

مجلة

كلية التراث الجامعة



رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعة معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم
(ب 3059/4) والمؤرخ في (2014/ 4/7)

أثر استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

م. عمرو سعد داود العبيدي

جامعة الجنان

المستخلص

هدف البحث الى دراسة المحاسبة الإبداعية والتعرف على مفهومها واساليبها واجراءاتها وطرق ممارستها وكذلك التعرف على الطرق المباشرة وغير المباشرة لقائمة التدفقات النقدية وايهما أكثر عرضة لاستخدامات المحاسبة الإبداعية، وتوصل البحث الى نتائج عدة وكانت أبرزها هي إن إتباع الإجراءات القانونية والتنظيمية في مهنة المحاسبة لا تمنع من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية وذلك لعدة أسباب ومن أهمها تعدد الطرق والمعالجات المحاسبية لحالات متشابهة، وكذلك تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي فيتم التأثير على التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية بالزيادة أو النقصان. الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، قائمة التدفقات النقدية.

Abstract

This research aims to study creative accounting and to identify its concept, methods, procedures, and methods of practice, as well as to identify the direct and indirect methods of the cash flow statement and which of them is more susceptible to the uses of creative accounting. The research reached several findings, the most prominent one of which was that following the legal and regulatory procedures in the accounting profession does not prevent the practice of creative accounting in the economic enterprise for several reasons, the most important reasons are the multiplicity of accounting methods and treatments for similar cases, as well as the impact of creative accounting practices on the cash flow statement, so the cash flows from operations are affected operational increase or decrease.

Keywords: creative accounting, statement of cash flows.

المقدمة

تعددت اوصاف المحاسبة الإبداعية وكذلك الخلاف حول اخلاقياتها، وتشابه بعض الكتاب في وصف اساليبها واجراءاتها، واختلف البعض الاخر في ذلك، وذلك لما تحتويه من جوانب ومميزات وخصائص مختلفة، فمنها ما يكون ايجابياً وينطوي تحت المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، والوجه الاخر لها يتمثل بالممارسات السلبية التي تنتهج خرق القوانين من خلال المرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية وبعض الثغرات في معايير المحاسبة الدولية، الا ان مثل هذه الممارسات لا تتم الا من قبل محاسبون مهنيون يمتلكون الخبرة والدهاء المحاسبي، ملمون بكل الحثيات التي تشمل علم المحاسبة، ذو قدرة على التحليل والتكهن، وهذه الفئة هم من استطاعوا تنمية الابداع المحاسبي، ومن الجدير بالذكر ان الفئة هذه قد قسمت الى قسمين منها من ابدعت في الجوانب الإيجابية للمحاسبة، والقسم الثاني ابدع في الجانب السلبي للممارسات اللاأخلاقية للمحاسبة الإبداعية والمسيسة لمهنة وسمعة المحاسبة.

اما بالنسبة لقائمة التدفقات النقدية فهي جزء من متطلبات الإفصاح المحاسبي، لما لها من دور مهم في مساعدة المستثمرين والمقرضين في التنبؤ والتقييم الارتدادي للتدفقات الحالية، وذلك من خلال تحديد التدفقات النقدية من الأنظمة التشغيلية، والأنظمة الاستثمارية، والأنظمة التمويلية.

ولكون ان هناك ارتباط مؤثر ومباشر ما بين اساليب المحاسبة الإبداعية وقائمة التدفقات النقدية، تحتم علينا ذكر اهم الأساليب والإجراءات التي تتسبب بهذا التأثير وما مدى الخطورة الناتجة عن تلك الممارسات، لكون ان هناك أطراف عدة تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات مثل قرارات الاستثمار والاقراض وما شابه.

ومن اجل الخوض في تفاصيل اكثر حول الآثار السلبية التي تتعرض لها القوائم المالية جراء تلك الممارسات قسم البحث الى اربع مباحث حاول الباحث تغطية كل تفاصيل البحث فيها، وتطرق المبحث الأول الى المنهجية المستخدمة في هذا البحث، وتناول المبحث الثاني الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية واثراها على قائمة التدفقات النقدية، وقد تم في المبحث الثالث



مناقشة وتحليل البيانات العملية التي وزعت على عينة البحث عن طريق أداة البحث (الاستبانة)، ليتم في المبحث الرابع استخراج اهم النتائج والتوصيات التي توصل اليها الباحث بعد إتمام بحثه.

