

المحاسبة الإبداعية ودورها في تضليل

متخذ القرار

**بحث ميداني على عينة من الشركات
التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق
المالية-**

المدرس الدكتور / هشام رياض عبد الكريم البياتي

جامعة الامام الصادق (ع) / كلية العلوم الإدارية والمالية

husham.riyadh@sadiq.edu.iq

**Creative accounting and its role in misleading
decision makers**

**"A field research in a sample of commercial
companies listed in the Iraq Stock Exchange"**

Dr. Husham R. AL-Bayati

Abstract :

The aim of the research is to uncover the use of creative accounting in Iraqi commercial companies, and to clarify the ability of decision-makers to distinguish creative accounting methods, the research start from a problem summarized by the following question: Does creative accounting contribute to shading the decision-maker in Iraqi commercial companies? In order to prove the research hypothesis, which states that "there is a moral relationship between the use of creative accounting methods and the ability of decision-makers to rationalize decisions" The descriptive analytical approach was used by building a questionnaire distributed to traders in the Iraq Stock Exchange, The recovery rate for this form was 67%, and the necessary statistical tests were performed on this form after confirming the structural validity of it by presenting it to a group of arbitrators, It was found that investors in the Iraqi market for securities are aware of the implications of using creative accounting on the overall financial statements, and that the effect is transferred from one item to another in the financial statements, and the research recommended that academics and theorists in accounting science contribute to spreading simple and sufficient awareness about corporate practices for creative accounting. **Keywords:** Financial Statements, financial reports, Investors, Stakeholders, Iraq Stock Exchange.

المستخلص :

هدف البحث إلى الكشف عن استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية العراقية، وإيضاح قدرة متخذ القرار على تمييز أساليب المحاسبة الإبداعية، وانطلق من مشكلة لخصت بالتساؤل الأتي هل تسهم المحاسبة الإبداعية في تظليل متخذ القرار في الشركات التجارية العراقية؟ ويهدف أثبات فرضيت البحث والتي نصت على أنه "توجد علاقة معنوية بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وقدرة متخذ القرار على ترشيد القرارات" فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي عن طريق بناء استمارة استبيان وزعت على المتداولين في سوق العراق للأوراق المالية، وبلغت نسبة الاسترجاع لهذه الاستمارة 67٪ وتم إجراء الاختبارات الإحصائية الضرورية على هذه الاستمارة بعد التأكد من الصدق البنائي لها عن طريق عرضها على مجموعة من المحكمين، توصل البحث إلى أن المستثمرون في سوق العراق للأوراق المالية يدركون انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية على مجمل القوائم المالية، وإن التأثير ينتقل من بند إلى بند آخر في القوائم المالية، ووصى البحث بضرورة أن يسهم الأكاديميين والمنظرين في علم المحاسبة بنشر الوعي المبسط والكافي حول ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: القوائم المالية، التقارير المالية، المستثمرون، أصحاب المصالح، سوق العراق للأوراق المالية.

المقدمة:

توكل عملية اتخاذ القرار لجميع المستويات في الهيكل الإداري كل حسب مسؤوليته، وعلى اختلاف أهمية القرارات فإنها تعد عملية رئيسة ووظيفة أساسية من وظائف علم الإدارة وتوجد ميزة تنافسية للشركات في حال كان القرار صائب ومتخذ في الوقت المناسب. ويحتاج متخذ القرار إلى معلومات صادقة وغير مظلمة كي يتخذ القرار الصائب، وهنا يظهر دور المحاسبة في توفير المعلومات الضرورية للمستفيد من هذه المعلومات، ولقد كان المحاسبين في السابق يخرقون المبادئ والمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وهذا ما سمي بالتحايل المحاسبي، أما في الوقت الحاضر وعلى الرغم من التزامهم بالمبادئ والمعايير المحاسبية إلى أنهم استمروا بالتحكم في حجم الأرباح المعلنه فإن ارادوا زيادة هذه الأرباح أو تقليلها تمكنوا من ذلك باستخدام سياسات محاسبية معينة وهذا ما سمي بالمحاسبة الإبداعية. لقد شاع هذا المصطلح (المحاسبة الإبداعية) واستخدم على الرغم من أن بعض الأكاديميين المختصين بعلم المحاسبة لا يفضلون استخدامه، على اعتباره تحايل محاسبي في كل الأحوال سواء خرقوا المعايير المحاسبية ام لم يخرقوا.

