٠ %	٣٠ %	٢٠ %	١٠ %	٠ %	الوسط الحسابي الموزون $\overline{x}$	الانحراف المعياري S	معامل الاختلاف C.V	النسبة المئوية %	
١	Z1	١٩	٧	٥	١	١٦	٢	٦	٢	١	٠	٠	٨٠.٩٥	٢.٣٢	٠.٢٦	٨١.٣	
٢	Z2	٢٣	٥	٩	٢	٢	١	٥	٢	٢	٠	٠	٨٠.٢٨	٠.١٦	٠.٢٥	٧٥.٢	
٣	Z3	١٨	١ ٨	١٠	٧	١٩	٣	٠	٣	٠	٠	٠	٨٠.٠٨	٠.١٧	٠.٢٥	٧٣.٤	
٤	Z4	١٦	٢ ٠	٤	٣	٢٥	٧	٥	٣	٠	١	١	٧٠.٦٨	٠.١٨	٠.٢٨	٦٩.٨	
٥	Z5	١٧	١ ١	١٧	٢ ١	٥	٤	٨	٢	٠	٠	٠	٨٠.٥٢	٢.١٣	٠.٢٥	٧٧.٤	

جدول (٣) التوزيع التكراري والأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والنسبة المئوية لاستجابات أفراد عينة البحث

Y1: الابداع المحاسبي		أتفق بنسبة													مقاييس التشتت		
ت	الفقرات	١٠ %	٩ %	٨٠ %	٧٠ %	٦٠ %	٥٠ %	٤٠ %	٣٠ %	٢٠ %	١٠ %	٠ %	الوسط الحسابي الموزون $\overline{x}$	الانحراف ف المعيار ي S	معامل الاختلاف ف C.V	النسبة المنوية %	
١	Y1	1٨	10	11	٢١	١٧	4	2	١	1	٠	٠	8.52	1.96	٠.٢٣	٧٧.٤	
٢	Y2	١٨	١٧	١٥	٩	٥	١٢	٩	٠	٠	٠	٠	٨.٥٥	٢.٠٥	٠.٢٤	٧٧.٧	
٣	Y3	١٢	١٢	١٤	٢٠	٧	١٧	٣	٠	٠	٠	٠	٨.٢٨	١.٩٨	٠.٢٤	٧٥.٣	
٤	Y4	٧	٨	١٣	٢٠	٢٠	١٠	٥	٢	٠	٠	٠	6.91	١.٧٣	٠.٢٥	٦٨.٥	
٥	Y5	١١	٢٣	١٥	١٠	١٦	٩	١	٠	٠	٠	٠	٨.٦٧	١.٩٠	٠.٢٢	٧٣.٦	
٦	Y6	١٢	٨	١٧	٧	١٤	٨	٤	١	١	٠	٠	٨.١٠	١.٨٦	٠.٢٣	٧٠.٥	
٧	Y7	٦	٧	١٥	١٩	١٩	١	٣	٢	٢	١	٠	٦.٧٠	١.٨٧	٠.٢٨	٦٦.٨	
٨	Y8	٢٠	٨	١٣	٢٠	٧	١٠	٥	٢	٠	٠	٠	٨.٤٥	١.٨٦	٠.٢٥	٦٨.٥	
٩	Y9	١٠	٤	٢١	٢٢	١٢	٩	٥	٢	٠	٠	٠	٧.١٠	١.٧٠٤	٠.٢٤	٧٠.٧	
١٠	Y10	١٨	١٧	١٥	١٢	٩	١٢	١	٠	١	٠	٠	٨.٧٢	١.٩٠٢	٠.٢٣	٧٩.٣	
الوسط الحسابي		19.	1.	14.	1	12.	0.	3.	1	0.5	1	0.	8	1.881	0.241	72.83	

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج استمارة الاستبانة

رابعاً: اختبار فرضيات البحث.

الهدف من اختبار الفرضيات الرئيسية للبحث هي لتحديد وقياس علاقة الارتباط والاثـر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية (X1, X2) كمتغيرات مستقلة للبحث مع الافصاح المحاسبي الابداعي او الابداع المحاسبي كمتغير تابع (y1) وبما ينسجم ويضمن تحقيق اهداف البحث ولتحقق هذا الغرض فقد تم استخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية المناسبة .

فرضية العدم (H₀): عدم وجود علاقة ارتباط واثـر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية في الابداع المحاسبي.

فرضية الوجود (H₁): توجد علاقة ارتباط واثـر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية في الابداع المحاسبي.