المبحث الأول: منهجية البحث

مقدمة: تضمن هذا المبحث المنهجية التي تحدد مسار البحث في جانبيه النظري والعملي، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لكونه من المناهج الأكثر شمولية في دراسة الظواهر العملية، وتحديد المشاكل التي تم الوقوف عندها وطرق معالجتها، ومدى إمكانية تحقق الاهداف التي نص عليها البحث وفقاً للفرضيات المختارة وكما يلي:

1. مشكلة البحث

نظراً لما تشكله المحاسبة الإبداعية من خطر كبير على مصداقية البيانات المالية للشركات والمؤسسات المالية والتجارية، وما ينتج عن هذه المخرجات من مشاكل جسيمة تصيب المستخدمين للقوائم المالية سواء كانوا مستثمرين ام محللين للبيانات المالية لكون ان البيانات التي صدرت عن تلك الشركات المستخدمة لأساليب المحاسبة الإبداعية لا تحتوي على المصداقية ولم تعد بصورة حيادية لأنها اعدت من اجل تحقيق اهداف معينة تصب في صالح جهة معينة. ومن هذا المنطلق تمثل سؤال البحث فيما يلي:

السؤال الرئيس: هل يؤثر استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية على بيانات قوائم التدفقات النقدية؟

2. فرضيات البحث

الفرضية الرئيسية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a=0.05) حول تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية.

3. أهمية البحث

تضمن البحث اهميتين علمية وعملية

الأهمية العلمية

تكمن أهمية البحث في التعرف على حيثيات المحاسبة الإبداعية وجانبيها الأخلاقي ومدى تأثيرها على سمعة ممتنهي مهنة المحاسبة، وكذلك في التعرف على اساليبها المتعلقة في تجميل الصور المالية للشركات المؤثرة بشكل مباشر على صدق وعدالة القوائم المالية، وكذلك التعرف على القوائم المالية من حيث اعدادها وخصائصها

الأهمية العملية

ان الأهمية العملية لهذا البحث انحصرت في كشف الأساليب المتبعة من قبل المحاسبون المبدعون في القوائم المالية الصادرة عن الشركات، والتتويه عن مدى خطورة استخدام تلك الأساليب من قبل الإدارات والجهات الأخرى المستفيدة، وكذلك اهتم البحث في توعية المحللين للقوائم المالية ومتخذي القرار على مستوى المستثمرين ومدراء المخاطر والرؤساء التنفيذيين.

4. اهداف البحث

تجلت اهداف البحث بالنقاط التالية:

• التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية واساليبها ودوافعها واهم الاثار الناتجة عن استخداماتها في القوائم المالية.

• التعرف على مفهوم قائمة التدفقات النقدية وطرق اعدادها والغرض من اعدادها.

• توعية مستخدمي وقراء البيانات المالية ومحللين القوائم المالية لاستخدامات اساليب المحاسبة الإبداعية في تلك القوائم.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وأثرها على قائمة التدفقات النقدية

مقدمة: تضمن هذا المبحث مطلبين يوضحان المفاهيم الأكاديمية والنظرية التي تطرق لها الكتاب والباحثين الأكاديميين في المجالات المحاسبية والمالية، والتي تناولت المحاسبة الإبداعية من حيث نشأتها، واساليبها، وانواعها والدوافع لاستخدامها، وكذلك التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية وكذلك توضيح طرق انشاء قوائم التدفقات النقدية وفي أي منها تدخل اساليب المحاسبة الإبداعية، ليكون هناك متسع معرفي للربط بين المتغيرين والوقف على الاثار التي تنتج من استخدام المتغير المستقل على المتغير التابع.

المطلب الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

1. نشأة وظهور المحاسبة الإبداعية

أن اول ظهور للمحاسبة الإبداعية (Creative accounting) كان في فترة الثمانينيات من القرن الماضي، وذلك عندما واجهت الشركات العالمية حالة من الكساد الاقتصادي وقابله ضغوط كبيرة من اصحاب الشركات حتمت البحث عن اساليب وطرق لإظهار ارباح أفضل، في إطار ما يسمى بإدارة الارباح Earning Smoothing، وذلك من اجل تجميل الصور المالية للشركة وقد نتج عن هذا افلاس الكثير من الشركات (عطوي، بديسي، 2012، ص15). ويمكن القول بان المحاسبة الإبداعية لم تكن حديثة النشأة بل ظهرت عندما واجهت الشركات الازمة المالية في فترة الركود ثم تطورت ممارسات



المحاسبة الإبداعية لتكون مشكلة فعلية وذلك بعد انهيار شركة (MIRS) المتخصصة في مجال الادوية وشركة (Enron)، وتعد شركة التدقيق العالمية آرثر اندرسون (Arthur Anderson) السبب الأساس وذلك لأنها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات هذه الشركات وتم اتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية والذي أدى الى هبوط اسعار اسهمها الذي ترتب عليه خسائر جسيمة تكبدها مؤسسو تلك الشركة (نقموش، 2019، ص711).

