



Creative accounting and its impact on the quality of accounting information

المحاسبة الابداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية

*م. نوال جاسم لطيف

Abstract : The study aimed to delve into the concept of creative accounting and how it was taken to deceive and deceive through various accounting practices that exploited the flexibility in accounting principles and gaps in the published international accounting standards and took the preparation and analysis of the financial statements as a means of generating information that serves the management's will and objectives of showing the financial situation better than it is In terms of the amount of profitability or financial position to achieve specific purposes or to show the opposite low profitability and weak financial position when you want to reduce or evade tax, which leads to damage to the interests of several groups of the respondent The study concludes with a number of conclusions that the applied study clearly demonstrated the creative accounting practices through their impact on the results of the business and the financial status of the joint stock companies. This has a significant impact on misleading the users of the financial statements and harming the transparency of these lists.

مستخلص: هدف البحث الى الخوض بغمار مفهوم المحاسبة الابداعية وكيف اتخذت منحى التحايل والخداع من خلال الممارسات المحاسبية المختلفة التي استغلت المرونة في المبادئ المحاسبية والثغرات في المعايير المحاسبية الدولية المنشورة واتخذت من اعداد وتحليل القوائم المالية وسيلة لتوليد معلومات تخدم ارادة الادارة واهدافها المتعلقة بإظهار الوضع المالي بأفضل مما هو عليه من حيث مقدار الربحية أو المركز المالي لتحقيق أغراض معينة أو اظهار العكس انخفاض الربحية وضعف المركز المالي عندما تريد تخفيض الضريبة أو التهرب منها ، مما يؤدي الى الاضرار بمصالح فئات عديدة من المستفيدين من هذه المعلومات، وخلص البحث الى عدد من الاستنتاجات منها ان الدراسة التطبيقية بينت بوضوح ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال تأثيرها في نتائج الاعمال والمركز المالي للشركات المساهمة(عينة البحث) ، وهذا له تأثير كبير في تضليل مستخدمي القوائم المالية والاضرار بشفافية تلك القوائم.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الابداعية ، جودة المعلومات المحاسبية

تتركز مشكلة البحث في مصطلح المحاسبة الابداعية يطلق على بعض الاجراءات المحاسبية التي تلجأ اليها ادارات الوحدات الاقتصادية في بعض الاحيان سعيا وراء احداث تحسين شكلي اما في نتائج الاعمال أو في مركزها المالي من خلال استغلال الثغرات والاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية مما يؤثر على جودة المعلومات، وهدف البحث الى الخوض في ابراز مفاهيم المحاسبة الابداعية والى بيان الاسباب والنوايا من اتباع اساليب المحاسبة الابداعية وان كانت حسنة فانها تؤدي الى عدم مصداقية وموثوقية المعلومات الناتجة عن القوائم المالية علاوة على انها تعتبر فنا من فنون التضليل تؤدي الى الاضرار بمصالح فئات عديدة ذات علاقة بالوحدة الاقتصادية ، أضف لما سبق انها فن لا اخلاقي ، كما تطرقت الى أهم الاجراءات المتبعة للكشف عن أهم أساليب التلاعب والدافع لممارستها والوسائل المتخذة للحد منها.

تأسيسا على ما تقدم ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيم البحث الى عدة محاور فضلا عن المقدمة ، وخصص المحور الاول لمنهجية البحث والدراسات السابقة، ويتطرق المحور الثاني الى مدخل الى المحاسبة الابداعية ، في حين يتطرق المحور الثالث الى المحاسبة الابداعية والمعايير المحاسبية ، ويخصص المحور الرابع الى التعرف الى جودة المعلومات المحاسبية ، فضلا عن ان المحور الخامس يتناول الدراسة التطبيقية، كما يتناول المحور السادس لعرض اهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها

المحور الاول // منهجية البحث والدراسات السابقة

اولا : منهجية البحث

١- **مشكلة البحث :** ان مصطلح المحاسبة الابداعية يطلق على بعض الاجراءات المحاسبية التي تلجأ اليها ادارات الوحدات الاقتصادية في بعض الاحيان سعيا وراء احداث تحسين شكلي اما في نتائج

الاعمال أو في مركزها المالي من خلال استغلال الثغرات والاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية مما يؤثر على جودة المعلومات . ومن اجل ذلك لابد من ان نصل للإجابة على التساؤلات التالية الا وهي :

- هل تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية .
- هل تمارس الوحدات الاقتصادية أساليب المحاسبة الابداعية عند اعداد القوائم المالية.
- هل هناك اجراءات واختبارات للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الابداعية على القوائم المالية والحد منها .

٢- هدف البحث :يهدف البحث التعرف الى :-

- تسليط الضوء على مفهوم وأساليب المحاسبة الابداعية .
- التعرف على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- بيان تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم المالية لغرض تحقيق أهداف محددة لإدارة الوحدة الاقتصادية .

٣- أهمية البحث : ان اهمية البحث لموضوع المحاسبة الابداعية في تتبع المشكلة الحقيقية الناتجة عن قيام ادارات الوحدات الاقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية لإظهار نتائج نشاطها ومركزها المالي بالصورة التي تحقق اهدافها .

٤- فرضية البحث : يستند البحث الى فرضية أساسية مفادها (استخدام اساليب المحاسبة الابداعية يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية) .

٥- أساليب جمع البيانات : الجانب النظري : تم الاعتماد في إثراء هذا الجانب على ما متوافر من كتب ورسائل وأطاريح وأبحاث عربية وأجنبية ، وفضلا عن القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية والأدلة والمعايير الرقابية الدولية ، فضلاً عن الإستعانة بالأبحاث والدراسات المنشورة على شبكة الاتصالات الدولية (الإنترنت).

الجانب التطبيقي: استند في تحقيق أهداف البحث واختبار فرضيته على انموذج ميلر (Miller,2007) لقياس ممارسة المحاسبة الابداعية ، وانموذج (Eckle,1981) لتحديد ممارسة عينة البحث لأساليب المحاسبة الابداعية من عدمه.

٦- حدود البحث :_الحدود الزمانية : الفترة المختارة لعينة البحث ٢٠١٥- ٢٠١٧ .

الحدود المكانية: شملت الدراسة الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتم اختيار شركة انتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة (مساهمة مختلطة) وشركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة (مساهمة خاصة).

ثانيا : الدراسات السابقة :

أولاً: دراسة عراقية : دراسة (بطو، ٢٠٠٦) بعنوان (اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة)، هدفت الدراسة الى استعراض الممارسات التي يحاول المسؤولون عن تنظيم الحسابات واعداد القوائم المالية استخدامها بقصد تحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة والمتمثل بالمحاسبة الابداعية فضلا عن بيان مدى اخلاقية تلك الممارسات في ظل القواعد والقيم الاخلاقية المستمدة من الشريعة والبيئة الاجتماعية والبيئة المهنية ، وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات منها ان المحاسبة الابداعية يمكن ان تمارس من قبل المسؤولين عن تنظيم حسابات الوحدات الاقتصادية (المكلفين) فضلا" عن الاطراف الاخرى المسؤولة عن تدقيق الحسابات ومراقبتها لتشكل عبر ممارستها ونتائجها الجانب الاخر السلبي للأبداع في المجال المحاسبي وانعكاسه على عملية التحاسب والفحص الضريبي عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

ثانياً: دراسة عربية : (ادم، ٢٠١٦) بعنوان (معايير اعداد التقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)، تناولت الدراسة مشكلة عدم دقة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية لأنها لا تعكس جودة المعلومات المحاسبية ، وبيان دور السياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية بهدف الحد من ممارسة ادارة الارباح ،وقد انتهجت الدراسة الاسلوب الوصفي التحليلي لعينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية وكان هدفها اختيار أثر تطبيق معايير اعداد القوائم المالية الدولية في انتاج معلومات ذات كفاءة مالية عالية ، وقد أوصت الدراسة الى انه لا بد من تقييم الممارسات الانتهازية للوحدات الاقتصادية واتخاذ مجموعة من الاجراءات اللازمة ضدها .

ثالثاً: دراسة اجنبية: (Effico & Etton,2012) بعنوان

Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria.)