جدول (٣)

قياس علاقة الارتباط والاثـر بين متغيرات البحث عند مستوى معنوية ٥%.

$$Y1 = 4420.13 - 1.530X1 - 0.951X2$$

المعاملات	التقدير	R	R ²	قيمة F الجدولية	معنوية F P-Value	قيمة F المحسوبة
Bo	٤٤٢٠.١٣	0.79	0.624	٣.٠٧١	٠.٠٢٩	١١.٦٥
B1	-١.٥٣٠					
B2	-٠.٩٥١					

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الحاسبة الالكترونية وبرنامـج (spss)

تظهر النتائج النهائية الاحصائية الخاصة بعلاقات الارتباط والاثـر بين معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة العدلية في الابداع المحاسبي في الجدول (٣) تجاوز قيمة (F) المحسوبة والبالغة (١١.٦٥) قيمتها الجدولية البالغة (٣.٠٧١) عند مستوى المعنوية (٠.٠٥) ودرجتي حرية (٢، ٨٥) وكذلك تظهر معنوية قيمة (F) من خلال حساب (P - Value = ٠.٠٢٩ < ٠.٠٥) وهذا يدل على رفض فرضية العدم (H₀) وقبول فرضية الوجود (H₁) مما يؤكد معنوية المتغيرات المستقلة (X1, X2) الداخل في النموذج و كذلك يظهر اختبار F معنوية معادلة الانحدار المقدرة عند تجاوز قيمة f المحتسبة القيمة الجدولية عند مستوى المعنوية (٥%) أي ان النتيجة مقبولة بدرجة ثقة قدرها (٩٥%) كما يشير معامل التحديد (R²) الى القوة التفسيرية للنموذج القياسي أي أن المتغيرات المستقلة تؤثر بمقدار ٦٢.٤% من التغيرات في الافصاح المحاسبي الابداعي وان ما نسبة ٣٧.٦% من التغيرات الحاصلة في الابداع المحاسبي ترجع الى عوامل تدخل ضمن متغير الخطاء العشوائي بمعنى أي تغير بنسبة ١% في معايير المحاسبة الدولية تؤدي الى تغير بمقدار ١.٥٣٠ باتجاه معاكس أي ان زيادة تطبيق المعايير الدولية والالتزام بها تؤدي الى تقليل

حالات التلاعب والاحتيايل بالتقارير والقوائم المالية ، اما بالنسبة للتغير في تطبيقات المحاسبة العدلية بنسبة ١% تؤدي الى تغير بنسبة ٠.٩٥١ في الابداع المحاسبي او الاحتيايلي باتجاه معاكس وهذا يدل على اهمية تعزيز الثقافة القانونية والقضائية لمنع حالات التلاعب.

الاستنتاجات والتوصيات.

اولا: - الاستنتاجات.

١ : تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمقياس أو نموذج تأطيري الذ من شأنه ان يحدد الطرق والاجراءات الصحيحة والدقيقة للإفصاح أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصة بالمؤسسات العامة والخاصة في العراق.

٢: تعتبر المعايير الدولية المطبقة في مختلف بلدان العالم بانها حجر اساس لتوحيد القواعد العلمية المشتركة والمطبقة من قبل المحاسبين في العالم عن طريق توضيح الاهداف الاساليب الموحدة والإرشادات التي تعمل على توجيه الممارسات الحسابية، والتدقيق، ومراجعة الحسابات.

٣: قوة المحاسبة العدلية في مكافحة التلاعب والاحتيايل تكم في الخبرات المتعددة والتي تعزز مهنة المحاسبة لأنها تحتاج الى مهارات عالية ومطورة في التحقيق والمراجعة للالتقاط الافكار والتفسير .

٤ : كفاءة المحاسبة العدلية ترتبط بمدى المام المحاسب القانوني او العدلي بكافة الاجراءات والتنظيمات التي يلتزم بها من اجل تجنب خسارة أي قضية نتيجة القوع في اخطاء الاجراءات القانونية.

٥ : كشف الابداع المحاسبي والتلاعب تعتمد بشكل كبير على مدى الفهم الشامل لدى المحاسب القانوني بالمعايير والاسس المحاسبية والالمام بالقانون وبالتشريعات التي تساعده في طبيعة عملة ومن خلال الفهم الكامل لها.

٦ : ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية ينعكس في جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المعدة ويجعلها قابلة للمقارنة مع نظيرتها من الشركات او المؤسسات سواء في الداخل او الخارج من خلال المقارنة بين القوائم المالية وجعلها سهلة الفهم وزيادة الثقة فيها.