2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

بدأ مفهوم المحاسبة الإبداعية محل اهتمام الكثير من ممارسي مهنة المحاسبة وبشكل كبير خلال السنوات الاخيرة، وقد لجأت الشركات الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بعض الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وذلك لإظهار البيانات المالية بشكل غير مطابق لواقع الشركة.

- ونظراً لتعدد التعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية تناول الباحث جزءاً منها وكما يلي.
- المحاسبة الإبداعية هي تحويل البيانات المالية باستخدام خيارات بديلة مختلفة من الأساليب المحاسبية، والتقدير والممارسات المحاسبية التي تسمح بها المعايير المحاسبية، حيث لا تزال المحاسبة الإبداعية مثيرة للجدل من الناحية الأخلاقية التي يجب ان ينظر فيها المحاسبين المحترفين عند اعداد التقارير المالية، وذلك لكون الممارسات هذه لا تنتهك القواعد القانونية، والمعايير المحاسبية، لكنها ممكن ان تسبب أخطاء في البيانات المالية، بينما هناك اختلاف بالرأي حول إذا كانت المحاسبية الإبداعية أخلاقية او غير أخلاقية (Putranto, Trihudiyatmanto, 2022, p90).
- وعرف Gudev المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة من الأساليب والتقنيات غير التقليدية لتغيير المركز المالي للشركة او (حساب الربح والخسارة). تتمثل الدوافع الأساسية للمديرين للانخراط في مثل هذه التلاعبات في زيادة مكافاتهم، واقتناع المقرضين بالإفراج عن قروض الشركة، او المبالغة في اصول الشركة في الميزانية العمومية في حالة البيع وكذلك السبب الشائع الاخر للتلاعب بالأرباح هو تقليل مستويات الربح، وبالتالي خفض الالتزامات الضريبية (Gudev, 2020, p329).
- ومن وجهة نظر المحلل الاستثماري فان المحاسبة الإبداعية تتمثل بالنمو الظاهري في الارباح الذي يحدث نتيجة لبراعة المحاسب المبدع وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي (Smith, 1993, p4).

3. الدوافع من استخدام المحاسبة الإبداعية

- اختلفت دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية تبعاً للظروف والعوامل التي اتاحت لها المرونة وحرية الاختيار بين البدائل، ونذكر أهم هذه الدوافع:
- تحقيق المكاسب الشخصية: تعد المكاسب الشخصية من اهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجية وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة، بل يكون احياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما يظهر ذلك بشكل واضح خلال الازمة المالية (بوعروج، 2016، ص 48).
- تجنب الزكاة: إن تطبيق الشريعة الإسلامية يستوجب تحصيل الزكاة وذلك بالاعتماد على المعلومات المحاسبية المتوفرة والتي تكون ذات دقة عالية وموثوقة، أو التي يتم من خلالها تحديد الوعاء الحقيقي لحساب الزكاة الواجبة الدفع. ولتجنب دفع الزكاة أو جزء منها يدفع بالشركات الى ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة عناصر مؤثرة تؤدي الى خفض وعاء الزكاة، يرى البعض ان المصالح المكلفة بتحصيل الزكاة هي المسؤولة عن الثغرات التي تتيح المجال للتهرب لعدم وضوح انظمتها (حسني، مناني، مصطفى، 2017، ص 32).
- الحصول على التمويل اللازم: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم منشآت الاعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ هذه المؤسسات الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الامر الذي سيؤثر ايجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض (بن موفقي، 2019، ص 74).
- تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدير وموظفو الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرين باستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصهم عن طريق الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار شركتهم (تيجاني، 2012، ص 37).

4. مراحل إجراءات المحاسبة الإبداعية

- تمر ممارسات المحاسبة الإبداعية بعدة مراحل يمكن توضيحها بالنقاط التالية:
- مرحلة استئثار المشكلات المالية والمحاسبية: وهي مرحلة تهتم بجمع المعلومات اللازمة لحل المشكلة.