عرضت دراسة (تأثير المحاسبة الابداعية على القرارات الادارية في بعض المنشآت التجارية المختارة في نيجيريا) مشكلة أثر المحاسبة الابداعية على القرارات الادارية ومدى تأثير ذلك على القوائم المالية مما يؤثر على سعر السهم للوحدات الاقتصادية المختارة في نيجيريا ، وكان الهدف الرئيسي للدراسة هو دراسة مدى التأثير الكلي في التقارير المالية وتأثيره على اداء سعر السهم ، وقد اتبعت الدراسة الاسلوب الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف الدراسة في بعض الوحدات الاقتصادية المختارة في نيجيريا، وقد أوصت الدراسة ان تطبيق الابداع للمحاسبة الابداعية يتم من خلال التلاعب الجزئي أي وصف ادارة المعلومات المحاسبية لتقديم وجهة نظر مبنية على مستوى الوحدة الاقتصادية في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية مما ينعكس على سعر السهم في السوق.

ثالثا: الإسهامة التي قدمها البحث الحالي: عند تقصي ما عرضه الباحثون في الدراسات السابقة المحلية والعربية والاجنبية ترى الباحثة ان هناك أوجه شبه من خلال استعراض الدراسات السابقة تتمثل في كون المحاسبة الابداعية لها تأثير على جودة المعلومات لذا لابد من وضع اجراءات للحد منها وأن يكون هناك دور لمجلس المعايير الدولية للحد من ظاهرة استخدامها، وبنفس المحتوى اكدت دراسة (ادم) ان هناك عدم دقة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير الدولية لذا اوعزت بضرورة تأهيل وتدريب المحاسبين والمدققين لمواكبة معايير اعداد القوائم المالية الدولية بهدف الحد من ممارسة ادارة الارباح ، اما دراسة (Effico&Etton) فقد بينت ان للمحاسبة الابداعية أثر عند طرح المعلومات من خلال القوائم المالية والذي بدوره يؤثر على قرارات ادارات الوحدات الاقتصادية في تسعير اسهمها المطروحة في سوق الاوراق المالية . واستندت الباحثة على ما ذكر في أدبيات المحاسبة التي تطرقت للمحاسبة الابداعية وأساليبها التلاعبية للوصول الى تحقيق أهداف مشخصة أي انها لا تحقق العدالة التي تسعى اليها المحاسبة عند عرض قوائمها المالية وبشكل يحقق هدف فئة من المستفيدين على حساب فئة اخرى ، أما وجه الاختلاف هي ان الدراسات السابقة قد اعتمدت للوصول الى اهدافها على التحليل الاحصائي باستخدام استمارات الاستبانة ، أما الدراسة الحالية قد ركزت على تحقيق هدفها باعتماد انموذج (Miller,2007) لقياس ممارسات المحاسبة الابداعية وانموذج (Eckle,1981) لتحديد ممارسة عينة البحث لأساليب المحاسبة الابداعية. فالمشكلة هي ان أساليب المحاسبة الابداعية تؤثر سلبا على جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي الى عدم موثوقية المعلومات لأنها تعتبر مظلة لمستخدميها.

المحور الثاني // مدخل الى المحاسبة الابداعية

الابداع هو خلق وانتاج افكار غير موجودة وغير مطروقة ولابد ان تكون متميزة عن سواها ومختلفة عنها ، كما انه يشير الى التجديد وتطوير الطرق الا اننا لا نرى هذه المعاني في المحاسبة الابداعية لانها لا تمثل الابداع ، فالمؤمل من المحاسبة الابداعية انها وجدت كي تظهر نتائج العمل الذي تبلغ عنه القوائم المالية بصورة تخدم عدة فئات من المستفيدين كالمالكين والمستثمرين ،الادارة ،الجهات الحكومية ،العاملين في الوحدة ، المراقبين ، المقرضين ، العملاء ، الموردين ، البنوك ، الباحثين ، وفي الحقيقة ان مصالح هذه الفئات متعارضة مع بعض مما ادى الى ان تكون نتائج (المحاسبة الابداعية) تراعي مصلحة فئة دون فئة اخرى ، وعليه فان تحقيق أهداف الادارة سوف يكون على حساب أطراف اخرى مما ينعكس على المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها وبالتالي تكون غير حيادية ولا تمثل بصدق وعدالة نتائج الاعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية لأنها اعتمدت الخداع والتحايل المحاسبي باستغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار مقاييس معينة عند اعداد القوائم المالية وهكذا تظهر سلبية اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية

اولا - مفهوم المحاسبة الابداعية :

في بداية الثمانيات شهدت فترة من الركود الاقتصادي مما أدى الى توجه العديد من الوحدات الاقتصادية الى استخدام وسيلة لإظهار أو ابتداع حالة ربح كونها لم تحقق ربح ، مما يشير الى اظهار نمو اقتصادي غير حقيقي من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية والتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية واستخدام بدائل القياس وتطبيقات الافصاح بما يخدم الادارة خلافاً لما يجب ان تكون عليه، ان القوانين تخبر الوحدات الاقتصادية بما لا تستطيع فعله وليس بما تستطيع فعله ، فاذا كنت لا تستطيع ان تكسب الارباح فانك تستطيع على الاقل ان تبتدعها ولقد استمر الركود الاخير فترة طويلة مما تسبب في اجبار الكثير من الشركات التي ابلغت عن ارباح مبتدعة على التصفية (تيجاني، ٢٠١٢ :٦) ، ويمكن النظر الى المحاسبة الابداعية من زاويتين (القطيش ، ٢٠١١ : ٣٦٣):

الاولى / تمثل حالة ايجابية اذ انها تجد حلول واجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد الادارة على صنع القرارات كما انها توفر معلومات محاسبية مفيدة وتعمل على تجديد وتطوير الطرق والاجراءات المحاسبية .

الثانية / تمثل حالة سلبية في اتباع الوسائل والممارسات للتلاعب بالأرقام من أجل اظهار نتائج معينة لخدمة طرف معين أو اخفاء حقائق معينة للتهرب من حالة ما مثل التهرب الضريبي أو تقليل مبلغ الضريبة المفروض .

تأسيساً لما سبق ترى الباحثة ان المحاسبة الابداعية هي سلاح ذو حدين فمن جهة تساعد الادارة في تنظيم الارباح وتحسين سعر السهم للوحدة الاقتصادية في السوق ، ومن جهة اخرى سوف يؤدي تعظيم الارباح الى زيادة الضرائب المفروضة الى جانب زيادة ما يستحقه العاملين من حوافز ومساهمات تقاعدية .

ثانيا : تعريف المحاسبة الابداعية :

ظهرت تعاريف كثيرة للمحاسبة الابداعية اختلفت في التعبير عنها الا انها اتفقت في مضمونها فقيل المحاسبة (الابداعية ، الابتداعية ، الابتكارية ، الاحتيالية ، الخلاقة) ومنها :

- هي الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية يضمن المحافظة على الزبائن ، وبالعالم يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الاولى عند انشاء الوحدة الاقتصادية (Eric,2011:12)، ركز التعريف على الطرق المبتكرة من قبل المحاسبون من اجل زيادة تفاعل الجمهور مع الوحدة الاقتصادية وتمكينها من منافسة مثيلاتها في السوق خاصة اذا كانت حديثة الانشاء .

- انها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الافصاح لنقل القوائم المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضل معد هذه القوائم ان يبلغ عنه ، فضلا عن كونها عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا عن الابلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (القطيش

والصوفي، ٢٠١١: ٣٦٥) ،أظهر التعريف ان المحاسبة الابداعية تقوم على استغلال حالة المعرفة بالقواعد المحاسبية واستخدام الاساليب التي توصل لنتائج مرغوب فيها وليست حقيقية تضمن لها الاستمرار في ظل الظروف الاقتصادية القائمة والمستقبلية.

• انها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات الوحدات الاقتصادية (Oliveras & Amat, 2003:7) ركز التعريف على ان المحاسبة هي تلاعب بأسلوب العرض للقوائم المالية لتحقيق غاية تسعى الادارات الداخلية في الوحدات الاقتصادية لتحقيقها.

تأسيسا لما سبق ترى الباحثة ان المحاسبة الابداعية وان تعددت مسمياتها من قبل الباحثين والزوايا التي ينظرون منها اليها كما جاء في ضوء ما عرضناه من تعاريف فأنها لا تعدو عن كونها تلاعب وتحايل واستخدام لوسائل الغش في التصريحات المالية وبصورة غير قانونية لغرض تحقيق اهداف معينة ترغب الادارة في الوصول اليها.

