

المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية

Creative accounting and the factors affecting its practice in Iraqi companies

م.م. علي عبد الحسين هاني جامعة القادسية /كلية الإدارة والاقتصاد Ali.alzamel@qu.edu.iq
 م. نوال حربي راضي جامعة القادسية /كلية الإدارة والاقتصاد Nawal_h2010@yahoo.com

المستخلص:

يهدف البحث الى التعريف بالمحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة أو المساعدة على ممارستها في الشركات العراقية ، وتم طرح فرضيتين الأولى مفادها انه يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجهات الإدارات في الشركات العراقية لممارسة المحاسبة الإبداعية ، وتم اختيار (٩) عوامل يعتقد الباحثان انها الأكثر تأثيراً ، والثانية انه توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من الطرق أو الأساليب لمنع أو مكافحة المحاسبة الإبداعية ، ولغرض اختبار الفرضيتين فقد تم تصميم استبانة وزعت على عينة شملت (٤٨) فرد من الممارسين للمحاسبة في الشركات العراقية ومراقبي الحسابات الذين يتولون تدقيق حسابات تلك الشركات ، وبعد تحليل الاستجابات كانت أهم النتائج التي تم التوصل اليها :

١- ان العوامل التي تم اختيارها كمؤثرات في تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية لها أثر ذو دلالة معنوية ، وانها تتفاوت في درجة تأثيرها .

٢- ان الطرق أو الأساليب التي تم اختبارها لها أهمية ذات دلالة معنوية في منع أو مكافحة المحاسبة الإبداعية وبالإمكان تفعيلها في هذا المجال .

٣- هناك مخاطر جمة لا يمكن تجنبها في حالة عدم اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومكافحتها .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، العوامل المؤثرة في توجهات ادارات الشركات، طرق منع ممارسة المحاسبة الإبداعية

Abstract:

The research aims at introducing accountability creative and the factors influencing or helping to Do in Iraqi companies, was launched two assumptions first that he was effect with significance to a number of factors in the direction of departments in Iraqi companies to practice creative accounting , were selected (9) factors believed to researchers it's most influential, and second that there importance of significance for a number of ways or methods to prevent or combat creative accounting , and the purpose of testing hypotheses have been designed questionnaire was distributed to a sample of 48 individual practitioners accountable in Iraqi companies and auditors in charge of auditing the accounts of those companies , after analyzing the responses were the most important results that have been reached:

1. The factors that have been selected as influential their creative accounting application in Iraqi companies have a significant impact morale, and they vary in the degree of impact.
2. The methods or techniques that have been tested are of significant importance in preventing or moral creative accounting and control can be activated in this area.
3. There are considerable risks cannot be avoided in the absence of the discovery of creative accounting methods and control.

Keywords: creative accounting, factors affecting corporate management trends, methods of preventing the practice of creative accounting

المقدمة:

ان المحاسبة لم تعد مجرد عملية اثبات للعمليات المالية بالدفاتر ، وانما أصبحت نظاماً متكاملًا للمعلومات المحاسبية تخدم أطرافاً عدة ، ويتم ذلك باتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة . كما تتوعت فروع المحاسبة لتخدم مجالات متنوعة ، وان دل ذلك على شيء فإنما يدل على ان هناك إبداعاً متواصلاً في تطور المحاسبة ، وان الإبداع في المجال المحاسبي يركز في كيفية جعل البيانات المالية من خلال معالجات معينة تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية الى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها . وكما ان المحاسبة تندرج ضمن العلوم الاجتماعية ولها جانب سلوكي وأخلاقي فإن هذا يعني وجود إبداع لا أخلاقي يهدف الى تزيين الواجبة يخدم أطرافاً وبضلل أطرافاً أخرى ، وهذا الإبداع قد يصبح سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب بالأرقام المالية لغايات معينة من خلال بعض الممارسات المحاسبية وذلك لوجود عوامل تؤثر أو تساعد على تطبيق تلك الممارسات والتي يطلق عليها بالمحاسبة الإبداعية . ويستطيع المحاسب الممارس بخبرته وبناءً على رغبة الإدارة ان يتلاعب في القوائم المالية وذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم عن نتيجة أعمالها ومركزها المالي .

المبحث الأول/منهجية البحث

مشكلة البحث: ان ممارسة المحاسبة الإبداعية لها آثاراً خطيرةً على مصداقية وموثوقية التقارير المالية للشركات وبالتالي على مستخدمي المعلومات المحاسبية ، فضلاً عن مستقبل الشركات وقدرتها على الاستمرار . وان هناك عوامل تؤثر وتشجع إدارات الشركات على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، إلا انه لا يوجد قياس عملي لمدى تأثيرها في إدارات الشركات العراقية أو تقييم للأهمية النسبية لتلك العوامل . ولغرض مواجهة تلك الأساليب أو منعها لابد من وجود تدابير أو طرق أو وسائل تستخدم لهذا الغرض ولكن لا يتوفر دليل عملي على قياس أهمية تلك الوسائل في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ، ومن هنا تم صياغة أسئلة مشكلة البحث لتكون على النحو الآتي :

- ١- ما هي المحاسبة الإبداعية وما هي إمكانية تقييم العوامل المؤثرة في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليبها ؟
- ٢- ما هي التدابير والوسائل التي يمكن استخدامها لمكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية وهل يمكن تقييم أهميتها ؟

فرضيات البحث: لغرض الإجابة على أسئلة مشكلة البحث تم وضع الفرضيات الآتية :

الفرضية الأولى

يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الثانية

توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من التدابير والطرق في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية .

أهداف البحث : يهدف البحث الى تحقيق الآتي :

- ١-التعريف بالمحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في توجهات إدارات الشركات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وقياس أثر تلك العوامل .
 - ٢-التحري والاستقصاء من خلال جهات نظر ممارسين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق عن أهم العوامل التي تؤدي الى ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية مع تقييم الطرق أو الوسائل اللازمة لمكافحتها أو منعها .
- أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في إنه يتناول مشكلة ذات آثار خطيرة تهدد مستقبل الكثير من الشركات والمؤسسات المالية والمتمثلة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وهي التلاعب بالأرقام المحاسبية باستغلال المرونة في تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي لتحويل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه الى ما تريده إدارات الشركات ومعدوا التقارير المالية لتحقيق منافع شخصية لإدارات الشركات على حساب فئات أخرى يتم تضليلها كالمستثمرين والمقرضين وغيرهم من

مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا فإن البحث يبين أهم العوامل المؤثرة في ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية وقياس مدى تأثيرها على تلك الممارسات ، فضلاً عن تحديد الطرق أو الوسائل التي يمكن من خلالها مواجهة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية وقياس أهميتها النسبية .