منهجية البحث:

اولاً-مشكلة البحث: تخدم المحاسبة كل الاطراف ذات العلاقة بمنشآت الاعمال وأهمها الإدارة من خلال توفير بيانات تساعد في تقييم عمل المنشأة واتخاذ القرارات. ولكون المحاسب يمتلك من السياسات المحاسبية ما يمكنه من التلاعب في حجم الأرباح المتحققة فاذا اراد تضخيم الأرباح استخدم أساليب وسياسات تساعد على ذلك والعكس كذلك صحيح، أي أن المحاسبة الإبداعية يمكنها أن توفير بيانات غير صادقة مما يسهم في تظليل متخذ القرار، أما في العراق فإن الشركات بأنواعها تعد فكره جديدة على المجتمع العراقي ناهيك عن ضعف الوعي حول القوائم المالية وطرق إعدادها مما يسهل على المحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية في العراق التي يرغب بها أو أي جهة أخرى في الكشف عن حجم الأرباح المتحققة لذلك فإن مشكلة البحث يمكن أن تصاغ بالتساؤل الأتي : هل تسهم المحاسبة الإبداعية في تظليل متخذ القرار في الشركات التجارية العراقية ؟

ثانياً-أهداف البحث: يمكن أن تتلخص أهداف البحث بالآتي:-

١ . الكشف عن استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية العراقية.

٢ . إيضاح قدرة متخذ القرار على تمييز أساليب المحاسبة الإبداعية.

٣ . تضمين الإطار النظري بآراء تعزز مفهوم المحاسبة الإبداعية وتسهل ما كان معقد من هذه المفاهيم.

ثالثاً-أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من كونه تطرق بصورة مباشرة للعلاقة بين المحاسب وما يمتلكه من أساليب تخدم رؤيا الإدارة وتحقق مبتغياتها فضلاً عن قياسية لقدرة مستخدمي القوائم المالية على الكشف عن التلاعب المحاسبي القانوني والذي اطلق عليه المحاسبة الإبداعية، لذلك فهو يسלט الضوء على هذا النوع من التلاعب وينبه مستخدمي القوائم المالية عن وجوده.

رابعاً-فرضية البحث:توجد علاقة معنوية بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وقدرة متخذ القرار على ترشيد القرارات.

دراسات سابقة:

أولاً . دراسة (القرى، ٢٠١٠) : الهدف من هذه الدراسة هو تحديث واكمال النتائج التي خرجت بها الدراسات السابقة والتي أثبتت ممارسة الشركات المساهمة في السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية، كذلك فإن هذه الدراسة وبشكل خاص هدفت للتعريف بالأساليب المستخدمة ودوافع المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين، فضلاً عن التعرف على مدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولقد توصلت الدراسة وعن طريق استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لتطبيق المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية، كما استنتجت الدراسة أن إدارات شركات المساهمة تمارس الأساليب الإبداعية المتعلقة بكل من التوقيت، التصنيف، التقدير والإفصاح، وأن أكثر هذه الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أظهرت الدراسة اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة ٦٠٪ فيما يتعلق بالدوافع و ٤٧٪ فيما يتعلق بالأساليب(١).

ثانياً . دراسة (حامدي، ٢٠١١) : سعت الدراسة لمعرفة جودة المعلومات المحاسبية عن طريق خصائصها وأثرها في عملية صناعة القرارات للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتضمنت الدراسة جانب نظري وتطبيقي، ولقد تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الوصفي التطبيقي في الجانب العملي عن طرق بناء استبيان تسعى لخدمة أهداف الدراسة وأثبتت فرضياتها التي نصت على وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وعملية صناعة القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن التنبؤ بصنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية لدى أفراد العينة، وهذا يعني أنه يوجد تأثير للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لدى أفراد العينة، إلا أن درجة تأثير الخصائص النوعية الرئيسية (الملاءمة والثوقية) هي أكبر من درجة تأثير الخصائص النوعية الثانوية (الثبات والقابلية للمقارنة) وهو ما يتوافق مع تصنيفها(٢).