٧: ان الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية يحقق مكاسب على مستوى الدولة من خلال تقليل الاختلاف المحاسبية وزيادة كفاءة المعلومات المحاسبية التي تعزز الاسواق المالية وتقيم الاستثمارات مما يساهم في جذب الاستثمارات الخارجية الى الاسواق المحلية

التوصيات:

١ : ضرورة الزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة معايير الافصاح المحاسبي عند اعداد القوائم المالية بما يساهم في اعطاء ايضاحات شاملة لمحتوى القوائم المالية بما يساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية.

٢: العمل على تطوير المحاسبين القانونيين وتعريفهم بمعايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في العراق والموقع عليها والالمام بالقوانين والتنظيمات المهمة لمهنة المحاسبة العدلية والتي تعزز عملية التحقق والتفسير.

٣: وجود قوانين تفرض الاعلان عن الافصاح المحاسبي وتقيم مدى كفاية وشمولية الافصاح في القوائم المالية ومدي الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ومحاسبة المدققين في حال اخلالهم بواجباتهم المناطة بهم.

٤: فرض قوانين تلزم الدوائر الحكومية بتبني معايير المحاسبة الدولية عند اعداد القوائم المالية من اجل تسهيل عمل الدوائر الحكومية.

٥: العمل على تطوير اقسام المحاسبة لتخريج محاسبين قانونيين مؤهلين للعمل كخبراء على اكتشاف الغش والاحتيال والتحقيق والتفسير بما يساهم في رفد المحاكم العراقية بالمعرفة والمبادئ المحاسبية .

٦: ضرورة التنسيق في العمل بين مدققي الحسابات والمحاسب العدلي لدعم ادلة الاثبات وصحة الادعاءات بما يدعم الراي الفني المحايد.

٧: فرض اجراءات رقابية وغرامات مالية كبيرة على المؤسسات التي يظهر عليها التلاعب او الاحتيال في الافصاح المحاسبي الابداعي والتي ينتج عنها قوائم مالية توهيمية ومتابعة اداءها بشكل مستمر .

٨: تعزيز الفرق التفتيشية التنسيقية المفاجئة من ديوان الرقابة المالي والمحاسبين العدلين وهيئات الرقابة للقيام بالحملات الدورية لمتابعة مدي الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في اعداد التقارير الفصلية للقضاء على الاحتيال المالي.

Research sources

- 1- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD(CIE Guidance for teachers of 9706 A and AS Level Accounting :)The University of Cambridge
- 2- International Accounting Standard 1(Presentation of Financial Statements);IASCF.
- 3- International Financial Reporting Standards (IFRS): AICPA. IFRS.com.
- 4- DINH, THI NGOC THUY: International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards versus Vietnamese Accounting Standard :Bachelor's Thesis of Degree Programme in International Business: 2014
- 5- Dickson Mukoro& Ogijo Yamusa & Samuel Faboyede : The Role Of Forensic Accountants In Fraud Detection And National Security In Nigeria: 2013.
- 6- EHIOGHIREN, Efe Efosa: FORENSIC ACCOUNTING AND FRAUD MANAGEMENT: EVIDENCE FROM NIGERIA: 2016.

- 7- Samuel Olajide: FORENSIC ACCOUNTING TECHNIQUE: A MEANS OF SUCCESSFUL ERADICATION OF CORRUPTION THROUGH FRAUD PREVENTION, BRIBERY PREVENTION AND EMBEZZLEMENT PREVENTION IN NIGERIA: 2014**
- 8- Ijeoma Ngozi Blessing: EMPIRICAL ANALYSIS ON THE USE OF FORENSIC ACCOUNTING TECHNIQUES IN CURBING CREATIVE ACCOUNTING: 2015.**
- 9- Brigitte W. Muehlmann: The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions: 2012.**
- 10- Johnson Popoola and Ayoib Che-Ahmad: Forensic Accounting Knowledge and Skills on Task Performance Fraud Risk Assessment: Nigerian Public Sector Experience: 2013.**
- 11- Diana Balaciu¹ & Victoria Bogdan & Alina Beatrice Vladu: A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE: 2009.**
- 12- Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik: Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing: 2015.**
- 13- Ahmed Yousif Adam Ismael: The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics: 2017.**
- 14- Flavius-Andrei GUINEA: Study regarding the creative accounting techniques in management accounting: 2016.**
- 15- Brijesh Yadav: Creative Accounting: A Literature Review: 2013.**
- 16- Kieso D. & Weygand J: Intermediate Accounting '13th edition 'John Wiley and Sons.2009.**