عينة البحث: تتمثل عينة البحث بالمحاسبين الممارسين للعمل المحاسبي واعداد القوائم المالية في الشركات العراقية ومراقبي الحسابات الخارجيين الذين يتولون تدقيق حسابات تلك الشركات .

المبحث الثاني/الاطار النظري للبحث

تعريف المحاسبة الإبداعية: اصطلح على تعبير Creative Accounting إشارة الى لجوء الشركات الى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين حتى وان كان على حساب الحقيقة (عسيري ، ٢٠٠٢ : ٣١٣) ، وتم تعريفها على انها تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون ، من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها أو جميعها (2 : 1993 ، Naser . وعرف (3 : 1999 ، Amat) المحاسبة الإبداعية بانها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات . وعزفت أيضاً بانها عملية بخطوات مدروسة وضمن محددات معينة لقبول مبادئ محاسبية عامة لإحداث مستوى معين ومرغوب من الأرباح المسجلة في القوائم المالية (259 : 2005 ، Davidson , et , al) ويقدم (7 : 2002 ، Philips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالإبلاغ أو العرض المالي لدوافع شخصية . ويعطي (13 : 2002 ، Mulford et al) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية وخداع التقرير المالي ، وأي اجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تهديد الدخل .

أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية: ظهرت المحاسبة الإبداعية في أديبات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي ، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود بداية الثمانينات وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح ، وعندما اكتشفت الشركات بان القوانين تطلب منها ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فإنها ابتدعت الأرباح . يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية ، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ، ومصصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر . وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية (137 : 2002 ، Revsine)

كما ان الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية ، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو بالمضمون ، إضافة الى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية إضافة الى ان الحاجة الى التوقعات المستقبلية والحاجة الى التقدير والحكم الشخصي واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية كلها عوامل منححت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً .

العوامل المؤثرة (المساعدة) في ممارسة المحاسبة الإبداعية

١- المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية : ويتم ذلك من خلال بعض الممارسات مثل مناقلة بعض عناصر الإيرادات والمصروفات في ظل التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ويكون من خلال اتجاهين :

(Merchant , 1994 : 94)

الاتجاه الحقيقي : ومثال ذلك ان عناصر الإيرادات والمصروفات التي تتم خلال فترة مالية يتم نقلها كلياً أو جزئياً الى فترة مالية تالية ، مما يساعد على اظهار أرباح أو خسائر وفقاً للهدف المحدد مسبقاً . أو ان المحاسب لا يلتزم الحياد في اختيار بعض التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط وانما يخضع الى اختيارات الإدارة بما ينفق وأهدافها .

الاتجاه الدفترتي : مثل ان يلجأ المحاسب الى إعادة النظر في طرق الاندثار للأصول بهدف التأثير على القيم الدفترية التي تظهر في القوائم المالية (الجهماني ، ٢٠٠٠ : ١١٦ - ١١٧)

٢- كثرة البدائل في القياس المحاسبي والتقدير : تتميز المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق بالاعتماد على الكثير من التقديرات المحاسبية والتي يجب أن تحسب وتسجل بناءً على أحداث أو صفقات في السنة المالية الجارية وتترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلاً وتتطلب تقديراً من الإدارة ، الآ أنه لا يمكن معرفة المستقبل على وجه الدقة واليقين ويكون هناك عدة تقديرات ممكنة والإدارة ستختار التقدير الذي يحقق أهدافها ، ومثال ذلك تكوين الاحتياطيات والمخصصات وتقدير نسب الإنجاز في العقود طويلة الأجل وتقدير العمر الإنتاجي للأصول (Kieso : et.al ,2001 : 168) .

٣- عدم تطبيق آليات حوكمة الشركات : حيث ان تلك الآليات يستخدمها الدائنون والمساهمون والموظفون والمستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح ، وذلك لممارسة الرقابة على الشركة وعلى المديرين أيضاً بالشكل الذي يضمن لهم حماية مصالحهم داخل هذه الشركة . كما انها تعد وسيلة لتقليل الغش والتضليل وتدني أخلاقيات الإدارة من التأثير على النظام المالي داخل الشركة وكذلك تقليص هيمنة إدارة الشركة على عمليات اتخاذ القرار وبالتالي المساهمة في الحد من التلاعب المالي ، كما انها تحقق التقليل من الاجتهادات والتقديرات الشخصية للنظام الإداري والمالي . وان مبدأ الإفصاح والشفافية يحقق القدر الكبير من الإعلان عن وجود أي ممارسات أو سلوك غير أخلاقي يصدر عن أي من الأطراف ذات العلاقة بالعمل المالي . لذلك فان عدم تطبيق آليات حوكمة الشركات سوف يكون عاملاً مساعداً يمكن إدارات الشركات من ممارسة المحاسبة الإبداعية .

٤- ضعف الثقافة المحاسبية لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرين .

٥- ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي : ان اهتمام المدقق هو باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان بتدقيق اختياري أو شامل وان أي تقصير أو ضعف في الأداء سوف يؤدي بضرورة الفاء المسؤولية عليه (حماد ، ٢٠٠٢ : ٤٢) ولغرض اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية على المدقق القيام بالإجراءات الكفيلة بكشفها كالتحقق من فواتير البيع ومن كونها حقيقية وليست صورية والتحقق من توفر شروط الرسملة في المصروفات واستبعاد أرباح الأنشطة غير التشغيلية من الربح التشغيلي وطلب كشوفات الذمم المدينة وفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمواد وغيرها من الإجراءات الضرورية . وان ضعف دوره بعدم اتخاذه الإجراءات المطلوبة قد يكون قانوني ينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة أو قد يكون غير قانوني تواطؤاً مع إدارة الشركة ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه (مطر والحلي ، ٢٠٠٩ : ٣٢) .