ثالثا : العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية :

تتمثل العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية في :

١- حرية اختيار المبادئ المحاسبية : يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الاطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية . ومن ثم التأثير في عملية صنع القرار كأن تختار بين سياسة اطفاء نفقات البحث والتطوير أو رسملتها أو اطفائها على مدى فترة حياة الوحدات الاقتصادية (تيجاني، ٢٠١٢: ٣٥).

٢- حرية التقديرات المحاسبية : اعداد بعض العمليات المحاسبية يتضمن درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات لغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا، كتقدير العمر الانتاجي للأصول (بطو، ٢٠٠٦: ١٠٥).

٣- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدات الاقتصادية ، فاذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة (بن محمد، ٢٠١٧: ٣٤) .

تأسيسا لما سبق ترى الباحثة ان هناك عوامل اخرى اضافة الى العوامل السابقة تساعد في ممارسة المحاسبة الابداعية منها :

١- عامل القدرة الابداعية للفكر البشري في القدرة على التلاعب من خلال استغلال الثغرات في السياسات المحاسبية لمن لهم باع طويل في العمل المحاسبي

- ٢- مرونة المعايير المحاسبية الصادرة بكثرة تفاصيلها ، حيث فتحت الباب للمحاسبين لاختيار بديل من بين البدائل المتاحة واستغلالها باحتراف من قبل الادارة .
- ٣- عدم تفعيل دور الفروض والمبادئ المحاسبية التي تقف حائل دون استخدام وسائل المحاسبة الابداعية فالمبادئ المحاسبية هي قواعد واحكام لا بد ان يتخذها المحاسب للقرارات المحاسبية فان تجاوزها سيؤدي الى تشويه المعلومات المحاسبية .

رابعاً- اهداف المحاسبة الابداعية :

تسعى المحاسبة الابداعية الى تحقيق الاهداف التالية (عيسى ، ٢٠١٧ : ١٢) :

- ١- محاولة المدراء تقليل الضرائب ، والأرباح الموزعة .
- ٢- مصلحة حملة الاسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم .
- ٣- مصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الادارية المختلفة ومكافآتهم .
- ٤- رغبة الادارة في اظهار نمو ثابت للأرباح بدلا من ظهور سلسلة متقلبة في الارتفاع والانخفاض .
- ٥- اكتساب ثقة المساهمين وحملة الاسهم .
- ٦- الرغبة في المحافظة على سعر السهم .
- ٧- رغبة المدراء في الحصول على فرصة لتعديل حقيقي في الاستثمارات بحيث يؤدي الى تصحيح مسار الوحدات الاقتصادية قبل ان تخرج معلومات للسوق عن تدهور وضعها المالي .
- ٨- تحسين صورة الوحدات الاقتصادية واعطاء انطباع جيد لتقييم الاداء من خلال استغلال الثغرات الموجودة في الاساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة .
- ٩- تجميل صورة الدخل وخلق انطباع مضلل عن الارباح .

المحور الثالث // المحاسبة الابداعية والمعايير المحاسبية

اولاً: مرونة المعايير المحاسبية

ان المعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها تعطي مجالا للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وبما ان اختيار الادارة لأساليب وسياسات محاسبية الغرض منها اظهار وتحقيق أهداف الادارات مما يخلق غياب الشفافية في المعلومات المنشورة وبالتالي خلق حالة سلبية (اسماعيل، ٢٠١٤ : ٢٤٥)، وتلجأ ادارات الوحدات الاقتصادية من خلال امكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها ومواقعها وأهدافها والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي الى اظهار الاداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارات الوحدات ومن أهم الاساليب التي تلجأ اليها الادارات للتلاعب في القوائم المالية هي :

- ١- التلاعب بقائمة الدخل : أ- التلاعب بالإيرادات : تتمثل في (الزيادي، ٢٠١٥ : ١٩٩):

- اشارة المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 18) الى ان الاعتراف بالإيرادات يتم عندما يكون من المتوقع ان تتحول المنافع الاقتصادية الى الوحدات الاقتصادية بشرط امكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق بها، وان أي أمر خلاف ذلك يعتبر تلاعب كالاقراراف بالإيراد قبل تقديم الخدمة او السلعة ، أي يتم الاعتراف محاسبيا بالدخل المترتب على عملية بيع قبل ان تكتمل .
 - عدم الاعتراف بالإيرادات ونقلها الى فترة مالية لاحقة وقد تكون الحاجة اليها في الفترة الحالية اكثر الحاحا ، وفي هذه الحالة يتم ترحيل الارباح الى فترة مستقبلية .
 - تسجيل إيرادات وهمية عند فشل الوحدات الاقتصادية في تحقيق إيرادات حقيقية فتسجل عمليات بيع وهمية ، وقد تكون هذه الإيرادات متأتية من بيع موجودات ثابتة أو بيع استثمارات وليست إيرادات تشغيلية .
 - تقديم خصومات عالية للعملاء وزيادة فترة الائتمان الممنوحة لهم عن المبيعات الآجلة وهذه الوسائل تخفض قيمة الوحدة، وتؤثر على التدفقات النقدية لها ،
 - التلاعب في تصنيف الإيرادات من خلال الاعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للوحدة تحت ما يسمى بإيرادات اخرى ، فيظهر وكأن هناك مستويات أعلى لأرباح الوحدة.
- ب-التلاعب في المصروفات :ومن امثلة التلاعب ما يلي :**

- رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيل دفعها الى فترات لاحقة قد لا تكون لها علاقة بها خلافا لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 23).
- المعالجة الخاطئة للمصروفات الرأسمالية حيث يتم ادراجها كمصاريف عادية يؤدي الى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية أو بالعكس والغرض تضخيم الارباح .
- اتباع سياسات متحفظة غير ملائمة مثلا الاعتراف بالخسائر حتى لو كانت غير متحققة .
- التلاعب بمصروفات الاندثار على الموجودات الثابتة بحيث تغالي فيها او تنقصها حسب الغرض من اظهار الارباح مرتفعة او منخفضة .

٢- التلاعب بقائمة المركز المالي :

- أ- التلاعب بقيم الموجودات :ومن الطرق المتبعة في التلاعب (مطر والحلبي، ٢٠٠٩: ١٣):**
- اظهار المركز المالي بأكثر أو أقل من حقيقته ، كتسجيل الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية لها والتلاعب بنسب الاندثار المتعارف عليها والخاصة بكل موجود فستظهر بقيم غير حقيقية وحسب تصرف مستخدم البيانات وهدفه في اظهار قيمتها بعد التلاعب .
 - الموجودات غير الملموسة والتي لها قيم (كشهرة المحل والعلامة التجارية) فاذا تم التعامل معها بصورة خارج المعايير المحاسبية الدولية كالاقراراف بالمشهرة غير المشتريات مثلا أو اجراء تغييرات في قيمها بصورة غير واضحة وغير مبينة اسبابها سيؤثر على قيمتها بالتأكد
 - التلاعب بقيم الاوراق المالية ومخصصات انخفاض اسعارها .

- أما بند المخزون فأن هناك اساليب للمحاسبة الابداعية في اظهار قيمته بالشكل الذي يلائم الهدف من القرار بحيث يمكن ان يتم التغيير والتلاعب بكشوفات الجرد واسعار الوحدات وقيمتها وطرق تسعير المخزون وتجاهل قيمة الراكذ أو بطيء الحركة . كل هذه التغييرات المتعلقة ببند الميزانية لها أثر كبير في اظهار الوضع المالي على غير حقيقته .

ب-التلاعب في بنود المطلوبات :

- اخفاء بعض الالتزامات من خلال لجوء الادارة الى عمل ترتيبات تحويلية بطرق لا تنعكس كالترام في القوائم المالية مثل تأجيل اثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء .
- عدم الاعتراف ببعض المطلوبات المستحقة مثل التزامات الضرائب والتي اشار المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) على الوحدة الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب.
- عدم الافصاح في القوائم المالية عن مطلوبات محتملة وقد اشار لها المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) بأن على الوحدة الافصاح عن كل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية بوصف موجز .