ثالثاً . دراسة (إسماعيل، ٢٠١٤) : هدفت الدراسة إلى التعريف بأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية والتي لها تأثير في موثوقية المعلومات المحاسبية، والتعرف على دور كل من المحاسب والمدقق للحد من تأثير تلك الآثار، أجرى البحث على عينة من بيانات تخص احد المصارف في القطاع الحكومي لبيان أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المحاسبية. وبنيت الدراسة على فرضية مفادها "تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية في موثوقية المعلومات المحاسبية" واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والكمي القياسي في الجانب العملي، وخرجت الدراسة بجملة من الاستنتاجات منها إن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية تهدف إلى تضليل نتيجة الاعمال أو المركز المالي أو الاثنتين معاً، وذلك من خلال استغلال عنصر المرونة والاختيار من المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي تؤثر كثيراً في موثوقية المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى ولهذه الأساليب والممارسات أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق والمستخدمين الآخرين في المعلومات الواردة في القوائم المالية(٣).

رابعاً . دراسة (جبار، ٢٠١٥) : هدفت هذه الدراسة الميدانية لمعرفة الدوافع والأساليب المحاسبية الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل المهنيين والأكاديميين، وما مدى تعارضها والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبأستخدام الطرق الإحصائية الضرورية لتحليل بيانات استمارة الاستبيان توصلت إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن المحاسبة الإبداعية أسلوبين الأول قانوني يصادق عليه من قبل مدقق

الحسابات وينتج عن الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتوفرة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثاني غير قانوني يصادق عليه من قبل مدقق الحسابات الخارجية ينتج عن التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لكي تظهر بأفضل ما يكون (٤).

الإطار النظري:

أولاً- مفهوم المحاسبة الإبداعية: تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية لمعالجة الأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار الامثل للمقاييس والايضاحات بهدف تحويل القوائم المالية بالشكل المطلوب الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيتها (٥). وتعرف على أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الفعلي إلى وضع يفضله معدو تلك الأرقام عن طريق استغلال الثغرات في القوانين أو التغافل عن بعض هذه القوانين أو الاثنين معاً (٦). وهي كذلك إصطلاح عام أطلقتها محللوا الأسواق المالية في وصف الممارسات أو وسائل التضليل لمستخدمي القوائم المالية (٧). ومن خلال ما تم استعراضه من مفاهيم للمحاسبة الإبداعية يمكن القول أن من يمارسها هم المحاسبون بتوجيه من الإداريين أي أن في اغلب الاحيان من سوف يضل نتيجة لاستخدام المحاسبة الإبداعية هم المستفيدين من القوائم المالية (المستثمرين، المحليين، المساهمين ... الخ).

ثانياً- مفهوم عملية اتخاذ القرار: تعرف عملية اتخاذ القرار على أنها الطريقة المستخدمة من قبل الإدارة لغرض تمكينها بالقيام بوظائفها والمباشرة بنشاطاتها (٨)، وهي عبارة عن الاختيار الامثل للبدل من بين عدة بدائل أي بمعنى أنه لا داعي لاتخاذ القرار في حال توفر بديل واحد (٩)، وكذلك هي العملية التي تتم فيها معالجة مشكلات قائمة ولمواجهة حالات أو مواقف معينة محتمله الوقوع أو لتحقيق الأهداف المرسومة (١٠). وتعد المعلومات بصورة عامة والمعلومات المحاسبية في القوائم المالية بصورة خاصة المدخل الأساسي لعملية اتخاذ القرار والذي يعتمد عليه المستثمرون لترشيد قراراتهم الاستثمارية. وتعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً لاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية ويتم تنفيذ هذه المهمة من قبل الإدارة من خلال اختيار طريقة محاسبية ملائمة توفر المعلومات المفيدة للمستخدمين على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، غير أن قيام الإدارة باختيار الطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الاحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما يسبب آثار سلبية على شفافية ونوعية المعلومات المنشورة والمعلن عنها (١١).