- مرحلة تحديد الصعوبات و ابراز طبيعتها: وهذه المرحلة تعتمد على المعلومات الموجودة في عقل المحاسب المبدع حيث يمكنه ترتيبها وتصنيفها ومعالجتها واستبعاد غير المناسب منها ليتمكن من الوصول للحلول المبتكرة بطريقة أسهل.
- مرحلة البحث عن الحلول المالية والمحاسبية و اجراء التخمينات او الافتراضات عن النقائص او العيوب: وهي مرحلة توصل الى حلول جديدة حيث يتم بلورتها من اجل الوصول الى مرحلة متقدمة من النضج ليكون الحل المبتكر على درجة عالية من الجودة.
- مرحلة اختبار الفرضيات: وهذه المرحلة تعتمد على تجهيز وتطوير وتعديل الفكرة لتكون على أفضل شكل، وتكون مفهومة من قبل الآخرين من اجل مشاركتها معهم.
- مرحلة صياغة النتائج و ايصالها: هنا تختم مراحل الابداع المحاسبي بعد التحقق من فعالية الحلول وامكانياتها العالية وجدوى الافكار ليتم بذلك اختيار وتنفيذ الحل المناسب للمشكلة (جعارة، 2014، ص26).
- المطلب الثاني: أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية**
- مقدمة: اعتمدت المؤسسات الاقتصادية اعداد قوائم التدفقات النقدية والتي تحتوي على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية، وذلك لكون هذه القائمة من أسس الإفصاح المحاسبي الخاص بالمؤسسات الاقتصادية، والتي بدورها تساعد عدد كبير من المستفيدين منهم المستثمرين والمقرضين... الخ في مجالات متعددة نذكر منها ما يلي:
- تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي.
- التقييم الارتدادي للتدفق النقدي الحالي
- تقييم مدى تمكن المؤسسة الاقتصادية على توزيع الأرباح وما يقابله من متطلبات توسع الاستثمار.
- التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي (الشيرازي، 1990، ص226).
- ومن اجل الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من العمليات للنشطة التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية، توفرت طريقتين وكما يلي:
- 1. الطريقة المباشرة: يظهر في هذه الطريقة مكونات التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة والخارجة بطريقة مفصلة لكل من المقبوضات والمدفوعات وكذلك الصافي من التدفق النقدي (Mashkoor, 2011, p257).
- 2. الطريقة غير المباشرة: سميت هذه الطريقة بغير المباشرة لكونها تبدأ من صافي الدخل اتباعاً لأسس الاستحقاق لتقوم بتحويله بعد ذلك الى الأساس النقدي، وذلك لكون هذه الطريقة تعتمد البدء بصافي الدخل الذي يظهر في قائمة كشف الدخل والذي تجرى عليه بعض التعديلات والتسويات اللازمة، وذلك من اجل الوصول الى صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، بالإضافة الى ذلك فهي تختص في اظهار التغيرات التي تحدث في بعض الحسابات التي تخص قوائم المركز المالي المتعلقة في الأنشطة التشغيلية (الزامل، 2018، ص24).
- ويمكن الإشارة الى بعض التفاصيل التي تجعل من الطريقة غير المباشرة مفضلة لدى العديد من الباحثين والمستخدمين، وذلك لكون هذه الطريقة تعرض الأنشطة التشغيلية بصورة توفر ربط بين القوائم المالية الأخرى مثل قائمة كشف الدخل وقائمة المركز المالي، بالإضافة الى هذه الميزة فان هذه الطريقة مفضلة أكثر من الطريقة المباشرة لبعض الشركات وذلك لان الشركات التي تستخدم الطريقة المباشرة تكون مطالبة بالإفصاح عن المتغيرات التي تحصل في حساب الدائنين والمدينون، وكذلك حساب المخزون، من اجل ان يتم التوفيق بين صافي التدفقات النقدية التشغيلية والربح، بالإضافة الى الإفصاح عن الفوائد التي دفعت على عكس التي ترسملت من اصل القرض، وايضاً الإفصاح عن الضرائب التي دفعت وسجلت في قوائم مالية أخرى (Robert, 2006, p11).
- بعد توضيح طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية الا ان المحاسبة الإبداعية لها ممارسات خاصة تؤثر على البيانات والمعلومات التي تذكر في هذه القائمة يمكن ذكر بعض منها وكما يلي:
- تأجيل تسجيل مصروفات فترة محددة الى فترة مستقبلية: مما يؤدي هذا العمل الى تقليل مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية، الامر الذي يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- الإسراع في تسجيل مصروفات تخص الفترة المستقبلية: ينتج من هذا الفعل زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح مما يؤدي إلى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- تقييم المخزون السلعي في اخر المدة بقيمة اقل من اللازم: ينتج عنه زيادة كلفة البضاعة بالمباعة وبالتالي تقليص مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، مما يؤدي الى تقليل التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.