٦- عدم اهتمام المحللين الماليين بالاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية .

٧- عدم وجود عقوبات واضحة على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية .

٨- عدم التشديد في العقوبات على الشركات التي يثبت ممارستها للمحاسبة الإبداعية .

٩- عدم تفعيل التنظيمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية ، والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب و المدقق .

دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية : ان من الأسباب والدوافع التي جعلت إدارات الشركات والمحاسبين يسعون الى التلاعب بالحسابات هي :

١- تمهيد الدخل (Incom Smoothing) : تفضل الشركات بشكل عام التسجيل في تقاريرها تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح بدلاً من اظهار أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال . ويرتاح المستثمرون عندما يجدون ان

مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه (Cunningham , 2007 :38). ويميز عدد من الباحثين أمثال (Van pray , Dahran , Trueman) بين مفهوم تمهيد الدخل وإدارة الأرباح ، فالأول يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير المتوقعة في الدخل الى أدنى حد ممكن ، في حين يعبر الثاني عن رغبة الإدارة في الوصول الى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض ... الخ . وتعرف إدارة الأرباح بأنها تدخل مقصود من قبل الإدارة في عملية القياس والإبلاغ المالي الخارجي بقصد الحصول على مكاسب خاصة للشركة أو ادارتها (Schipper , 1989 : 92) .

٢- الحصول على القروض : فعندما تعاني الشركة من مشاكل في السيولة اللازمة لتسيير عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية بل وأحياناً لسداد التزاماتها ، تلجأ الى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة نشاطها وموقفها المالي محاسبياً وليس حقيقياً ، لأن البيانات المحاسبية تستخدم كأساس للاعتماد عليها في الحصول على القرض (Sweeney , 1994 :281) .

٣- التهرب الضريبي : من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات وذلك لتخفيض رقم صافي الدخل الخاضع للضريبة .

٤- اظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل عما هو في الواقع : فمما لا شك فيه ان المعلومات المحاسبية للقوائم المالية المنشورة في السوق المالي مصدراً هاماً ومفيداً للاعتماد عليها من قبل المستثمرين والمحليلين الماليين في اتخاذ قراراتهم ، فاعتقاد بعض المدراء ان المستثمرين يركزون فقط على النتائج المالية في الأمد القصير دفع بهم الى السعي لتعديل الأرباح من خلال التقنيات الشرعية للمحاسبة الإبداعية (Thomsett , 2005 :185) ، كما ان الأمر ولد حافزاً لهم للتلاعب في الأرباح في محاولة للتأثير على تقييم سعر السهم بما يتوافق مع توقعات هؤلاء المحللين . وقد يظهر ذلك عند اعتزام الشركة اصدار أسهم جديدة بهدف زيادة سعرها ، كما تقوم الشركات التي تواجه سنة مالية سيئة بتحميل نفس السنة مبالغ كبيرة من المصروفات غير العادية بهدف تحقيق أرباح كبيرة في السنوات القادمة ، وهو ما يعرف بالغسيل الكبير (Big bath) والذي عادة ما يتم اجراؤه عند تغيير الإدارة العليا بغرض تطهير الميزانية استعداداً لبداية جديدة (Scott and Pitman , 2005)

٥- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق : وذلك بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال ، كذلك للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً الى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية .

٦- وهناك حافزاً يدفع المديرين الى المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالأرباح ، وذلك عندما ترتبط مكافآتهم أو تحسين أوضاعهم الوظيفية بالأرباح المحققة ، فضلاً عن تحقيق مزايأ أخرى تتعلق بالأمان الوظيفي واكتساب مزايأ إضافية عند التفاوض مع النقابات وغيرها (Healy &Wahlen , 1999 : 365)

٧- تعتمد بعض الشركات تخفيض أرباحها لصرف أنظار الغير أو الانتباه السياسي عن الأرباح الفاحشة التي تحققتها تلك الشركات ، وذلك كما حدث أثناء أزمة الخليج الأولى عام ١٩٩٥ عندما عمدت شركات البترول الى التلاعب بأرباحها بغرض تخفيضها لصرف الانتباه عنها (Scott & Pitman , 2005) ، أو قد تلجأ الى نفس الأسلوب لغرض ابعاد تهمة الاحتكار عنها .

وعلى كل حال فإن هناك اتجاهان أساسيان لممارسة المحاسبة الإبداعية ، يتعلق الأول منهما بتحقيق منافع ذاتية للإدارة ، أما الثاني فيتعلق بالتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال اظهار كفاءة الشركة بهدف ضمان بقاءها واستمراريتها في سوق المنافسة (Beneish , 2001 : 4-6) .

أساليب المحاسبة الإبداعية : تسعى جميع الشركات الى اظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير عن مدى استقرارها الاقتصادي ، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة الشركة التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق ، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للشركة ، ووفقاً لذلك فقد تلجأ الشركة تحت ظروف تشغيلية معينة الى الاختيار من بين القواعد المحاسبية الاختيار الذي يؤدي الى الإفصاح الذي تراه مناسباً

عن أرباح الشركة وخسائرها ومركزها المالي ، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة .

وفيما يأتي أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي :

أولاً - أساليب مستخدمة في قائمة الدخل

١- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ، إلا أنه في بعض الشركات يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة (Schilit , 2002 : 24) .

٢- تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة Recording Boguse Revenue : هناك بعض الشركات التي تفشل تماماً في تحقيق أية إيرادات ، فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك الإيرادات المسجلة لا تتعلق بالعملية التشغيلية مثل إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق تلك الإيرادات الوهمية .

٣- تسجيل عائد الاستثمار على أنه دخلاً تشغيلياً أو تضخيم الإيرادات بأرباح رأسمالية غير متكررة وغير ناتجة عن نشاط الشركة الحقيقي ، مثل إيرادات بيع أصول ثابتة وفيها تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها ، في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئاً (Howard , 2002 : 97) .