ثالثاً- أثر المحاسبة الإبداعية في تجميل الأرباح: يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في تغيير الأرقام الواردة بقائمة الدخل والتي قد تشمل ما يأتي:

- ١ . الاعتراف المبكر بالإيرادات : وتعني تسجيل الإيراد بالشكل السريع فيما عملية البيع غير قائمة، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالدخل المترتب على عملية البيع قبل اكتمال العملية بالفعل وعلى أرض الواقع وقبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة، وتعد هذه الطريقة أسلوب في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- ٢ . نقل الإيرادات المتحققة لفترات مالية لاحقه : الهدف من هذه الطريقة تخفيض الأرباح الجارية وتحويلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجه لها أكبر.
- ٣ . زيادة الدخل من خلال زيادة الأرباح والذي ينتج عن بيع الاصول باقل من قيمتها الفعلية فضلاً عن اعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات مضافاً إلى تسجيل عائد الاستثمار كونه دخلاً تشغيلياً (١٢).
- ٤ . التخفيض غير ملائم للالتزامات أو الاخفاق في تسجيلها : في بعض الاحيان تقوم إدارة بعض الشركات ولغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قانونية أو الالتزامات بالشراء أو التحفظ في الإفصاح عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.
- ٥ . نقل المصروفات الجارية إلى الفترات المحاسبية السابقة : يعد هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بالموجودات قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والاعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل الآلات والمباني التي تعد أصولاً يخصم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت التي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، كما أنه وفي بعض الاحيان تكون بنود الموجودات عديمة المنفعة ومن ثم تسجل كمصاريف وتخصم من الدخل مباشرة (١٣).
- ٦ . نقل المصروفات المترتبة في ذمة الشركات مستقبلاً للفترة مالية حالية إذ تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تتعرض لها الشركات لذلك يقوم المدراء بعدة إجراءات في التسجيل المحاسبي لمواجهة النكسات وتخفيف الاعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد ومتوقع (١٤).

اولاً-بناء استمارة الاستبيان: لقد تم بناء استمارة استبيان سعت لخدمة أهداف البحث وعرضت قبل التوزيع على مجموعة من اساتذة علم المحاسبة وتم الاسترشاد بأرائهم والتعديل على اسئلة الاستمارة وقسمت وفق لما اقترحوا إلى محورين وبذلك فلقد اكتسبت استمارة الاستبيان الصدق البنائي (الصدق الخارجي)، ومن ثم تم توزيعها على مستخدمي القوائم المالية في سوق العراق للأوراق المالية بواقع ١٠٠ استمارة موزعة كان الصالح منها للتحليل ٦٧ استمارة بسبة استرجاع بلغت ٦٧٪. ويعزى سبب انخفاض نسبة الاسترجاع لوجود شرط في استمارة الاستبيان تعلق بكون المستجوب يجب أن يكون استثمر في أسهم شركات تجارية أي أن محفظته الاستثمارية في وقت ملاء استمارة الاستبيان تحتوي على أسهم شركات تجارية.

ثانياً-تحليل استمارة الاستبيان:

١ . آراء العينة:

أ . البيانات الشخصية:

جدول (١) البيانات الشخصية للمستجوبين				
ت	التساؤل	الفئة	الإجابات	النسبة
١	العمر	٤٠-٣٠	١١	١٦٪
		٥٠-٤١	١٨	٢٧٪
		٥١-فاكثر	٣٨	٥٧٪
٢	المؤهل العلمي	اعدادية	١٠	١٥٪
		بكلوريوس	٣٤	٥١٪
		ماجستير	٢٠	٣٠٪
		دكتوراه	٣	٤٪
٣	سنوات الخبرة في مجال التداول	٦-١ سنوات	١٩	٢٩٪
		١٢-٧ سنة	٢٧	٤٠٪
		١٣ فاكثر	٢١	٣١٪
٤	هل تحتوي المحفظتكم الاستثمارية على أسهم للشركات التجارية؟		٦٧	١٠٠٪
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان				