- تقييم المخزون السلعي في اخر المدة بقيمة أكثر من اللازم: ينتج عنه تقليل كلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، مما يؤدي الى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - تقليل الديون المشكوك بتحصيلها: ينتج عنه تقليل مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح للسنة الجارية مما يؤدي الى زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - زيادة الديون المشكوك تحصيلها: ينتج عنه زيادة مصروفات الفترة الحالية وتقليل مبلغ صافي الربح مما يؤدي الى خفض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيم الموجودات الثابتة وغير الملموسة: ينتج عنه خفض مصروفات الفترة الجارية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح للسنة الجارية مما يؤدي في زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - تسجيل إيرادات عمليات بيع لفترة محاسبية سابقة عوضاً عن عمليات بيع الفترة الحالية: ينتج عن هذه الممارسة زيادة في الإيرادات تؤدي الى زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية الامر الذي يساهم في زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - تسجيل إيرادات عمليات بيع لم تتم بعد: ينتج عن هذه الممارسة زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية الامر الذي يصب في زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - تسجيل إيرادات عن طريق بيع السلع او البضائع التي دخلت الى المخازن كأمانة من الغير: ينتج عن هذا العمل زيادة في الإيرادات وبالتالي زيادة مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، حيث يتم زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
 - تغير شروط البيع الأساسية من خلال اتفاقات سرية: ينتج عنه تضخيم أو خفض الإيرادات، ويتم الامر عن طريق الاتفاق الذي تم وضعه والذي ينص على بيع بأسعار مرتفعة جداً أو عن طريق تسجيل عمليات بيع لم تتم بعد، فان تسجيل هذه العمليات ينتج عنه تضخيم أو تخفيض الإيرادات الأمر الذي يعرض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية الى التضخم او الانخفاض.
 - تسجيل الإيرادات بقيم أكبر من قيمتها الاصلية: ينتج عن هذه الممارسة زيادة في الإيرادات وبالتالي زيادة مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية حيث تتم زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية بصورة أكبر عن مبلغها الحقيقي.
 - تسجيل الإيرادات بقيم أقل من قيمتها الاصلية: ينتج عن هذه الممارسة خفض في الإيرادات وبالتالي تخفيض مبلغ مجمل الربح ومبلغ صافي الربح للسنة الحالية مما يؤدي الى تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- ويرى الباحث ان للمحاسبة الإبداعية تدخل كبير في التأثير على مصداقية وعدالة قائمة التدفق النقدي، وذلك لان ممارساتها تظهر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بقيم غير قيمها الحقيقية، اما بالنسبة للأنشطة الاستثمارية والتمويلية فان ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون غير فعالة بشكل كبير مثل ما هو الحال في الأنشطة التشغيلية، ويمكن القول ان تلك الممارسات ينتج عنها تضليل وتلاعب في قائمة التدفق النقدي والتي تؤثر على قرارات المستفيدين من هذه القائمة بالسلب.
- المبحث الثالث: الإجراءات الميدانية واختبار الفرضيات**
- تمهيد: يظهر هذا المبحث عرضاً مفصلاً لكل إجراءات البحث الميدانية التي قام بها الباحث لتنفيذ هذا البحث.
1. **منهج البحث الميداني**
اعتمد البحث على الأسلوب الوصفي التحليلي، في دراسة هذه الظاهرة لكون هذا الأسلوب أكثر الأساليب استخداماً لدراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية.
 2. **مجتمع البحث**
تكون مجتمع البحث من المدققين الخارجيين لكون ان هذه الفئة هي الأكثر الماماً في حيثيات المهنة والاقرب لها في الواقع العملي.
 3. **عينة البحث**
تمثلت عينة البحث بمجموعة من المدققين الخارجيين والبالغ عددهم (60) مدقق مجاز لممارسة المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، وقام الباحث بتطبيق أداة الدراسة على عينة استطلاعية عشوائية شملت مجتمع البحث، وذلك بهدف التأكد من مدى صدق هذه الإدارة وثباتها، وما مدى صلاحيتها للتطبيق الميداني.
 4. **ديموغرافية أفراد العينة**
العمر