- تضخيم الاعباء والالتزامات المحتملة بعدم تكوين مخصصات كافية بحجة انها التزامات مؤكدة السداد، فتعرض بالقائمة بقيمتها دون أي تحفظات .

ج-

التلاعب في قائمة حق الملكية : اشترط المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) على الوحدة الاقتصادية ان تقوم بعرض قائمة التغيير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية من اجل اظهار التغيير في حقوق الملكية .

وعلى الرغم من ذلك فإدارات الوحدات الاقتصادية تتلاعب بحقوق الملكية بعدة طرق منها (القطيش ، ٢٠١١ : ٣٦٥-٣٦٦):

- تقوم الادارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها ارباح حقيقية مما يؤدي الى تخفيض حق الملكية اذ قد تكون هذه الزيادة ناتجة عن اعادة تقييم اصول وهذه هي ارباح دفترية غير حقيقية .
- توزيع أرباح من الاحتياطات وقد حددت قوانين الدول مجالات استخدام الاحتياطات فهو يستخدم لأغراض التوسيع وتطوير الاعمال وتحسين أوضاع العاملين فيها ،المساهمة في حماية البيئة وبرامج الرعاية الاجتماعية ، فتوزيع ارباح على الرغم من وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة سيؤدي الى تخفيض حق الملكية .
- اجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الارباح المحتجزة) اما بزيادته او تخفيضه ، من خلال تعديل او تسوية لبنود سنوات سابقة في قائمة الارباح المحتجزة في بداية الفترة التي تشهد حدوث هذا التعديل . والتغييرات التي تطرأ على رأس المال في بداية وخلال

السنة المالية يؤثر على باقي القوائم المالية اذ انه يعتبر حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

ثانيا: كشف ممارسات واجراءات المحاسبة الابداعية :

لابد من معرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الابداعية وذلك للكشف عنها ومحاولة الحد منها

، ومن أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة للكشف عنها (اسماعيل ، ٢٠١٤ : ٢٤٥-٢٤٨)

١- ظهور التدقيق في الولايات المتحدة بعد احداث الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية فقد قامت بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الامريكية SEC بالتوصية بضرورة انشاء لجنة بالوحدات الاقتصادية المسجلة بها مكونة من عدد من الاعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه وذلك لزيادة استقلاليته عند ابداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الوحدات .

٢- ظهور حوكمة الشركات (Corporate Governance) من اجل الحد من ظواهر المحاسبة الابداعية والاضرار التي تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة . خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي تعرضت لها دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية وروسيا أواخر القرن العشرين ، وفي ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الاسواق والاعتماد على وحدات القطاع الخاص .

٣- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإلغاء المعالجات البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها وبخفيض البدائل ، فالوحدة الاقتصادية تختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب منها في عام تستمر على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية وان لم تكن مناسبة في تلك الظروف .

٤- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ويتم ذلك عن طريق ما يلي :

أ- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو إلغائها مثل الغاء (بند الطوارئ) بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ لمعالجة حالات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل .

ب- تفعيل مبدأ (الثبات) ويقصد به الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية ، أي عندما تختار الوحدة الاقتصادية سياسة تناسبها في أحد الاعوام فلا بد من الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة ، والتي قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت في السابق ، الا ان هذا لا يعني انه لا يمكن تغيير السياسة المحاسبية نهائيا بل يمكن ذلك في حال الضرورة القصوى وبشروط الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن التغيير .

٥- الوسيلة الاله والاقوى هي يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية التي يتبعها البعض ويتم هذا عن طريق اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية .

٦- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي القوائم المالية ، وهذا يتم أما بالثقف الذاتي للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية أو عن طريق جهات معنية بسلامة وشفافية القوائم المالية ، سواء كانت جهات حكومية أو قطاع خاص .

المحور الرابع //جودة المعلومات المحاسبية

اولاً : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تعددت التعاريف لجودة المعلومات المحاسبية ، اذ يوجد هناك عدد كبير من التعاريف لهذا المصطلح ، ويتوقف هذا الاختلاف على الغرض الذي تستخدم من اجله المعلومات المحاسبية . عرفها (Biddle et al) بانها "الدقة التي تنقل بها القوائم المالية المعلومات حول عمليات الوحدة الاقتصادية ، وبشكل خاص تدفقاتها النقدية ، وذلك من اجل اطلاع المستثمرين" (Biddle et al,2009:3). في حين عرفها (Pounder) بانها "دقة الابلاغ المالي لاعلام المستثمرين بالتدفقات النقدية المستقبلية والمحتوى الذي تعكس به الاداء التشغيلي الحالي للوحدة الاقتصادية ، والذي يفيد في توقع الاداء المستقبلي لها ويساعد في تقييمها" (Pounder , 2013 : 18) .

في حين ترى الباحثة ان جودة المعلومات " تعني ان تكون المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وشفافية تعرض من خلالها نتائج الاعمال والوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية على ان تتطابق مع المعايير المحاسبية المقبولة ومتطلبات القانون" . ان التعريف يركز على ان القوائم المالية يجب ان تتسم بالجودة لتعبر عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية واداءها بصورة عادلة وصادقة.

ثانياً: مقومات جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية التي تتسم بها تلك المعلومات او القواعد الاساسية الواجب استخدامها لتعزيز نوعية تلك المعلومات، وتعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها السمات والصفات التي تزيد من فائدة وفاعلية المعلومات المحاسبية (Nakhaei, et. al.,2014;645) ، ويؤدي توافر هذه الخصائص الى مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عن اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفي التمييز بين ما يعد ايضاحاً ضرورياً وما لا يعد ، ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على اساس اهداف القوائم المالية في مساعدة المستخدمين الخارجيين في صنع القرارات التي تتعلق بالوحدات الاقتصادية ، ويجب ان يوجه المحاسبون اهتمامهم الى هؤلاء المستفيدين ، كما يجب ان تتجه عنايتهم الى اعداد القوائم المالية التي تساعد في صنع قراراتهم (Al-Sufy et al , 190 : 2013).

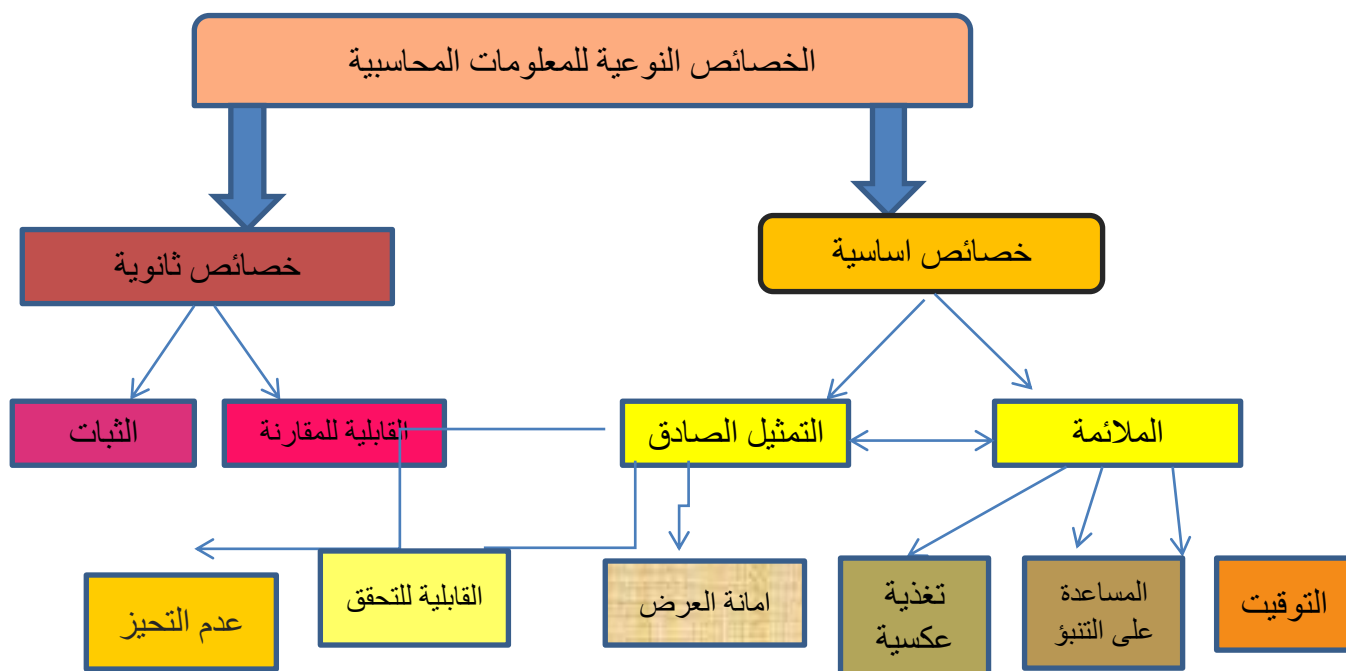
والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق القواعد الأمريكية تتمثل بـ (الملائمة ، والمصادقية ، والفهم ، والقابلية على المقارنة) (Cosmin,2015;169)، في حين حدد (IASB) الخصائص النوعية على وفق الإطار المفاهيمي تتمثل في الخصائص الرئيسية وهي (الملائمة ، التمثيل الصادق) والخصائص التعزيزية والتي تضم (القابلية للمقارنة ، والتوقيت المناسب ، والقابلية للتحقق، والقابلية للفهم) وبيّن الإطار أن الصفات المذكورة هي التي تجعل المعلومات ذات قيمة للمستخدمين (Abedana, et. al.,2016;10) ، وتكون المعلومات ملائمة إذا كانت تتسم بالقدرة في إحداث تغير في قرار المستخدم فضلاً عن تمييزها بالقيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية ، أما المعلومات التي تتسم بالتمثيل الصادق فهي تلك المعلومات التي تكون كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء (Porter & Norton,2015:56).