يتضح من الجدول (١) أن المستثمرين من الفئة العمرية ٤١ فأكثر كانت نسبتهم ٨٤٪ من المستجوبين وهذا ما يؤشر على أنهم من نوعية المستثمرين المتحفظين ومن ثم فإنهم سوف يدققون قبل الشروع في أي استثمار، أما فيما يتعلق بالمؤهل العلمي فإن نسبة الحاصلين على درجة الماجستير والبكلوريوس كانت ٨١٪ وهذا ما يدل على قدرتهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وبلغت نسبة المستثمرين الذين لديهم خبرة في التعامل بالأسهم من ٧ سنوات فأكثر ٨١٪ أي أنهم على دراية جيدة بواقع السوق المالية وطرق إعداد القوائم المالية من قبل الشركات التجارية.

ب . محور إمكانية الكشف عن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

جدول (٢) آراء العينة لإمكانية الكشف عن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

ت	الأسئلة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	حجم الأرباح المتحققة والموزعة هو محور تعارض مصالح الإدارة مع جميع أصحاب المصالح في الشركة.	٣٦	٢٤	٧	٠	٠	٤.٤٣	٠.٦٨
		%٥٤	%٣٦	%١٠	%٠	%٠		
٢	في حال استطاعت المحاسبة الإبداعية بالتأثير في الأرباح فإن ذلك سوف ينعكس على باقي بنود القوائم المالية.	٣٦	٢٥	٦	٠	٠	٤.٤٥	٠.٦٦
		%٥٤	%٣٧	%٩	%٠	%٠		
٣	يمكن الربط بين أهداف الشركة ونوع التلاعب في القوائم المالية.	٣٦	٢٤	٧	٠	٠	٤.٤٣	٠.٦٨
		%٥٤	%٣٦	%١٠	%٠	%٠		
٤	يتمكن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.	٣٥	٢٥	٧	٠	٠	٤.٤٢	٠.٦٨
		%٥٣	%٣٧	%١٠	%٠	%٠		
٥	يؤمن المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية بقدرة المدققين الخارجيين على الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.	٣٥	٢٦	٦	٠	٠	٤.٤٣	٠.٦٦
		%٥٣	%٣٧	%٩	%٠	%٠		
٦	يتعاون أصحاب المصالح في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	٣٧	٢٤	٦	٠	٠	٤.٤٦	٠.٦٦
		%٥٥	%٣٦	%٩	%٠	%٠		

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج Excel

يتضح من الجدول رقم (٢) ان التساؤل رقم ٢ والذي نصه "في حال استطاعت المحاسبة الإبداعية بالتأثير في الأرباح فإن ذلك سوف ينعكس على باقي بنود القوائم المالية" والتساؤل رقم ٦ والذي نصه "يتعاون أصحاب المصالح في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية" حصل على أعلى وسط حسابي وأقل انحراف معياري وأن اجابة المستجوبين اتجهت نحو اتفق بشدة واتفق إذ بلغت نسبتهن ٨١٪ في حين كانت نسبة من اجابوا بانفق بشدة واتفق على جميع الاسئلة ٨٠٪ وهذا ما يدل على ارتفاع شدة اجابة المستجوبين على اسئلة المحور.

جدول (٣) آراء العينة لآثر استخدام المحاسبة الإبداعية							
ت	الأسئلة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الانحراف المعياري
١	حجم التلاعب في بنود القوائم المالية هو محدد أساسي في قرارات المستثمرين.	٣٥	٢٥	٧	٠	٠	٠.٦٨
		%٥٣	%٣٧	%١٠	%٠	%٠	٤.٤٢
٢	كلما إزداد استخدام المحاسبة الإبداعية لشركة أثر في سمعة الشركة في سوق العراق للأوراق المالية.	٣٤	٢٦	٧	٠	٠	٠.٦٨
		%٥١	%٣٩	%١٠	%٠	%٠	٤.٤٠
٣	لا يسهم سوق العراق للأوراق المالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بداعي الحيادية مما ينعكس على كفاءة السوق.	٣٥	٢٦	٦	٠	٠	٠.٦٦
		%٥٢	%٣٩	%٩	%٠	%٠	٤.٤٣
٤	تؤثر الاشاعات المتداولة في سوق العراق للأوراق المالية على قرارات المستثمرين على المدى القصير فقط.	٣٦	٢٥	٦	٠	٠	٠.٦٦
		%٥٤	%٣٧	%٩	%٠	%٠	٤.٤٥
المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج Excel							