الجدول رقم (1) متغير العمر

العمر	أقل من 30 سنة	30 إلى 39 سنة	40 إلى 49 سنة	50 إلى 60 سنة
النسبة المئوية	15%	45%	25%	15%

المصدر: إعداد الباحث 2023

المؤهل العلمي

الجدول رقم (2) متغير المؤهل العملي

المؤهل العلمي	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
النسبة المئوية	25%	40%	35%

المصدر: إعداد الباحث 2023

سنوات الخبرة

الجدول رقم (3) متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5 إلى 9 سنوات	10 إلى 19 سنة	20 إلى 30 سنة	أكثر من 30 سنة
النسبة المئوية	7%	28%	33%	22%	10%

المصدر: إعداد الباحث 2023

5. مقياس ليكرت الخماسي لتصحيح أداة الدراسة

ومن أجل الحصول على مستوى استجابات افراد العينة تم استخدام (Likert Scale)، وذلك للإجابات المدرجة في الاستبانة والمتمثلة في (أوافق بشدة، أوافق، محايد، اعارض، اعارض بشدة).

الجدول رقم (4) مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	ارفض	ارفض بشدة
مستوى الاستجابة	5 - 4.21	4.20 - 3.41	3.40 - 2.61	2.60 - 1.81	1.80 - 1.00

المصدر: إعداد الباحث 2023

حيث إنه قد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في إعداد أداة الدراسة فقد تبنت الدراسة الحد الموضح بالجدول رقم (4) للحكم على اتجاه كل فقرة عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي وذلك بالاعتماد بشكل أساسي على قيمة الوسط الحسابي لتحديد مستوى الموافقة على فقرات الدراسة. حيث تم حساب طول الفترة للوسط الحسابي عن طريق قسمة المدى على عدد مستويات الاجابات المراد التصنيف إليها، علماً أن المدى عبارة عن القيمة القصوى في المقياس الخماسي مطروحاً منها القيمة الدنيا (5-1=4)، وبالتالي فإن طول الفترة للوسط الحسابي تساوي (4 ÷ 5 = 0.8) وبذلك تم الحصول على أطول الفترات للوسط الحسابي، ومن خلالها تم تحديد نتيجة كل فقرة من فقرات الدراسة بشكل نهائي.

6. ثبات أداة الدراسة

تتوفر العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لقياس ثبات أداة الدراسة والتأكد من صلاحيتها في قياس المتغيرات المستهدفة. في هذه الدراسة، تم استخدام طريقتين لحساب الثبات في البيانات، وهما طريقة ألفا-كرونباخ Cronbach's Alpha وطريقة التجزئة النصفية Split_Half. يظهر الجدول رقم (6) نتائج قياس ثبات أداة الدراسة باستخدام الطريقتين، وتراوحت قيم الثبات بين (0.813) - (0.903)، وهذا يشير إلى وجود ثبات مرتفع في الاستبانة، مما يدعم صحة البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة في هذا الشأن.

الجدول رقم (6) ثبات أداة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ وبطريقة التجزئة النصفية

الثبات بطريقة ألفا كرونباخ		الثبات بطريقة التجزئة النصفية		الاستبانة
عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل ارتباط بيرسون	معامل سبيرمان براون للتجزئة النصفية	
13	0.813	0.823	0.903	المحور

المصدر: إعداد الباحث من مخرجات برنامج التحليل الاحصائي SPSS

7. تحليل ومناقشة نتائج الاستبانة

تحليل نتائج أثر استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي.
الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