ولكي تتسم المعلومات المحاسبية المنتجة من نظام المعلومات بالجودة المطلوبة لابد ان يتوفر فيها معيار المنفعة أي قدرة المعلومات على خدمة احتياجات قرار معين ويتم دائماً تقييم منفعة المعلومات في ضوء ارتباطها بالقرار الذي استخرجت من اجله (احمد، ٢٠١٧: ١٧) ، ولهذا نجد أنه كلما كانت المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية كان دور التقارير المالية في دعم الاقتصاد كبيراً ، ويرى Biddle بأن الوحدات الاقتصادية التي تمتلك تقارير مالية ذات جودة عالية أقل عرضة للانحراف عن مستواها المتوقع للاستثمار (Biddle, et. al.,2009;27) ،

تأسيساً لما سبق ترى الباحثة ان للمحاسبة الابداعية تأثير على جودة المعلومات المحاسبية من خلال أساليبها المتمثلة بأستغلال المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ، وتنوع البدائل المحاسبية وممارسة أساليب تصل لحد الاحتيال باستخدام تقنيات غير مشروعة يؤدي الى التأثير على مصداقية القوائم المالية كقائمة الدخل التي تحتوي على الإيرادات والمصروفات وقائمة المركز المالي التي تحتوي على الموجودات والمطلوبات وقائمة التدفق النقدي وذلك سعياً لتجميل نتائج الاعمال واعطاء انطباع مضلل لايعكس الواقع الحقيقي للوحدة الاقتصادية ، ولما لهذا الأمر من أهمية لابد من نشر موضوعات تحذيرية أو اقامة دورات تثقيفية تبين أساليب المحاسبة الابداعية ووسائل الكشف عنها بين الاوساط المتعلقة بالوحدات الاقتصادية مثل الجهات الرقابية سواء كانت مكاتب تدقيق أو مراقبوا ديوان الرقابة المالية والجهات المانحة للأئتمان والتسهيلات والسلف والقروض كالمصارف والمساهمين والعاملين في الوحدات نفسها ، اذ ان لهذه الاساليب خطورة عبر سنوات عمر الوحدة الاقتصادية تؤدي الى انهيارها وتآكل رأسمالها كما حدث في شركة انرون الامريكية نهاية عام ٢٠٠١ بسبب الاحتيال المحاسبي والمخطط له بشكل خلاق تعرف منذ ذلك الحين بفضيحة انرون والذي ادى الى اتهام العديد من المدراء التنفيذيين للشركة والحاquem بالسجن وكذلك اتهام مدقق حسابات الشركة كما فقدت الشركة معظم زبائنها ، هذا المثال يؤكد تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية .

والشكل (١) يوضح خصائص المعلومات المحاسبية :

شكل (١) خصائص المعلومات المحاسبية



من تحليل الشكل اعلاه يتضح ان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتمثل في خاصية الملائمة كخاصية اساسية فالمعلومات تكون ملائمة اذا كانت تلبي احتياجات المستخدمين من حيث انها قادرة على توفير معلومات مستقبلية ، وان يكون لها تأثير في القرار وان المعلومات تمتلك قدرة توكيدية وقيمة تنبؤية والاهمية النسبية، اما خاصية التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المحاسبية عن الأحداث الاقتصادية بصورة صادقة إذا كانت حيادية ومكتملة وخالية من الأخطاء، فضلا عن ان الخصائص التعزيزية تتمثل في قابلية المعلومات للفهم والتحقق والمقارنة وإمكانية الحصول عليها في الوقت المناسب .

المحور الخامس // الدراسة التطبيقية

استنادا الى مشكلة البحث ولتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته، تم تحديد مجتمع البحث المكون من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (١٧) شركة صناعية تتوزع بين بغداد والمحافظات، فقد تم اختيار شركتين منها كعينة للبحث هما شركة (انتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة، المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية) ومن اجل اختبار فرضيات البحث تم اعتماد انموذج ميلر (Miller,2007) لقياس ممارسات المحاسبة الابداعية وانموذج (Eckle,1981) لتحديد ممارسة عينة البحث لأساليب المحاسبة الابداعية من عدمه وتقارير مراقبي الحسابات والقوائم المالية للعينة للبحث للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧ .

اولا: نبذة تعريفية عن عينة البحث

١- شركة انتاج الالبسة الجاهزة والتجارة العامة (مساهمة مختلطة): تأسست عام ١٩٧٦ وبدأ العمل عام ١٩٨١، وتقوم انتاج الالبسة الجاهزة وتم اضافة الى منطوقها (تجارة عامة) في عام ٢٠٠٩، وتهدف الى تشجيع استثمار مدخرات المواطنين ومساهماتهم جنبا الى جنب مع القطاع العام في حقل التنمية في مجالات انتاج مختلف انواع الالبسة الرجالية والنسائية والولادية معتمدة على الاساليب الحديثة والموديلات والاستخدام الامثل لعملية الانتاج وبمواصفات قياسية معتمدة ، وقد قامت الشركة بإضافة نشاط التجارة العامة لنشاطها الرئيسي .

٢- شركة المنصور للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة (مساهمة خاصة): تأسست الشركة سنة ١٩٨٩ ، وتقوم بانتاج الادوية والمستلزمات الطبية ومواد التجميل والمياه المعقمة ، وتهدف الى دعم وتطوير الحركة الصناعية في العراق وتعزيز الاقتصاد الوطني في المجال الدوائي وتطويره .

ثانيا: قياس ممارسات المحاسبة الابداعية لعينة البحث

لقياس ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات عينة البحث تم اعتماد البيانات المالية بالقوائم السنوية للشركات المساهمة عينة البحث والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ودليل الشركات المساهمة الصادر عن السوق والمنشورة على الموقع الالكتروني لسوق العراق للأوراق المالية، وتم استخدام نموذج ميلر لقياس مدى ممارسة عينة البحث لممارسات المحاسبة الابداعية، والتي يمكن حسابها وفق المعادلة الآتية:

$$EM = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1}$$

EM : ممارسات المحاسبة الابداعية

ΔWC : التغير في رأس المال العامل

CFO : صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية

t-0 : السنة الحالية

t-1 : السنة السابقة

والجدول الآتي يوضح احتساب مؤشرات ممارسات المحاسبة الابداعية (EM) للشركة انتاج الالبسة الجاهزة للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧:

جدول (١) احتساب مؤشرات ممارسات المحاسبة الابداعية للشركة انتاج الالبسة الجاهزة للفترة