يتضح من الجدول رقم (٣) ان التساؤل رقم ٣ والذي نصه "لا يسهم سوق العراق للأوراق المالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بداعي الحيادية مما ينعكس على كفاءة السوق" والتساؤل رقم ٤ والذي نصه "تؤثر الاشاعات المتداولة في سوق العراق للأوراق المالية على قرارات المستثمرين على المدى القصير فقط" حصل على أعلى وسط حسابي وأقل انحراف معياري وأن اجابة المستجوبين اتجهت نحو اتفق بشدة واتفق إذ بلغت نسبتهن ٨١% في حين كانت نسبة من اجابوا باتفق بشدة واتفق على التساولين الاخرين ٨٠% وهذا ما يدل على ارتفاع شدة اجابة المستجوبين على اسئلة المحور .

٢ . قياس الصدق الداخلي وثبات استمارة الاستبيان :

أ . الصدق الداخلي وثبات محور إمكانية الكشف عن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

جدول (٤) معامل الثبات ومعامل الارتباط بين اسئلة المحور والدرجة الكلية المحور			
ت	الأسئلة	معامل الارتباط	معامل الثبات

٠.٨٩١	٠.٨٢	حجم الأرباح المتحققة والموزعة هو محور تعارض مصالح الإدارة مع جميع أصحاب المصالح في الشركة.	١
٠.٨٨٩٢	٠.٨١	في حال استطاعت المحاسبة الإبداعية بالتأثير في الأرباح فإن ذلك سوف ينعكس على باقي بنود القوائم المالية.	٢
٠.٨٩٤	٠.٨٠	يمكن الربط بين أهداف الشركة ونوع التلاعب في القوائم المالية.	٣
٠.٨٨٠	٠.٨٧	يتمكن الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.	٤
٠.٨٨٤	٠.٨٥	يؤمن المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية بقدرة المدققين الخارجيين على الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.	٥
٠.٨٩٣	٠.٨٠	يتعاون أصحاب المصالح في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	٦
٠.٩٠٦	Cornbachs Alpha		
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS			

يبين الجدول (٤) إن معامل الثبات الكلي **Cornbachs Alpha** بلغ (٠.٩٠٦) وهو أكبر من معامل الثبات المعياري (٠.٦٠٠) وأن التساؤل رقم ٤ ساهم أكثر من غيره في ثبات اسئلة المحور، فضلاً عن أن معاملات الارتباط لكل سؤال والدرجة الكلية لاسئلة المحور مرتفعاً إحصائياً، وهذا ما يؤشر على أن اسئلة المحور قادرة على قياس ما وضعت اليه، ولقد حصل التساؤل رقم ٤ على اعلى معامل ارتباط والبالغ (٠.٨٤).

ب . الصدق الداخلي وثبات محور آثار استخدام المحاسبة الإبداعية:

جدول (٥) معامل الثبات ومعامل الارتباط بين اسئلة المحور والدرجة الكلية المحور			
ت	الأسئلة	معامل الارتباط	معامل الثبات
١	حجم التلاعب في بنود القوائم المالية هو محدد أساسي في قرارات المستثمرين.	٠.٨٧	٠.٨٦٤
٢	كلما إزداد استخدام المحاسبة الإبداعية لشركة أثر في سمعة الشركة في سوق العراق للأوراق المالية.	٠.٩٠	٠.٨٤٥

٠.٨٥٦	٠.٨٨	لا يسهم سوق العراق للأوراق المالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بداعي الحيادية مما ينعكس على كفاءة السوق.	٣
٠.٨٨٥	٠.٨٣	تؤثر الاشاعات المتداولة في سوق العراق للأوراق المالية على قرارات المستثمرين على المدى القصير فقط.	٤
٠.٨٩٤	Cornbachs Alpha		
المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS			

يبين الجدول (٥) إن معامل الثبات الكلي **Cornbachs Alpha** بلغ (٠.٨٩٤) وهو أكبر من معامل الثبات المعياري (٠.٦٠٠) وأن التساؤل رقم ٢ ساهم أكثر من غيره في ثبات اسئلة المحور، فضلاً عن أن معاملات الارتباط لكل سؤال والدرجة الكلية لاسئلة المحور مرتفعاً إحصائياً، وهذا ما يؤشر على أن اسئلة المحور قادرة على قياس ما وضعت الية، ولقد حصل التساؤل رقم ٢ على اعلى معامل ارتباط وبالبلغ (٠.٩٠).