ت	السؤال	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	درجة الأهمية
1	تقوم الشركة بتسجيل الإيرادات بقيم أقل من قيمتها الأصلية	1.3	2.83	28.3%	متوسط
2	تقوم الشركة بتسجيل الإيرادات بقيم أكبر من قيمتها الأصلية	0.88	3.28	32.3%	كبير
3	تعتمد الشركة تغيير شروط البيع الأساسية من خلال اتفاقات سرية	1.1	2.45	24.5%	متوسط
4	تأجيل تسجيل مصروفات فترة محددة الى فترة مستقبلية	1.1	2.76	27.6%	متوسط
5	تقييم المخزون السلعي في اخر المدة بقيمة اقل من اللازم	1.2	2.75	27.5%	متوسط
6	الإسراع في تسجيل مصروفات خصت الفترة المستقبلية	1.5	2.56	25.6%	متوسط
7	تقييم المخزون السلعي في اخر المدة بقيمة أكثر من اللازم	1.4	2.16	21.6%	متوسط
8	زيادة الديون المشكوك تحصيلها	1.1	2.96	29.6%	متوسط
9	تقليل الديون المشكوك بتحصيلها	1.2	2.68	26.8%	متوسط
10	تسجيل إيرادات عمليات بيع لفترة محاسبية سابقة عوضاً عن عمليات بيع الفترة الحالية	1.3	3.01	30%	متوسط
11	عدم تسجيل التدني الدائم في قيم الموجودات الثابتة وغير الملموسة	1.2	2.63	26.3%	متوسط
12	تغيير شروط البيع الأساسية من خلال اتفاقات سرية	1.3	2.56	25.6%	متوسط
13	تسجيل الإيرادات بقيم أكبر من قيمتها الأصلية	1.3	2.6	26%	متوسط

المصدر: اعداد الباحث من مخرجات برنامج SPSS

تضمن المحور الأساس للاستبانة مجموعة من الأسئلة والتي بلغ عددها (13) سؤال. وفي الجدول اعلاه الجدول رقم (7)، تم ذكر جميع الأسئلة مثل ما تم ذكرها في الاستبانة. حيث تم حساب عدد التكرارات الخاصة بكل سؤال من أسئلة البعد والتي تتمثل (أوافق بشدة / أوافق / محايد / ارفض / ارفض بشدة). تم حساب المجموع العام وذلك بحساب وزن لكل فئة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة = 5، أوافق = 4، محايد = 3، ارفض = 2، ارفض بشدة = 1). وأيضاً تم حساب المعدل العام لكل سؤال من فقرات الاستبانة، والتقدير أيضاً لكل سؤال حسب تقسيم الفئات [1-1.79 = ارفض بشدة / -2.59 1.80 = ارفض / 260 - 3.39 = محايد / 3.40 - 4.19 = أوافق / 4.20-5 = أوافق بشدة. واخيراً، تم حساب الرتبة لكل سؤال من اسئلة البعد الثاني، وتبين ان:

السؤال الثاني: تقوم الشركة بتسجيل الإيرادات بقيم أكبر من قيمتها الأصلية من اجل زيادة الإيراد وبالتالي زيادة مجمل الربح وصافي الربح وقد شغلت المرتبة الأولى بمعدل 3.28 من 5 وبتقدير محايد.

السؤال العاشر: تسجيل إيرادات عمليات بيع لفترة محاسبية سابقة عوضاً عن عمليات بيع الفترة الحالية وقد شغلت الرتبة الثانية بمعدل 3.01 من 5 وبتقدير محايد.

السؤال الثالث: تعتمد الشركة تغيير شروط البيع الأساسية من خلال اتفاقات سرية، وشغلت الرتبة الثانية عشر وبمعدل 2.45 من 5 وبتقدير ارفض.



السؤال السابع: تقييم المخزون السلعي في اخر المدة بقيمة أكثر من اللازم، وقد شغل الرتبة الثالثة عشر وهي الرتبة الأخيرة وبمعدل 2.16 من 5 وبتقدير ارفض.

8. اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (a=0.05) حول تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية. لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة، وذلك لاختبار متوسط استجابات أفراد العينة حول استبانة تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية عن الدرجة الحيادية المعبر عنها بالقيمة (3)، وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (8) التالي:

الجدول رقم (8) اختبار (One Sample T-test)

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	درجات الحرية	مستوى الدلالة
2.71	.947	2.339	59	0.023

المصدر: اعداد الباحث من مخرجات برنامج التحليل الاحصائي SPSS
يتضح من الجدول السابق أن متوسط استجابات أفراد العينة على استبانة تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية بلغ (2.71) وهو أقل من الدرجة الحيادية المعبر عنها بالقيمة (3) ولاختبار معنوية النقصان في المتوسط الحسابي عن الدرجة الحيادية كانت قيمة اختبار "ت" المحسوبة تساوي (2.339)، ومستوى الدلالة التابع لها أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نستنتج عدم موافقة أفراد العينة على فقرات وبنود استبانة تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية، مما يدل على عدم وجود دليل واضح على تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المحاسبية المعروضة في قائمة التدفقات النقدية