٤- نقل المصروفات الجارية الى فترات محاسبية سابقة عندما يتم تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام سابقة عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات ، أو الى فترات لاحقة عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية التي تخص العام الحالي وعدم تحميلها على قائمة الدخل وتوزيعها على عدد من السنوات التالية (البارودي ، ٢٠٠٢ : ٧٣) .

٥- استخدام تكلفة ايجار مصنع لحجب تكلفة مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية ، حيث يتم ابرام عقد ايجار طويل الأجل يتم بموجبه دفع مصاريف ايجار ثابتة سنوياً وبالتالي التخلص من المبلغ الضخم المتعلق بالمبنى مستخدماً مصاريف ايجار كبديل عنه (Gaa & Dunmore , 2007)

٦- التلاعب في قيمة التقديرات المالية التي تعتمد عليها المحاسبة على أساس الاستحقاق (عيسى ، ٢٠٠٨ : ١٦) وتكوين بعض الاحتياطات والمخصصات بأقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية التي تسمح بها المعايير المحاسبية والتي يترتب عليها ما يعرف بالمغالاة في تكوين الاحتياطات والتي تستخدم لاحقاً لتعزيز الإيرادات .

٧- نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر الحاجة . وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح الى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة انه يمكن ان تكون عصبية . (Howard , 2002 : 148) ، وان هذا الأسلوب يعطي انطباعاً ان الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات.

٨- استخدام قيم سوقية متفائلة عند تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي تضخيم الأرباح (Oliver , 1989 : 76) .

٩- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة ، وتستخدم هذه الاساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين الى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل ان المستقبل سيكون أفضل (Mulfond & comiskey , 2002 : 200) .

ثانياً - أساليب مستخدمة في قائمة المركز المالي : ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية . ان المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب ان تقيّم في ضوء مجموعة من المحددات ، يأتي في مقدمتها ان أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالكلف التاريخية كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين

(Kieso et al , 2008 : 172) والآتي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقيم المحاسبية في قائمة المركز المالي :

- ١- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية ، إضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة إضافة الى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول (مطر ، ٢٠٠٣ : ١٠٣) .
 - ٢- لا يتم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية ، كذلك يتم التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق (Joel , 1985 : 76) .
 - ٣- التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، إضافة الى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار (مطر ، ٢٠٠٣ : ١٠٣) .
 - ٤- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها واجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على انها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة (Joel , 1985 : 78) .
 - ٥- ادراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل وتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عنها من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية (Oliver , et al , 1989 : 70) .
 - ٦- اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل اثبات الإيرادات المستحقة والمتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه . (Joel , 1985 : 84) .
 - ٧- عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة ، وكذلك الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية لغرض تسديد القروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسبة السيولة.
 - ٨- تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة الى التلاعب بأسعار تقييمها من سنة الى أخرى دون مبرر (Oliver , et al , 1989 : 73-76) .
 - ٩- إضافة أرباح سنوات سابقة الى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بند من بنود السنوات السابقة والهدف هو زيادة أرباح العام الحالي .
- ومن الجدير بالذكر ان استخدام تلك الأساليب تحركه دوافع إدارية تختلف طبقاً لاختلاف حجم وطبيعة الشركة ونصيبها في السوق ، فضلاً عن طبيعة العلاقة بين الإدارة والملاك ومدى مساهمة الإدارة في ملكية الشركة ، فضلاً عن مدى استقرار الدخل واعتقاد الإدارة بمدى ملائمتها مع توقعات مستخدمي القوائم المالية بغرض تحسين صورة الأداء واتباع الأساليب والأدوات المختلفة التي تعمل على تطوير وتعديل مستوى الدخل من فترة الى أخرى .
- المخاطر المترتبة على اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية :** على الرغم من توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية وتحقيق منافع للشركة في الأجل القصير ، إلا ان الأساليب المستخدمة فيها (مثل التقديرات المحاسبية والتغيرات المحاسبية الاختيارية البديلة) لأغراض التأثير على أرقام القوائم المالية زيادةً او نقصاناً الى جانب توفر عنصر التعمد يجعل من تلك الممارسات أمر غير مقبول أخلاقياً ويؤدي الى تضليل مستخدمي تلك القوائم ويؤدي في الأجل الطويل الى حدوث مشاكل خطيرة أهمها ما يأتي : (Clikeman , 2003 : 69-78)
- ١- الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة : وذلك مما يؤدي الى تخفيض قيمة الشركة حيث ان تأجيل الاعتراف بالنفقات أو تأخير اجرائها كنفقات بحوث التطوير او اجراء الصيانة يؤدي الى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة الشركة في السوق ، كما ان تعجيل الإيرادات قد يفقد الشركة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل .
 - ٢- إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية : حيث ان لجوء هذه الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد يؤدي الى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة .

٣- التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة : ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست المحاسبة الإبداعية ومنها شركة W.R. Grance ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام ١٩٩٠-١٩٩٢ ، وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة ٥٥ مليون دولار ثم قامت بين عامي ١٩٩٣ و ١٩٩٤ بإعادة تلك الاحتياطات الى الأرباح .

٤- تلاشي المعايير الأخلاقية : ان الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضع خلاف ويعتمد على اذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقياً من عدمه ، وما اذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسناً جوهرياً لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة (أبو عجيله وحمدان ، ٢٠٠٩ : ٥) .

وفي هذه الحالة فان عنصر التعمد الذي تلجأ اليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية يهدف بالدرجة الأولى الى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية (مرعي ، ٢٠٠٢ : ٧٨) . ان ممارسة المحاسبة الإبداعية عادة ما تكون ممارسة مشكوكاً فيها وتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء ، حيث انها ترسل رسالة للعاملين بانها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخاً غير أخلاقي لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة وتؤدي في النهاية الى مخالفات جوهريه في القوائم المالية .