نتائج البحث:

اولاً- الاستنتاجات:

- ١ . يدرك المستثمرون في سوق العراق للأوراق المالية انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية على مجمل القوائم المالية، وإن التأثير ينتقل من بند إلى بند آخر في القوائم المالية.
 - ٢ . يمكن للمستثمرين الاستعانة بأصحاب المصالح الآخرين في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
 - ٣ . يقتصر دور سوق العراق للأوراق المالية على تداول الأسهم والمساعدة في نشر التقارير المالية الدورية وليس له دور في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها تتطلب تحليل للقوائم والتقارير المالية.
 - ٤ . اغلب المتداولين في سوق العراق للأوراق المالية لهم القدرة على تمييز الاشاعات عن استخدام المحاسبة الإبداعية وهذه الخبرة نتجت عن عوامل عدة منها طول فترة التداول، وامتلاكهم المؤهلات العلمية المقبولة.
- ثانياً- التوصيات:

- ١ . من الضروري أن يسهم الأكاديميين والمنظرين في علم المحاسبة بنشر الوعي المبسط والكافي حول ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية.
- ٢ . يملك بعض أصحاب المصالح القدرة عن الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعليهم توسيع مساهمتهم في نشر خبراتهم عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وايصالها بصورة واضحة ودقيقة إلى المستثمرين.
- ٣ . من الضروري أن يسهم سوق العراق للأوراق المالية في نشر الدراسات التحليلية للقوائم المالية وما تتضمنه من ممارسات قد تؤثر على حركة تداول الأسهم في السوق.
- ٤ . المساعدة والتعاون بين المستثمرين أصحاب الخبرة والمستثمرين الجدد سوف تقلل من أثر الاشاعات في سوق العراق للأوراق المالية وتبرز أهمية هذا التعاون في كون السوق سوق ناشأ وتكثر فيه الاشاعات.

المصادر:

- (١) . القرني، ميسون بنت محمد علي ٢٠١٠ "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية" رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز.

- (٢) . حامدي، علي ٢٠١١ "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- (٣) . إسماعيل، مجبل دواي ٢٠١٤ "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في احد المصارف الحكومية" مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(١٦) العدد(٣).
- (٤) . جبار، ناظم شعلان ٢٠١٥ "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية" مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(٩) العدد(٣٢).
- (5) . Naser, K 1993 "Creative Financial Accounting With its Nature and Use" Prentice Hall, London, p59.
- (٦) . القرى، مصدر سابق : ٩.
- (7) . Stolowy, H. & Breton, G 2002 "Aframework for The Classification of Accounts Manipulation"
www.ssrn.com.
- (٨) . كنعان، نواف ١٩٩٨ "اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق" دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص٧٥.
- (٩) . الفراء، ماجد محمد وآخرون ٢٠٠٣ "الإدارة المفاهيم والممارسات" الطبعة الاولى، الجامعة الإسلامية، غزة، ص٨٣.
- (١٠) . شبير، أحمد عبد الهادي ٢٠٠٦ دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العممة في فلسطين" رسالة ماجستير، كلية التجارة / الجامعة الاسلامية - غزة، ص٦٧.
- (١١) . دهميس، نعيم وأبو زر، عفاف ٢٠٠٥ "أخلاقيات المحاسبة الإبداعية" المؤتمر العلمي الاول، لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، ص٤.
- (١٢) . إسماعيل، مصدر سابق :٢٤٦.
- (١٣) . جبار، ناظم شعلان ٢٠١٥ "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية" مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد(٩) العدد(٣٢)، ص٢٤٥.
- (14) . Mulford, C. & Comisky, E. 2002 "The Financial Numbers Game" John Wiley & Sons Inc, p200.