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

الاستنتاجات

- ✓ إن إتباع الإجراءات القانونية والتنظيمية في مهنة المحاسبة لا تمنع من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية وذلك لعدة أسباب ومن أهمها تعدد الطرق والمعالجات المحاسبية لحالات متشابهة، إذ يمكن القول إن تعدد هذه الطرق يعين إن هناك قصوراً في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية لذا نجد الفرصة امام المحاسبين متاحة لممارسة المحاسبة الإبداعية.
- ✓ هناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالمصروفات ومن الممكن إتباعها في المؤسسة الاقتصادية بغرض خفض أو تضخيم الربح بصورة غير واقعية، وهي تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة الى فترة زمنية مستقبلية، والإسراع بتسجيل مصروفات تخص الفترة المستقبلية، وتقييم المخزون السلعي في اخر المدة بأقل أو أكثر من قيمته، وخفض أو زيادة الديون المشكوك تحصيلها، الأمر الذي يؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في قائمة التدفق النقدي تحديداً والقوائم المالية عموماً.
- ✓ هناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات ومن الممكن إتباعها بالمؤسسة الاقتصادية، وهي تغير توقيت الاعتراف بالإيراد عن طريق تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنصرمة عن عمليات بيع تمت في الفترة القادمة، وتسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة، هذا وبالإضافة إلى تسجيل الإيرادات بأكثر أو بأقل من قيمتها وكل هذا يؤثر على مصداقية قائمة التدفق النقدي.
- ✓ تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي فيتم التأثير على التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية بالزيادة أو النقصان.

التوصيات

- وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال الإفصاح وذلك من اجل ان تقلل او تمنع الإدارة من التلاعب في القوائم المالية.
 - ضرورة خلق الوعي الكافي عند مستخدمي البيانات المالية حول الممارسات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية.
 - وضع ضوابط تحتم على مدقق الحسابات الخارجي مسؤولية اكتشاف اساليب المحاسبة الإبداعية والتصريح عنها بشكل دوري عبر نوات تثقيفية.
 - لا بد من التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة والتحلي بالحيادية عند اعداد القوائم المالية.
- قائمة المصادر والمراجع

باللغة العربية

- بن موقفي، ع. (2019). دور مدقق الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية. مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية 5(2)، 67-91.
 - بوعروج، م. (2016). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين. (رسالة ماجستير). الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
 - تيجاني، ب. (2015). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. <http://dspace.univ-setif.dz:8888/jspui/handle/123456789/812>
 - جعارة، أ. (2014). أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية (11) 18-42.
 - حسني، ع؛ مناني، أ؛ مصطفى، ب. (2017). دور المسؤولية الاخلاقية والقانونية للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية. (رسالة ماجستير). الجزائر: جامعة الشهيد حمة لخضر.
 - زاملي، ع. (2018). انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. (بحث منشور). العراق: جامعة القادسية.
 - شيرازي، ع. (1990). نظرية المحاسبة. ط1. دار السلاسل. الكويت.
 - عطوي، س؛ بديسي، ف. (2012). الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron. مجلة العلوم الإنسانية (27)، 11-35.
 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "معايير المحاسبة الدولية"، مطابع الدار الهندسية، عمان، 1999.
 - نقموش، ع. (2019). الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية 12(2)، 709-727
- باللغة الأجنبية
- Gudev, I. (2020). Creative Accounting–Definition, Types, Purposes, and Impact on United Nations' Sustainable Development Goals. *Economic Alternatives*, (2), 328-341.
 - Mashkoor, Saoued Ch., "Accounting in English", Dar Al-Dhiya for Printing and designs, Najaf, Iraq, First Edition, 2011.
 - Putranto, A., & Trihudiyatmanto, M. (2022). The Influence of Ethical Orientation and Types of University on Students' Perceptions of Creative Accounting. *Jamasy: Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Perbankan Syariah*, 2(3), 90-96.
 - Robert Obert K. "Financial Statement in Modern Organization", Working paper, France polytechnic Institute, 2006, p (1-22).
 - Smith Jr, C. W. (1993). A perspective on accounting-based debt covenant violations. *Accounting Review*, 68(2). 289-303.