تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية
" دراسة تطبيقية "

المدرس: نعيم تومان مرهون الزيادي
جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

تاريخ استلام البحث: 2013/11/6 تاريخ قبول النشر: 2014/1/5

المستخلص

تهدف الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية ، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت (43) مكتب مراقب حسابات من المجازين للعمل في المهنة بموجب النشرة الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لعام 2013 ، وقد تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقات ارتباط قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية وبحدود ثقة بينهما بنسبة 95% ، وقد كان من أقوى تلك الارتباطات هو التلاعب بقائمة التدفقات النقدية حيث بلغ معامل الارتباط بينها وبين مصداقية القوائم المالية 0.576 . كما أظهرت نتائج الاختبار أيضا وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية وقد بلغت نسبة التأثير 72% وفقا للمتوسط العام لأساليب التلاعب الذي بلغ 3.61 من 5 درجات حسب المقياس المستخدم .

The impact of creative accounting methods on the credibility of financial statements
"An Empirical Study"

Instructor: **Naeem Toman Marhoon Al-Zayadi**
Al-Qadisiyah University/ College of Administration and Economics / Accounting Department

Abstract

The study aims to identify the most important methods of manipulation practiced by the administration in the financial statements and the reasons and motives of this manipulation, as well as the statement of the most important tools that can be used to reduce or minimize the effects of the manipulation of the beneficiaries of the financial statements, and to achieve this goal has been selected a random sample of (43) Office of the Comptroller accounts of licensees to work in the profession under the bulletin issued by the Council of career control and audit for the year 2013, has been shown from the results of statistical tests and the presence of liaison relationships strong between the methods of manipulation and the credibility of the financial statements and the 95% confidence limit, has been one of the strongest of these links is manipulating the list of cash where the correlation coefficient between them and the credibility of the financial statements .576, also showed the results of the test are also having a significant effect of the methods of manipulating the credibility of financial statements The percentage of influence 72% according to the average year for methods of manipulation, which amounted to 3.61 from 5 degrees according to the scale used.

المقدمـــة Introduction

نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية ، مما دفع الإدارة إلى

التفكير بابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار الشركة بوضع على غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية، بالرغم من أن للمحاسبة الإبداعية مفهومين أحدهما ايجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة وفاعلة لخدمة المستفيدين منها ، والمفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء الحقائق لخدمة أغراض معينة بما يتنافى والقيم الأخلاقية المهنية وهذا ما سيكون موضوع بحثنا .

وقد كشفت دراسات عديدة عن أهم دوافع الإدارة وراء استخدام المحاسبة الإبداعية هو تحقيق منافع ذاتية للإدارة والحفاظ على بقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة في المدى الطويل دون تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المتعارضة في المدى القصير (إبراهيم، 2006 : 2) ولكن بالرغم مما تحققه المحاسبة الإبداعية من منافع للإدارة أو المنشأة في الأجل القصير إلا أنها قد تؤدي إلى خلق مصاعب كبيرة للمنشأة على المدى المتوسط أو الطويل طالما أن هذا التلاعب مبني على أساس حالة من الغش والتدليس. حيث أنه ليس المهم أن تحقق المنشأة أرباحا وتعلن عنها فحسب بل في قدرتها على أن توزعها، ولن تستطيع توزيعها إلا إذا تحققت تدفقات كافية (آل عباس، 2006).

ويصف البعض أن ممارسات المحاسبة الاحتيالية بالمعول الذي تهدم به الشركة نفسها لما لها من اثر في انهيار مركزها المالي نتيجة الإعلان عن أرباح وهمية مع القيام بتوزيعات نقدية الأمر الذي يؤدي إلى تأكل رأس المال . (Hamdan , 2010 : 230) .

ويأخذ التلاعب الذي تقوم به الإدارة إبعادا متعددة منها ما يرتبط بالتلاعب بقائمة المركز المالي من خلال تعظيم قيمة الموجودات وتخفيض قيمة الالتزامات ، كما يمكن التلاعب بالعمليات المالية عن طريق التأثير على قائمة الدخل وذلك بزيادة الأرباح من خلال الاعتراف بالايرادات قبل استحقاقها أو تخفيض المصروفات بالاعتماد على المبادئ المحاسبية التي أجازت للمحاسب في كثير من الأحيان الاختيار من بين هذه البدائل المحاسبية التي يمكن توظيفها لخدمة مصالح الإدارة ، لهذا سيتم البحث في هذا الموضوع من خلال (4) مباحث تناول المبحث الأول منهجية البحث والدراسات السابقة فيما خصص المبحث الثاني لتقديم إطار نظري بمتغيرات الدراسة وكرس المبحث الثالث للجانب التطبيقي واختبار الفرضيات ، بينما عرض المبحث الرابع والأخير أهم الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول
منهجية البحث والدراسات السابقة