٢٠١٥-٢٠١٧

السنة	الموجودات المتداولة	المطلوبات المتداولة	رأس المال العامل	التغير في رأس المال العامل
٢٠١٥	١,١٨٦,٢٢٢,٨٦٥	٩٦١,٧٧٣,٧٥٠	224,449,115	-
٢٠١٦	٦١٧,١٩٢,٦١٧	٣٧٨,٠٧٤,٤٤٠	239,118,177	14,669,062

^١ التغير في رأس المال العامل لسنة 2017 = رأس المال العامل لسنة 2017 - رأس المال العامل لسنة 2016

٢٠١٧	٨٤٥,١٤٨,٠٢٢	٤٦٢,١٣٠,٣٨٦	383,017,636	143,899,459
------	-------------	-------------	-------------	-------------

والجدول (٢) يوضح نتيجة تطبيق انموذج ميلر للشركة عينة البحث:

جدول (٢) تطبيق انموذج ميلر للشركة انتاج الالبسة الجاهزة

٢٠١٧	٢٠١٧	٢٠١٧	٢٠١٧	٢٠١٧	٢٠١٧	٢٠١٧
ΔV	CFO	ΔWC/ CFO	ΔWC	CFO	ΔWC/ CFO	EM
٢	٣	٤	٥	٦	(٦-٣)	
14,669,0	٤٦,٢٤٣,٣٥٢	٠.٣١٧٢١٤٥٠٥	143,899,459	٣٨٨,٨٦١,٦٩٣	0.370053059	0.052838554

من تحليل الجدول (٢) يتضح ان مؤشر ممارسات المحاسبة الابداعية (EM) كان موجب ويشير الى قيام عينة البحث (شركة انتاج الالبسة الجاهزة) بممارسة المحاسبة الابداعية عند اعداد وعرض القوائم المالية من اجل التأثير على الارباح المعلنة من خلال زيادة الارباح ، ويعود السبب في ذلك الى رغبة ادارة الشركة في زيادة الربح المعلن عنها في القوائم المالية باستخدام طرق واساليب محاسبية تجعل الارقام المعلن عنها صورية وغير حقيقية بقصد تحقيق مصالحها الذاتية والمتمثلة في زيادة الحوافز والمكافئات ، فضلا عن التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق مما ينعكس في تحسين اسعار اسهمها.

اما تطبيق انموذج ميلر على شركة المنصور للصناعات الدوائية كعينة للبحث للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧، والجدول الآتي يوضح احتساب مؤشرات ممارسات المحاسبة الابداعية (EM) للشركة المنصور للصناعات الدوائية للفترة ٢٠١٧-٢٠١٥.

جدول (٣) احتساب مؤشرات ممارسات المحاسبة الابداعية للشركة المنصور للصناعات الدوائية

للفترة ٢٠١٧-٢٠١٥

السنة	الموجودات المتداولة	المطلوبات المتداولة	راس المال العامل	التغير في راس المال العامل
٢٠١٥	٦,٧٨٨,٢٢٩,٠٥٥	٤٥٧,٢٥٠,٤٧٥	6,330,978,580	
٢٠١٦	٦,٧٤٤,١٢٦,٥٨٢	٦١٦,٧٦٢,٨٩٠	6,127,363,692	-203,614,888
٢٠١٧	٥,٦٢٠,١٧٥,٠٨٧	٤٧٣,١٦٣,٨١٨	5,147,011,269	-980,352,423

عينة البحث (شركة المنصور للصناعات الدوائية) لم تقوم باعداد كشف التدفق النقدي يتضمن الانشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ، وانما اعدت كشف التدفق النقدي الذي تضمن دمج الانشطة الثلاث وعدم تميز أي من الانشطة يعد تشغيلي او استثماري او تمويلي، ويعد كشف التدفق النقدي من الكشوفات المطلوب اعدادها ضمن القوائم المالية وهذه الممارسة بحد ذاتها تعد ممارسة للمحاسبة الابداعية كونها تؤدي الى اخفاء جزء مهم من البيانات المالية وتمثل مخالفة للقاعدة المحاسبية (٧)

المتعلقة بإعداد كشف التدفق النقدي كجزء من البيانات المالية ، فضلا عن كونها تعد مخالفة لمبدأ الإفصاح الذي يتطلب من الشركات الالتزام بالقاعدة المحاسبية (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث قامت الباحثة بدراسة وتحليل كشف التدفق المعد من قبل عينة البحث وإعداد كشف التدفق النقدي يتضمن الأنشطة الثلاث السابقة وبشكل تفصيلي وتحديد الأنشطة التشغيلية للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧ لاستخدامها في احتساب مؤشرات نموذج ميلر، والجدول (٤) يوضح نتيجة تطبيق نموذج ميلر للشركة عينه البحث:

جدول (٤) تطبيق نموذج ميلر للشركة المنصور للصناعات الدوائية

٢٠١٦			٢٠١٧		
ΔWC ١	CFO ٢	ΔWC / CFO ٣	ΔWC ٤	CFO ٥	ΔWC / CFO ٦
—	—	١.٠٦٦٥٧٦	—	2,087,884	—
203,614,8	190,905,1	٠.٩٧	980,352,4	,047	٠.٤٦٩٥٤
88	67		23		٣٥١٩
					٦١٧
					١.٥٣٦١١٩

من تحليل الجدول اعلاه يتضح ان مؤشر ممارسات المحاسبة الابداعية (EM) كان سالب ويشير الى قيام عينة البحث (شركة المنصور للصناعات الدوائية) بممارسة المحاسبة الابداعية عند اعداد وعرض القوائم المالية من أجل التأثير على الارباح المعلنة من خلال تخفيض تلك الارباح ، ويعود السبب في ذلك الى ميل الادارة الى تخفيض الربح المعلن في القوائم المالية بقصد تخفيض الضرائب المدفوعة من خلال اختيار طرق وسياسات محاسبية تجعل الارقام المعلن عنها صورية وغير حقيقية مما يؤدي الى تحقيق اهداف الادارة.

ولأجل تحديد تطبيق عينة البحث ممارسات المحاسبة الابداعية من عدمه، تم استخدام نموذج (Eckle, 1981) وتعد من الدراسات الرائدة في مجال استخدام معامل التباين لقياس تمهيد الدخل ، ويقوم على اساس تحليل نمط سلوك الدخل مقارنة بنمط سلوك المبيعات خلال فترة زمنية معينة ، ويعد معامل التباين كمقياس لمدى تذبذب الدخل مقارنة بتذبذب المبيعات على افتراض ان الدخل دالة خطية للمبيعات، اي ان أي تغير يحدث في تذبذب المبيعات ينتج عنه تغير مماثل في تذبذب الدخل ، وعلى وفق هذا النموذج تعد الوحدة الاقتصادية مهيأة للدخل وإذا كان معامل التباين للتغير في الدخل اقل من معامل التباين للتغير في المبيعات ، وعلى وفق الانموذج الاتي :

$$SB = CV\Delta I / CV\Delta S$$

اذ ان : SB = مؤشر سلوك الدخل

CVΔI = معامل التباين للتغير في الدخل.

$CV \square S$ = معامل التباين للتغير في المبيعات.

وفي ضوء حساب قيمة SB فاذا كانت القيمة اقل من الواحد فهذا يشير الى قيام الوحدة بتمهيد الدخل (ممارسة المحاسبة الابداعية)، وفي حالة العكس تشير الى عدم استخدام الوحدة للممارسات المحاسبية الابداعية.