٥- جودة الأرباح وتأثيراتها على الشركة : ان غياب دقة الأرباح يشكل خطورة بالغة على رقم الأرباح الموزعة ، حيث انه في حالة عدم دقة هذه الأرباح كما لو تم تضمينها المكاسب المتحققة من إعادة تقدير الأصول الرأسمالية أو استخدام أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي الى زيادة رقم الأرباح دون زيادة حقيقية فيه ، فإن الأرباح الموزعة في هذه الحالة تكون توزيعاً من رأس مال الشركة .

الأساليب المستخدمة لمكافحة المحاسبة الإبداعية : ان علم المحاسبة مثله مثل أغلب العلوم له بعد اجتماعي أخلاقي يتكون من مثلث له ثلاث زوايا تتمثل في الصدق والعدل والحيادية ، ولذلك على المتخصصين والمهتمين بهذا المجال العمل على إيجاد الحلول والبدائل للحد من هذه الظاهرة الخطيرة بل والعمل على استئصالها نهائياً ولو ان ذلك يعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة وللحد من هذه الظاهرة ومكافحتها يوجد بعض الاتجاهات والأساليب :

١- 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 فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها .

٢- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ويتم ذلك عن طريق :
أ - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى الغاؤها وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بـ " بند الطوارئ" فقد رأته هيئة المعايير البريطانية الغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ .

ب - تفعيل فرضية " الثبات " ويقصد بها الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى اختارت الشركة سياسة محاسبية تتناسبها في إحدى السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة .

٣- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ورجال الأعمال مستخدمى المعلومات المحاسبية من خلال برامج ودورات تدريبية متخصصة وندوات وغيرها والتي من شأنها توعية هذه الفئة ورفع مستواها الثقافي في هذا المجال من خلال شرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق .

٤- امتلاك مكاتب التدقيق عناصر بشرية على درجة عالية من الكفاءة والنزاهة واليقظة ، اذ ان المدقق الكفوء والمتمكن يقوم بتصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها .

٥- تبني بورصة الأوراق المالية عقوبات رادعة للشركات التي يثبت تورطها باستخدام المحاسبة الإبداعية في اعداد قوائمها المالية لتضليل المستثمرين أو المستخدمين لهذه القوائم .

٦- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها الكثير من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في الكثير من أسواق العالم والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للكثير من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات ، أصبحت هناك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة وقد اطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية .

٧- زيادة اهتمام المحللين الماليين بجوانب التطبيق المحاسبي وتطبيقات المحاسبة الإبداعية .

٨- تفعيل التنظيم المهني بتشديد العقوبات على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية : فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت عدد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو الآتي :

أولاً - يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في أوجه عدة ، حيث يمكننا النظر الى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا ان ننظر خلفها لنجد قيماً اجتماعية أساسية مثل الصدق . وقد ناقش Lyons القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية ، حيث يعد احترام القانون عنصر أخلاقي هام ، فعلى سبيل المثال يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً (Lyons , 1984 : 196) . وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي اما بسبب انها تم صياغتها بشكل سيئ او لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام. ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة حيث اذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعائهم لتطبيقها فمن المحتمل ان يترتب على ذلك فشلاً نظامياً . وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه انه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة ، لذا فان النظام يفترق للسلطة اذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف .

ثانياً - من المتفق عليه بشكل عام ان السلطة تتضمن المسؤولية وان الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة ، وقد انتهج العديد من الفلاسفة الاخلاقيين أفكاراً شبيهة فيما يخص العدالة طبقاً لحقوق كل شخص او كل جماعة عبر التاريخ . وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام ١٩٧٢ فلا شك بأن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم . ويمكن أن يكون هناك دفاعاً عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية . وقد اعتبر ان المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم وان كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح حيث يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة ان المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح لتسوية الدخل بما ان ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي الى زيادة في قيمة أسهمهم وحقيقة ان هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهلها بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية . وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على اضعاف سلطة المنظمين، حيث يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب عليه قلة الاحترام لها وإجراءاتها ولهذا يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية مكروهة أخلاقياً ، وذلك لما يروونه من مخالفة أخلاقية ينتهجها المحاسبون في مهنتهم .

المبحث الثالث/الإطار التطبيقي للبحث
عرض وتحليل نتائج الاستبيان
أولاً - خصائص عينة البحث

جدول (1) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي والوظيفة وسنوات الخبرة

البيانات العامة		العدد	%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	34	71%
	ماجستير أو دبلوم عالي	11	23%
	دكتوراه	3	6%
الوظيفة	محاسب او مدير حسابات	22	46%
	مراقب حسابات	26	54%
سنوات الخبرة	أكثر من 5 - 10 سنوات	10	21%
	من 11 - 15 سنة	21	44%
	أكثر من 15 سنة	17	35%

من الجدول أعلاه يلاحظ بأن عينة البحث تتمتع بالمؤهلات العلمية الجيدة حيث بلغت نسبة حاملي شهادة البكالوريوس 71% فضلاً عن حاملي الشهادات العليا فيها 29% ، كما ان لديها الخبرة في الواقع العملي والممارسة العملية ، اذ ان نسبة ممن لديهم خبرة تتجاوز 10 سنوات بلغت 79% مما يعني ان النسبة العظمى من العينة لديها الخبرة التي تؤهلها للإجابة على الاستبيان بواقعية ، الأمر الذي يعطي تصوراً للباحثين بإمكانية الحصول منها على إجابات موضوعية .

ثانياً - نتائج تحليل البيانات : لغرض تحليل استجابات أفراد عينة البحث في الاستبيان تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية :

- ١- الإحصاء الوصفي : ويشمل الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والأوزان المئوية لتحديد مدى الانسجام في استجابات عينة البحث وسماتها وترتيب المتغيرات حسب الأدنى تشتتاً والأفضل تجانساً .
- ٢- الإحصاء التحليلي : ويشمل اختبار (T) للعينة الواحدة .

١- التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

أ- فيما يتعلق بتقييم العوامل المؤثرة في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتحديد مستويات تأثيرها :

N = 48

جدول (2)

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب أهمية الفقرة
1	المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية	4.58	0.691	92%	1
2	كثرة البدائل في القياس المحاسبي والتقدير	4.48	0.667	90%	3
3	عدم تطبيق آليات حوكمة الشركات	3.50	0.489	70%	5
4	ضعف الثقافة المحاسبية لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرين	3.25	0.468	65%	7
5	ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.56	0.686	91%	2
6	عدم اهتمام المحللين الماليين الاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية	3.13	0.463	62%	9

المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية

6	%69	0.487	3.48	7	عدم وجود عقوبات واضحة على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية
4	%83	0.596	4.16	8	عدم التشديد في العقوبات على الشركات التي يثبت ممارستها للمحاسبة الإبداعية
8	%63	0.464	3.16	9	عدم تفعيل التنظيمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية والتي من اهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمدقق
	%76	0.557	3.81		المؤشرات الاجمالية

تشير النتائج الواردة في الجدول (2) أعلاه بأن المتوسطات الحسابية لمتغيرات البحث (العوامل) تراوحت بين (3.13 - 4.58) والوسط الفرضي (3) على مقياس Likert الخماسي والتي تشير الى المستوى المرتفع لتأثير العوامل على ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية ، إذ جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة (1) التي حققت أعلى وسطاً حسابياً مرجحاً بلغ (4.58) وانحرافاً معيارياً (0.691) وبوزن مئوي بلغ 92% والتي تخص العامل الأول (المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية) ، مما يعني ان هذا العامل هو أكثر العوامل تأثيراً في جعل إدارات الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية ويليه الفقرتين (5) و (2) إذ حققتا وسطاً حسابياً مرجحاً بلغ (4.56) و(4.48) وانحرافاً معيارياً (0.686) و(0.667) وبوزن مئوي (91%) و (90%) على التوالي وتمثلان العاملان (ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) و (كثرة البدائل في القياس المحاسبي والتقدير) ، مما يدل على ان هذين العاملين لهما تأثير كبير في قيام الشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية . أما أقل العوامل تأثيراً فتشير اليه الفقرة (6) وهو يتعلق ب (عدم اهتمام المحللين الماليين الاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية) فقد حقق وسطاً حسابياً بلغ (3.13) وانحرافاً معيارياً (0.463) ووزن مئوي 62% مما يعني ان هذا العامل هو الأقل تأثيراً على ممارسة المحاسبة الإبداعية .

وكان المؤشر العام للمتوسطات الحسابية (3.81) ولانحرافات المعيارية (0.557) والوزن المئوي 76% .

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات عينة البحث حول تأثير العوامل (متغيرات البحث) على ممارسة المحاسبة الإبداعية ، وهو ما يعكس الاتساق والتقارب في وجهات نظر أفراد عينة البحث بشأن مستوى تأثير تلك العوامل. كما يشير الجدول الى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية ، إذ لم تكن هناك اختلافات في وجهات نظر عينة البحث، وبشكل عام فان جميع العوامل لها تأثير نسبي عالٍ في ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات الشركات العراقية ، حيث بلغت أوساطها الحسابية المرجحة أكبر من الوسط الفرضي البالغ (3) وفق مقياس Likert الخماسي ، إلا ان نسبة التأثير تتفاوت من عامل الى آخر .

ب - فيما يتعلق بوجود تدابير وطرق يمكن من خلالها مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية ويمكن تقييها وتحديد أهميتها النسبية :

N = 48

جدول (3)

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوزن المئوي %	ترتيب أهمية الفقرة
1	خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجة	4.21	0.607	%84	2
2	تفعيل فرضية " الثبات " ويقصد بها الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة كطريقة احتساب أقساط الانثار على الموجودات	3.50	0.489	%70	5
3	تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ورجال الأعمال مستخدمي المعلومات المحاسبية	3.48	0.487	%69	6
4	رفع الكفاءة المهنية للمدققين العاملين في مكاتب التدقيق وتعزيز سلوكهم الأخلاقي وتدريبهم على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية	3.56	0.496	%71	4

المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية

3	%83	0.596	4.16	5	تبنى بورصة الأوراق المالية عقوبات رادعة للشركات التي يثبت تورطها باستخدام المحاسبة الإبداعية
7	%63	0.464	3.16	6	تطبيق آليات حوكمة الشركات
8	%62	0.462	3.12	7	زيادة اهتمام المحللين الماليين بجوانب التطبيق المحاسبي وتطبيقات المحاسبة الإبداعية
1	%85	0.620	4.27	8	تفعيل التنظيم المهني بتشديد العقوبات على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في تطبيق المحاسبة الإبداعية
	%73	0.527	3.68		المؤشرات الاجمالية

تشير النتائج الواردة في الجدول (3) أعلاه بأن المتوسطات الحسابية لمتغيرات البحث فيما يتعلق بالتدابير أو الوسائل التي من خلالها يتم مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية بأنها تراوحت بين (3.12 - 4.27) والوسط الفرضي (3) على مقياس Likert الخماسي والتي تشير الى المستوى المرتفع لأهمية الوسائل المذكورة في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات العراقية ، إذ جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة (8) التي حققت أعلى وسطاً حسابياً مرجحاً بلغ (4.27) وانحرافاً معيارياً (0.620) وبوزن مؤوي بلغ 85% والتي تخص (تفعيل التنظيم المهني بتشديد العقوبات على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في تطبيق المحاسبة الإبداعية) ، مما يعني ان هذه الوسيلة مهمة جداً في ردع المحاسبين والمدققين بعدم ممارسة المحاسبة الإبداعية وبلية الفقرتين (1) و (5) إذ حققتا وسطاً حسابياً مرجحاً بلغ (4.21) و(4.16) وانحرافاً معيارياً (0.607) و(0.596) وبوزن مؤوي (84%) و (83%) على التوالي وتمثلان (خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجة) و (تبنى بورصة الأوراق المالية عقوبات رادعة للشركات التي يثبت تورطها باستخدام المحاسبة الإبداعية) ، مما يدل على ان هاتين الوسيلتين لهما تأثير كبير في مكافحة أو منع قيام الشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية . أما أقل الوسائل أهمية فتشير اليها الفقرة (7) وهي تتعلق بـ (زيادة اهتمام المحللين الماليين بجوانب التطبيق المحاسبي وتطبيقات المحاسبة الإبداعية) فقد حققت وسطاً حسابياً بلغ (3.12) وانحرافاً معيارياً (0.462) ووزن مؤوي 62% مما يعني ان هذا الوسيلة هي الأقل أهمية في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية .

ويبين الجدول أيضاً التشتت المنخفض في استجابات عينة البحث حول أهمية الوسائل (متغيرات البحث) في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد عينة البحث بشأن مستوى أهمية تلك الوسائل ، ويشير الجدول أيضاً الى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية إذ لم تكن هناك اختلافات في وجهات نظر عينة البحث. وبشكل عام فان جميع الوسائل لها أهمية نسبية عالية في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات الشركات العراقية حيث بلغ المؤشر العام لأوساطها الحسابية المرجحة (3.68) وهو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (3) وفق مقياس likert ، إلا ان نسبة الأهمية تتفاوت من وسيلة الى أخرى .

٢- اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى

فرضية العدم (H_0) لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

فرضية الوجود (H_1) يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية

جدول (4) نتائج اختبار الفرضية الأولى

ت	الفقرة	قيمة t المحسوبة	الدلالة sig	النتيجة (القرار)
1	المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية	15.842	0.00	رفض فرضية العدم وقبول فرضية الوجود
2	كثرة البدائل في القياس المحاسبي والتقدير	14.840	0.00	
3	عدم تطبيق آليات حوكمة الشركات	7.084	0.00	
4	ضعف الثقافة المحاسبية لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرين	3.333	0.00	
5	ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	15.757	0.00	
6	عدم اهتمام المحللين الماليين الاهتمام الكافي بجوانب تطبيقات المحاسبة الإبداعية	1.946	0.00	
7	عدم وجود عقوبات واضحة على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية	6.828	0.00	
8	عدم التشديد في العقوبات على الشركات التي يثبت ممارستها للمحاسبة الإبداعية	13.488	0.00	
9	عدم تفعيل التنظيمات المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة لوضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية والتي من اهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمدقق	2.478	0.00	
المؤشر العام للفقرات				0.00
قيمة (t) الجدولية 1.678 عند مستوى معنوية 0.05				

كشفت اختبار (t) للعينة الواحدة المستخدم بخصوص الفرضية الأولى وكما مبين في الجدول (4) عن ان قيم (t) المحسوبة هي أكبر من قيمتها الجدولية إضافة الى ان قيم الدلالة (sig) المرافقة لها جميعاً أقل من مستوى الدلالة المستخدم في الاختبار وهو (0.05) ذلك ما يؤدي وفق قاعدة القرار Decision Rule لإختبار (t) الى رفض فرضية العدم (H_0) على مستوى العينة المشمولة بالبحث وقبول فرضية الوجود (H_1) وهي (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لعدد من العوامل في توجهات إدارات الشركات العراقية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية). اختبار الفرضية الثانية

فرضية العدم (H_0) لا توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من التدابير والطرق في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية .

فرضية الوجود (H_1) توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من التدابير والطرق في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية .

الجدول (5) نتائج اختبار الفرضية الثانية

ت	الفقرة	قيمة t المحسوبة	الدلالة sig	النتيجة (القرار)
1	خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجة	13.812	0.00	رفض فرضية العدم وقبول فرضية الوجود
2	تفعيل فرضية " الثبات " ويقصد بها الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة كطريقة احتساب أقساط الاندثار على الموجودات	7.084	0.00	
3	تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ورجال الأعمال مستخدمى المعلومات المحاسبية	6.828	0.00	
4	رفع الكفاءة المهنية للمدققين العاملين في مكاتب التدقيق وتعزيز سلوكهم الأخلاقي وتدريبهم على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية	7.822	0.00	
5	تبني بورصة الأوراق المالية عقوبات رادعة للشركات التي يثبت تورطها باستخدام المحاسبة الإبداعية	13.488	0.00	

المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية

6	تطبيق آليات حوكمة الشركات	2.389	0.00
7	زيادة اهتمام المحللين الماليين بجوانب التطبيق المحاسبي وتطبيقات المحاسبة الإبداعية	1.874	0.00
8	تفعيل التنظيم المهني بتشديد العقوبات على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في تطبيق المحاسبة الإبداعية	14.192	0.00
	المجموع الكلي للفقرات	8.436	0.00
	قيمة (t) الجدولية 1.678 عند مستوى معنوية 0.05		

كشف اختبار (t) للعينة الواحدة المستخدم بخصوص الفرضية الثانية وكما مبين في الجدول (5) عن ان قيم (t) المحسوبة هي أكبر من قيمتها الجدولية إضافة الى ان قيم الدلالة (sig) المرافقة لها جميعاً أقل من مستوى الدلالة المستخدم في الاختبار وهو (0.05) ذلك ما يؤدي وفق قاعدة القرار Decision Rule لإختبار (t) الى رفض الفرضية العدمية (H_0) على مستوى العينة المشمولة بالبحث وقبول فرضية الوجود (H_1) (توجد أهمية ذات دلالة معنوية لعدد من التدابير والطرق في مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية) .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- ١- ان المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي تقوم بها إدارات الشركات لتحقيق منفعة بعض أصحاب المصالح في الشركة ، وان لها مخاطر كثيرة مثل فقدان الثقة بالشركة وبالتالي اضعاف القدرة التنافسية والقابلية على الاستمرار .
- ٢- ان عينة البحث اتفقت على ان العوامل موضوع البحث ذات تأثير عالٍ في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية وان تأثيرها يتفاوت من عامل لآخر .
- ٣- ان عامل المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية وعامل ضعف دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وعامل كثرة البدائل في القياس المحاسبي والتقدير هذه العوامل الثلاث هي الأكثر تأثيراً في ممارسة المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية .
- ٤- ان وسائل وطرق مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية التي تم البحث فيها كانت لها أهمية كبيرة من وجهة نظر عينة البحث في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العراقية ، وان درجة أهميتها تتفاوت من وسيلة لأخرى .
- ٥- ان دور تفعيل التنظيم المهني بتشديد العقوبات على المحاسبين والمدققين المتواطئين مع إدارات الشركات في ممارسة المحاسبة الإبداعية ودور خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية ودور تبني بورصة الأوراق المالية عقوبات رادعة للشركات التي يثبت تورطها بممارسة المحاسبة الإبداعية ، هذه الأساليب الثلاث كان لها الأهمية الأكبر من بين أساليب مكافحة أو منع ممارسة المحاسبة الإبداعية بحسب وجهة نظر عينة البحث .