ومن اجل حساب قيمة SB يتطلب حساب التغير في كلا من المبيعات والدخل للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧، والجدول (٥) يوضح ذلك :

جدول (٥) التغير في المبيعات والدخل للشركة انتاج الالبسة الجاهزة للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧

	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٧
المبيعات	٢,٢١٤,٩٨١,٩٩٠	١,٠٣٤,٤٨٢,٦٠٥	٦,٧٠١,٥٦٩,٨٢٥
الدخل	٧,٨٠٢,١٦٥	(١٢٨,٦١٧,٣٢٧)	١٦٢,٠٩١,٦٣٢
التغير في المبيعات ΔS	1,180,499,385	-	4,486,587,835
التغير في الدخل ΔI	136,419,492	-	154,289,467

ولاستخراج التغير في كلا من المبيعات والدخل نستخدم المعادلات الاتية:

$$\Delta S = S_t - S_{t-1}$$

ΔS : التغير في المبيعات S_t : مبيعات السنة الحالية S_{t-1} : مبيعات السنة السابقة

$$\Delta I = I_t - I_{t-1}$$

ΔI : التغير في الدخل I_t : دخل السنة الحالية I_{t-1} : دخل السنة السابقة

والجدول (٦) يوضح التغير في المبيعات والدخل للشركة المنصور للصناعات الدوائية للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧:

جدول (٦) التغير في المبيعات والدخل لشركة المنصور للصناعات الدوائية للفترة ٢٠١٥-٢٠١٧

	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٧
المبيعات	١,٩٥٧,٣٣٥,٨٧٥	٢,٧٦٣,٦٩٦,١٦٨	٢,٢٥٥,٠٢٣,١٧١
الدخل	(٢٢,٢٦٨,٤٩٧)	٥٠٧,٦٩٧,٧٢٥	١٧١,٣١٧,١٠١
التغير في المبيعات ΔS	-806,360,293	-	297,687,296
التغير في الدخل ΔI	-529,966,222	-	193,585,598

ومن أجل حساب مؤشر SB يتطلب حساب الوسط الحسابي^٢ للتغير في كلا من المبيعات والدخل ، فضلا عن الانحراف المعياري والتباين، والجدول (٧) يوضح ذلك:

جدول (٧) حساب الوسط الحسابي لكل من التغير في الدخل والمبيعات لشركة المنصور للصناعات الدوائية

الشركة		التغير في المبيعات ΔS	التغير في الدخل ΔI
شركة انتاج الالبسة الجاهزة	٢٠١٦	1,180,499,385	4,486,587,835
	٢٠١٧	136,419,492	154,289,467
	مجموع التغير في المبيعات $\Sigma \Delta S$ و التغير في الدخل $\Sigma \Delta I$	1,316,918,877	4,640,877,302
	الوسط الحسابي M	658459438.5	2320438651
شركة المنصور للصناعات الدوائية	٢٠١٦	-806,360,293	-529,966,222
	٢٠١٧	297,687,296	193,585,598
	مجموع التغير في المبيعات $\Sigma \Delta S$ و التغير في الدخل $\Sigma \Delta I$	-508,672,997	-336,380,624
	الوسط الحسابي M	254,336,498.5	-168,190,312

اما الانحراف المعياري (S) فيتم استخراجها لكل من التغير في المبيعات والدخل وفق المعادلات الاتية :

$$S\Delta I = \sqrt{\sum (\Delta s - M_s)^2 / n-1}$$

$$S\Delta s = \sqrt{\sum (\Delta I - M_I)^2 / n-1}$$

والجدول (٨) يوضح الانحراف المعياري لكل من التغير في المبيعات والتغير في الدخل للشركة انتاج الالبسة الجاهزة:

جدول (٨) الانحراف المعياري لكل من التغير في المبيعات والتغير في الدخل للشركة انتاج الالبسة الجاهزة

$(\Delta s - M_s)^2$	$(\Delta s - M_s)$	الوسط الحسابي M _s	Δs التغير في المبيعات	
----------------------	--------------------	------------------------------------	--	--

$$n / \Sigma \Delta I = M^2$$

272,525,705,741,7 23,000	522,039,94 7	6584594 38.5	1,180,499 ,385	٢٠١٦
272,525,705,741,7 23,000	– 522,039,94 7	6584594 38.5	136,419,4 92	٢٠١٧
٥٤٥,٠٥١,٤١١,٤٨٣,٤ ٤٦,٠٠٠				$\Sigma (\Delta s - Ms)^2$
$(\Delta I - MI)^2$	$(\Delta I - MI)$	MI الوسط الحسابي	ΔI التغير في الدخل	
4.6922E+18	2,166,149, 184	2320438 651	4,486,587 ,835	٢٠١٦
4.6922E+18	– 2,166,149, 184	2320438 651	154,289,4 67	٢٠١٧
9.3844E+18				$\Sigma (\Delta i - Mi)^2$

الانحراف المعياري للتغير في المبيعات والدخل لشركة انتاج الالبسة الجاهزة:

$$S\Delta I = \sqrt{\Sigma(545,051,411,483,446,000) / 2-1} = 738,275,972$$

$$S\Delta s = \sqrt{\Sigma(9.3844E+18) / 2-1} = 3,063,396,807$$

اما فيما يتعلق بالانحراف المعياري لشركة المنصور للصناعات الدوائية كما في الجدول (٩):

جدول (٩) الانحراف المعياري لكل من التغير في المبيعات والتغير في الدخل لشركة المنصور للصناعات الدوائية

$(\Delta s - Ms)^2$	$(\Delta s - Ms)$	الوسط الحسابي Ms	Δs التغير في المبيعات	
6.3516E+16	– 252,023,79 4.5	– 254,336,49 8.5	806,360,29 3–	٢٠١٦
3.0473E+17	552,023,79	–	297,687,29	٢٠١٧

	4.50	254,336,49	6	
		8.5		
3.68246E+17				$\Sigma (\Delta s - Ms)^2$
$(\Delta I - MI)^2$	$(\Delta I - MI)$	MI	ΔI	
		الوسط الحسابي	الانغير في الدخل	
	-	-	-	٢٠١٦
1.30882E+17	361,775,910	168,190,312	529,966,222	
		-	193,585,59	٢٠١٧
1.30882E+17	361,775,910	168,190,312	8	
2.61764E+17				$\Sigma (\Delta i - Mi)^2$

وبناء على الارقام اعلاه فان الانحراف المعياري لشركة المنصور :

$$S\Delta I = \sqrt{\Sigma(3.68246E+17) / 2-1} = 606,832,671$$

$$S\Delta s = \sqrt{\Sigma(2.61764E+17) / 2-1} = 511,628,398$$

1=

ومن اجل استخراج معامل التباين (CV) لمتغير المبيعات ΔS نعتمد المعادلة التالية:

$$CV\Delta s = S\Delta s / Ms * 100$$

$$CV\Delta s = (511,628,398 / -254,336,498.5) * 100 = -201.1620043$$

اما معامل التباين لمتغير صافي الدخل فقد بلغ :

$$CV\Delta I = S\Delta I / MI * 100 = (606,832,671 / -168,190,312) 100 = -360.8012042$$

تأسيسا لما سبق فان مؤشر المحاسبة الابداعية لشركة انتاج الالبسة الجاهزة والناتج من قسمة معامل

التباين لمتغير صافي الدخل على معامل التباين لمتغير المبيعات يكون:

$$SB = 31.81622456 / 465.2369801 = 0.068387136$$

إن قيمة مؤشر التمهيد SB اقل من (١) يشير الى ان معامل التباين لمتغير الدخل لعينة البحث اقل

من معامل التباين لمتغير المبيعات مما يقودنا الى ان التذبذب في صافي الدخل اقل مقارنة

بالتذبذب بالمبيعات.

وبنفس الاسلوب يتم حساب مؤشر التمهيد لشركة المنصور للصناعات الدوائية والذي بلغ :

$$SB = -360.8012042 / -201.1620043 = 1.793585252$$

نستنتج مما سبق وجود ممارسات المحاسبة الابداعية في كلا الشركتين ، حيث عملت شركة انتاج الالبسة الجاهزة الى زيادة الارباح من اجل تحقيق منافع ذاتية للإدارة ، فضلا عن التغير في صافي الدخل كان اقل من التغير في المبيعات الامر الذي ينعكس على جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي استخدامها في صنع قرارات غير رشيدة ، وفي نفس السياق ان شركة المنصور للصناعات الدوائية عملت على تخفيض الارباح من اجل تخفيض الضرائب المدفوعة ، من جهة اخرى عملت على استخدام الطرق المحاسبية والاجراءات من اجل تمهيد الدخل حيث يشير (SB) الى وجود ممارسات ابداعية من خلال العمل على تذبذب صافي الدخل قياسا بالتذبذب في صافي المبيعات، مما يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية ، فضلا عن ان شركة المنصور للصناعات الدوائية عملت على اعداد كشف التدفق النقدي دون التميز بين الانشطة سواء كانت تشغيلية ، تمويلية، استثمارية وهذا يتعارض مع القاعدة المحاسبية المحلية (٧) مما يؤدي الى تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية من المستثمرين والمستفيدين الاخرين.