ثانياً : التوصيات

- ١- قيام المنظمات المهنية ولجنة المعايير المحاسبية بإصدار أو تعديل بعض المعايير المحاسبية لتقنين قدرة الإدارة في التلاعب بالقوائم المالية ووضع الضوابط الكافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس المحاسبي مع سن القواعد التي تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية التي يتم استغلالها بشكل خاطئ كذلك تفعيل فرضية الثبات في استخدام بعض السياسات المحاسبية .

- ٢- ان يتم الاهتمام بالإعداد الجيد للمدققين ورفع كفاءتهم المهنية والتركيز على تعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لهم لغرض الالتزام بالقوانين والسياسات والمعايير المحاسبية المعمول بها دولياً وبالتالي التقليل من مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية أو منعها
- ٣- أهمية قيام نقابات المحاسبين والمدققين بدور مهم وهو اقامتها دورات تثقيفية لأعضائها تتضمن بيان الآثار السلبية لممارسة المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق وعلى الشركات التي تمارسها .
- ٤- ان يتم تفعيل دور التنظيمات المهنية في طلبها تشريعات تتضمن عقوبات على المحاسبين والمدققين الذين يثبت تورطهم مع إدارات الشركات في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- ٥- ان يكون لبورصة الأوراق المالية دوراً فاعلاً في تشريعات تتضمن عقوبات رادعة للشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية .
- ٦- العمل على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وتطبيق آلياتها والافصاح في تقرير المدقق عن مدى تطبيقها .

المصادر

أولاً - المصادر العربية

- ١- البارودي ، شريف (٢٠٠٢) ، " تحليل أساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- ٢- أبو عجيلة ، عماد محمد علي وحمدان ، علام محمد مرسى (٢٠٠٩) ، " أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح " (دليل من الأردن)، الملتنقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس - كلية الاقتصاد وعلوم التسيير ، الجزائر .
- ٣- الجهماني ، عيسى (٢٠٠٠) ، " استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر المصارف : دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الأردن ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد (١٣) ، العدد ٢ .
- ٤- حماد ، طارق عبد العال (٢٠٠٢) ، دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الامريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول .
- ٥- عسيري ، عبد الله بن علي (٢٠٠٢) ، " أساليب المحاسبة الإبداعية الخلاقة من قبل الشركات السعودية " (دراسة ميدانية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الثاني .
- ٦- عيسى ، سمير كامل محمد (٢٠٠٨) ، " أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح " (دراسة تطبيقية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد ٤٥ ، العدد الثاني .
- ٧- مرعي ، ليلى أحمد (٢٠٠٢) ، " تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الثالث .
- ٨- مطر ، محمد (٢٠٠٨) ، " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني " ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن .
- ٩- مطر والحلي ، محمد وليندا حسن (٢٠٠٩) ، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية " ، بحث مستل من رسالة ماجستير .

ثانياً - المصادر الأجنبية

- 10-Amat ,O.and Braek.J and Dowas J (1999) , The Creative Accounting , Journal of Economic literative Vol (62) .
- 11-Beneish , M.D. (2001) ,"Earnings Management :Aperspective Managerial finance " .Working paper . Indiana University . Vol. 27,No.12 .
- 12-Clikman Paul M. (2003) ,"Where Auditors fear to tread: Internal Auditor should be proactive in Educating 196ompany-ies on in perils of Earnings Management and in searching for sings of its use , High beam research . Aug ust .
- 13-Cunningham , David H. (2007) , Financial Statements Demystified , Allen &Unwin .
- 14- Davidson R. Goodwin-Stewart , J. & Kent , P. ,(2005) , "The Internal Structure and Earnings Management " , Accounting and Finance , Vol. 45 , No.2 .-
- 15-Gaa. J. Dunmmore, p. (2007) , "The Ethics of Earning Management " , Chartered Accounting journal .
- 16-Healy , P. and james M. Wahlen , " Areview of Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting " , Accounting Horizon . Vol. 13 , No 4 .
- 17-Howard (2002) , Financial shenanigans , 2nd edition , Mc Grow-Hill .

- 18-Joel , seigel (1985) , Financial Analysis Aprogrammed Approach , printice-hall linc , New York .
- 19-Kieso , donaldo , E. Weyganbt , Warfield , J. Jerry , terry , D (2008) , " Intermediate Accounting " , John wiley & sonf
- 20-Lyons , (1984) ,Ethics and the rule of low Combridge University press , Combridge .
- 21-Merghant , Kenneth A. , Rockness , J. (1994) , "The ethies of managing earnings , An empirieal , jurnal of Accounting and publicy, Vol. 13 .
- 22-Mulford , C. E. Comisky (2002) , " The financial numbe-rs game detecting creative accounting practices" . John Wiley &sons Inc. .
- 23-Naser , K , (1993) "Creative financial accounting its nature and use , prentice hall , London .
- 24-Oliver , K , Deam G. , Clarke by , F. , (1989) , corporate collapse : Accounting , regulatory and ethical failure amaxo. Ca.
- 25-Revsine , L. (2002) Enron , sad but inevitable , journal of auditing and public policy , Vol. 21 .
- 26-Schipper , K. (1989) ,Commentary on earnings management accounting horezons , Vol. 11 .
- 27-Schilit (2002) , howard M. , Financial shenanigans , Mcgraw-hill professional .
- 28-Scott, B. Jacobson and M.K. Pitman (2005) , Auditors and Earnings management available form: [www. Nysscpa . org/ cpa jornal/ 2005/0802/features/ of 085002.htm](http://www.Nysscpa.org/cpa_jornal/2005/0802/features/of_085002.htm) .
- 29-Sweeney , A. "Debt covenant viola on and Mangers Accounting Responses Journal of Accounting and Economics .
- 30-Thomstt , Michael (2005) , Getteng started in options , john wiley and sons .