المحور السادس // الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات :

- ١- ممارسات المحاسبة الابداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية .
- ٢- قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة تتعارض مع اخلاقيات المحاسبة الابداعية .
- ٣- خلق انطباع كاذب عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية يؤدي الى كوارث مستقبلية .
- ٤- اعتماد التقدير والحكم الشخصي بدرجة كبيرة مما يؤثر على صنع القرار .
- ٥- اظهرت الدراسة التطبيقية هناك تباين في استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية ، حيث اظهر نموذج ميلر عند تطبيقه على شركة انتاج الالبسة الجاهزة وجود ممارسات ابداعية الهدف منها زيادة الارباح من اجل تحقيق مصلحة الادارة وتحسين مقاييس الاداء بشكل يعكس صورة جيدة عن اداء الشركة مما يقود الى التأثير على اسعار الاسهم في السوق المالية وزيادة تداولها، اما عند تطبيقه على شركة المنصور للصناعات الدوائية فقد اظهر تطبيق عينة البحث ممارسات المحاسبة الابداعية لغرض تخفيض الارباح بقصد التهرب من الضرائب مما انعكست تلك الممارسات على جودة المعلومة المحاسبية من حيث صدقها وملائمتها وبالتالي انعكس على قرارات مستخدمي تلك المعلومة.
- ٦- الدراسة التطبيقية بينت بوضوح ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال تأثيرها في نتائج الاعمال والمركز المالي للشركات المساهمة(عينة البحث) ، وهذا له تأثير كبير في تضليل مستخدمي القوائم المالية والاضرار بشفافية تلك القوائم. لذا لا نرى انه من المناسب ان نطلق عليها اسم (المحاسبة الابداعية) .

٧- تمارس الشركات المساهمة الصناعية العراقية (عينة البحث) الخاصة والمختلطة المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية وعرضها من خلال التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي وذلك في حدود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو خارجها للتأثير في النتائج المعلنة ، وحسب نتائج التحليل الإحصائي.

ثانيا : التوصيات :

١- ضرورة مراعاة آداب وقواعد وسلوك مهنة المحاسبة الذي من شأنه الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية .

٢- نشر الوعي والثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمستخدمين لمعلومات القوائم المالية كي لا يتعرضوا للتضليل .

٣- التقييد بالعمل وفق المبادئ المحاسبية التي تؤثر في نتائج القوائم المحاسبية من اجل ترشيد القرارات الادارية ، مع ضرورة الالتزام بمعايير اعداد القوائم المالية لما لها من دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

٤- ضرورة تدريس طلبة اقسام المحاسبة في الجامعات معايير اعداد القوائم المالية وبيان آثارها وتوضيح تفسيراتها ومعالجاتها لما لها من تأثير للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .

٥- تحميل المدقق الخارجي مسؤولية قانونية ومهنية عن جودة المعلومات المحاسبية كونه أحد العوامل التي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .

المصادر العربية والاجنبية: اولا: المصادر العربية :

١- آدم ، مختار ادريس ابو بكر ، ٢٠١٦ "معايير اعداد التقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح " دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق الخرطوم للاوراق المالية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا .

٢- اسماعيل ،مجل دواي ٢٠١٤ "أثر أساليب المحاسبة الابداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية " المعهد التقني/عمارة ،مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية .

٣- البعاج ، قاسم محمد عبد الله ، ٢٠١٨ "أثر اساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية " دراسة ميدانية على عينة من القوائم المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية،

٤- القطيش ،حسن فليح مفلح ، والصوفي ، فارس جميل حسين ، ٢٠١١ "أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان " جامعة الاسراء - كلية العلوم الادارية والمالية / مجلة كلية بغداد ،العدد ٢٧ .

٥- الزياي ، نعيم تومان مرهون ، ٢٠١٥ "تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم لمالية " مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية مجلد ١٧ عدد ٢ ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة القادسية .

٦- بطو ، علاء فريد عبد الاحد يوسف ، ٢٠٠٦ "اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة " دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة البصرة .

٧- بن محمد ، انفال ، ٢٠١٧ "دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية "دراسة لآراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة ، رسالة ماجستير تخصص فحص محاسبي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،الجزائر

٨- تيجاني ،بالرقي ، ٢٠١٢ :المحاسبة الابداعية المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل "مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .

٩- عصام ، عباسي ، ٢٠١٢ "تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات - دراسة حالة ليند غاز 2009 - 2011 ، رسالة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة للحصول على درجة "ماجستير علوم في التسيير" ،الجزائر .

١٠- علي، عيسى عمر احمد ، ٢٠١٧ "أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية "كلية الشرق الاهلية ، كسلا-الاردن .

١١- مطر ،محمد و الحلبي ،بشير حسن ، ٢٠٠٩ "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية " عمان :جامعة الشرق الاوسط /كلية الدراسات العليا ،رسالة دكتوراه غير منشورة .

ثانيا: المصادر الاجنبية :

1. Abedana , Virgil Nbellah & Omane-antwi, Kwame Boasiako & Oppong , Moses , 2016 , Vol.7: No.8 " Adoption of IFRS / IAS in Ghana : impact on the quality of corporate financial reporting and related corporate tax burden " Research journal of finance and accounting.
2. Al-sufy,F.J.,Almbaideen,H.Z.M.,Al-abbadi,H.M.,&Makhlouf,M.H., 2013,Vol.3,No.5:PP.184-195 **Corporate governance & it's impact on the quality of accounting information in the industrial community shareholding companies listed in amman financial market –Jordan**" International Journal of Humanities & Social Science.
3. Biddle,G.C.,Hilary,G.,&Verdi,R.S. , 2009 "**How does financial reporting quality relate to investment efficiency?**" Journal of Accounting & Economics, Review,Retrived on:10 May 2016,from: <http://ssrn.com/abstract=1146536>.

4. Cosmin , Caraiman Adrian 2015. " Accounting information system – qualitative characteristics and the importance of accounting information at trade entities " Annals of the „Constantin Brâncuși" University of Târgu Jiu, Economy Series, Vol.2, Issue 1,
5. Eckel, N, " The Income Smoothing; Hypothesis Revised" Abacus , Vol.17 No.1., 1981.
6. Effiok,S,O,&Elton,O,E, 2012, Creative Accounting and Managerial Decision on selected Financial Institution in Nigera, journal of Business of Business of Business Research and management ,I st Edition .
7. Eric Ries 2011. "The lean startup,How Today's Entre prenerurs Use continuous Innovation to create Radically Successful Businesses crown Business,crown publishing group, USA.
8. Idris,A.,Kehinde,J.Ajemunigbohun,S.,Gabriel,J., 2012 "The nature , techniques and prevention of Creative Accounting" Empirical Evidence from Nigeria . Canadian Journal of Accounting and Finance,.
9. Kieso,D.E.,Weygandt,J.J.&Warfield,T.D.,2016,**Intermediate accounting** ,16th Ed.,U.S.A, John Willey & Sons. Inc.p46.
- 10.KPMG , 2010, **Conceptual Framework for Financial Reporting** , October, , Issue213 , kpmg.com/ifrs. موقع الالكتروني
- 11.Miller , J, 2007 " Detecting Earnings Management A Tool for Practitioners and Regulators", Ph.D. Dissertation, Anderson University, .
- 12.Nakhaei , Habibollah & Nakhaei , Karim & Ahmadimousaabad ,Aiyoub 2014 " Surveying the effect of qualitative characteristics of accounting information on improvement of management decisions" International research journal of applied and basic sciences ,Vol. 8 , issue. 6 , pp. 645-648 , .
- 13.Oliveras .E, Amat. O, 2003 2003 "Ethics and Creative Accounting .Some Em pirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain" University of pompous Fabra, Economics and Business working ,.
- 14.Porter , Gary A. & Norton , Curtis L . 2015 " Financial accounting : The impact on decision makers " " 9 th . ed., Cengage learning ,.
- 15.Pounder,B., 2013 "**Measuring accounting quality**" Strategic Finance,PP.18-61.
- 16.Tang,Q.,Chen,H.,&Lin,Z.,2008 "**Financial reporting quality & investor protection: A Global investigation**" SSRN Electronic Journal, Retrieved on,2016 .
- 17.wilhelm Schmeisser,Hermann Mohnkopf,Matthias Hartmann, Gerhard Metze (2009) Innovation performance accounting, Sringer-velag Berlin Heidelberg.