1-1 مشكلة البحث Research Problem

تتجسد المشكلة بالبحث عن وجود (أو عدم وجود) علاقة خطية بينية بين أنماط مايطلق على تسميته (بالمحاسبة الإبداعية) وبين مصداقية القوائم المالية التي من المفترض أن تلخص بموضوعية المراكز المالية الدقيقة لمنظمات الأعمال لكي يتمخض عنها قرارات إدارية تتأثر بالضرورة بمصداقية تلك القوائم ، ومن هنا جرى اشتقاق مشكلة البحث لتندمج في مجموعة تساؤلات لعل من أهمها :-

1- ماهي المحاسبة الإبداعية وما ضرورة التلاعب بالقوائم المالية ؟
2- ماهي الأنماط الأساسية للتلاعب في القوائم المالية ؟
3- هل توجد علاقة خطية بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية كل على انفراد ومصداقية القوائم المالية ؟
4- هل توجد علاقة تأثير معنوية بين أنماط المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية أو بمعنى أدق هل تنعكس تلك الأنماط وأساليبها على موثوقية القوائم المالية ؟

2-1 فرضيات البحث Research Hypotheses

الفرضية الرئيسية الأولى (فرضية الارتباط)

H1 توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أنماط المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية ، وقد تفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :

H1,1 . توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم المالية .

H1,2 . توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية .

H1,3 . توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية .

الفرضية الرئيسية الثانية (فرضية التاثير)

H2 توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أنماط المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية ، وقد تفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :

H2,1 . توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط (x1) ومصداقية القوائم المالية (y) .

H2,2 . توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي (x2) ومصداقية القوائم المالية (y) .

H2,3 . توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية (x3) ومصداقية القوائم المالية (y) .

3-1 عينة البحث Research Sample

شملت عينة البحث (43) مراقب حسابات من المجازين لمزاولة مهنة مراقبة الحسابات في بغداد ومحافظات الفرات الأوسط تم اختيارهم بشكل عشوائي باعتبار أن مجتمع مراقبي الحسابات هم الأقرب لصور التلاعب الذي يحصل في الشركات الخاضعة لرقابتهم .

4-1 أهداف البحث Research Objectives

1- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل القوائم المالية من اجل خداع مستخدميها .

2- التعرف على الأسباب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية ، وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب .

3- بيان أهم الوسائل التي يمكن أن تستخدم في الحد أو تقليل مظاهر التلاعب في القوائم المالية من اجل تقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية .

4- التوصل إلى استنتاجات علمية مدعمة إحصائيا في استكشاف العلاقات البينية التي تربط أساليب المحاسبة الإبداعية بمصداقية القوائم المالية والتأثير المتبادل بين متغيراتها وما هي أفضل التوصيات المناسبة لذلك .

5-1 أسلوب البحث Research Methodology

يعتمد البحث على الأسلوب الوصفي بقدر تعلق الأمر بمراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالجانب النظري والمتعلقة ببيان أساليب التلاعب في القوائم المالية وأسباب ودوافع الإدارة وراء هذا التلاعب ووسائل الحد منه، فيما يلجأ إلى الأسلوب الكمي التحليلي سواء بالتعاطي مع نتائج الاستبيان أو باستكشاف العلاقات البينية (علاقات الارتباط والأثر) بين المتغيرات التفسيرية والمتغير المستجيب.

6-1 أهمية البحث Research Importance

تتمثل أهمية البحث بالتعريف بالدور الذي قد تلعبه أساليب المحاسبة الإبداعية في تظليل القوائم المالية والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير ، لذا فان هذه الدراسة ستكشف عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في قوائمها المالية وفقا لدرجة تأثيرها على مصداقية القوائم المالية مما يساعد أصحاب المصالح المشتركة على التعرف على ممارسات الإدارة في خداعهم من اجل اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهتها.

7-1 أدوات البحث : Research Tools

1. الكتب والمصادر العلمية والأدبيات.
2. مصادر الشبكة الدولية (الانترنت)

3. استمارة الاستبيان.

8-1 أدوات التحليل والمعالجة الإحصائي

إن البحث ذو طبيعة لامعلمية (Nonparametric) عليه استعملت الأدوات الآتية والاستعانة بالبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS .

أ- المتوسط الحسابي

ب- الانحراف المعياري

ج- معامل التباين

د- معامل ارتباط كندال

هـ- الانحدار

9-1 الدراسات السابقة Previous Studies

1-9-1 دراسة القطيش والصوفي ، 2011

" أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها ودوافع الإدارة في استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية ، وكذلك سعت الدراسة إلى بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الوضع المالي للشركات . وقد اعتمدت الدراسة على عينة من مكاتب التدقيق الداخلي في (31) شركة أردنية للوصول إلى نتائج البحث التي أظهرت بأن الشركات المساهمة الأردنية لاتمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ، حيث جاءت نتائج هذه الدراسة متضاربة مع نتائج دراسة (مطر والحلبي) التي أشارت إلى أن الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية .

2-9-1 دراسة الكندري ، 2012

" درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات "

هدفت الدراسة إلى معرفة درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة الكويتية لأساليب التلاعب في الأرباح ومدى تأثير هذه الممارسات على ربحية تلك الشركات ، من خلال عينة البحث التي شملت (125) فرد من المديرين الماليين ، مراقبي الحسابات ومدققي الرقابة الداخلية في الشركات عينة البحث . وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها :

- وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لممارسات الإدارة في التلاعب في الأرباح على ربحية الشركات .
- وجود تفاوت في وجهات نظر أفراد العينة حول ممارسات الإدارة في الشركات المساهمة الكويتية لأساليب التلاعب في الأرباح . وقد أوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات بالمبادئ والمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وخاصة المتعلقة منها بالأرباح وكذلك تعريف الأسواق والشركات والمستثمرين بالأساليب التي يمكن من خلالها كشف حالات التلاعب في الأرباح .

3-9-1 دراسة مطر و الحلبي ، 2009

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية ، وبيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة الأردنية في القوائم المالية .

وقد تكونت عينة البحث من (150) شخص من موظفي الشركات ومراقبي الحسابات والمحللين الماليين ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لجعل البيانات المالية وفق ما يفضله معديها وليس على أساس ما يجب أن تكون

عليه ، وبالتالي فان هذه الأساليب تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات وكذلك بينت الدراسة أن مجالس إدارات الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية وبالمقابل يقوم مراقبو الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات . وقد أوصت الدراسة بإصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير المشروعة من أساليب المحاسبة الإبداعية ، كما أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المحللين الماليين اهتماماً اكبر بالجوانب والتطبيقات المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية وبما يمكنهم من مساعدة المستخدمين للقوائم المالية في اتخاذ قرارات رشيدة .

1-9-4 دراسة James , et al , 2006

" شفافية التقارير المالية وإدارة الأرباح "

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت الشفافية في تقارير الدخل الشامل تقلل من احتمالية انشغال الإدارة بعملية التلاعب في الأرباح وذلك بناءً على متطلبات مستخدمي التقارير المالية في الحصول على تقارير أكثر وضوحاً عن عناصر الدخل الشامل ، وقد أجريت الدراسة على عينة تكونت من (62) مدير مالي تنفيذي ورؤساء مديرين تنفيذيين في الشركات الأمريكية . وخلصت الدراسة إلى أنه عندما تقل أو تزيد أرباح المشروع عن تنبؤات المحللين فأن المديرين يبيعوا الأوراق المالية التي تزيد أو تقلل من الأرباح ، كما بينت الدراسة أنه بالرغم مما تحققه الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية إلا أنها لم تمنع محاولات الإدارة في التلاعب في الأرباح .

1-9-5 دراسة Roychowdhury , 2006

" إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالأنشطة الحقيقية "

سعت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت الإدارة تقوم بالتلاعب في الأنشطة الرئيسية في المنشاة من أجل تجنب التقرير عن الخسائر فيها لغرض تحقيق مصالح ذاتية أو خداع حملة الأسهم أو لتحقيق مصلحة الشركة أحيانا في حالة السعي للالتزام بتعاقدات الشركة . وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأمريكية وبعدد 3672 شركة خلال الفترة 1987-2001 ، وقد كشفت الدراسة عن وجود علاقة عكسية بين ملكية المستثمرين في شكل مؤسسات (المقصود بذلك البنوك والمؤسسات المالية التي تمتلك أسهم الشركة) والتلاعب في الأنشطة الحقيقية وذلك لصعوبة خداع هؤلاء المستثمرين المحترفين ، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية بين الديون ، المخزون ، العملاء وفرص النمو في المنشاة وبين التلاعب في الأنشطة الحقيقية ، وكذلك بينت الدراسة أن التلاعب في الأنشطة الحقيقية يكون في الشركات التي تحاول تفادي أخطاء التنبؤات السنوية السلبية ، وبهذا تكون الدراسة قد ساهمت بإثراء الأدب المحاسبي فيما يتعلق بمجالات التلاعب في الأرباح من خلال تطوير طرق تجريبية لاكتشاف التلاعب في الأنشطة في عينات كبيرة الحجم .

المبحث الثاني
الإطار النظري

2-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية The concept of creative accounting

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة ، في الوقت الذي لايوجد في حقيقة الأمر تأهيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة ، وبشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية (جمال وأحمد ، 2011 : 7) .

لذلك فالمحاسبة الإبداعية هي أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة للتلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار المنشأة بالشكل الذي يتلاءم ورغبات الإدارة حتى وأن كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك ، وهنا

تتوقف قدرة الإدارة في التلاعب على مدى قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف التلاعب . ومن المتوقع أن تقوم الإدارة باختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأصول وخفض الالتزامات وزيادة الإيرادات وتقليل النفقات مما يساعد على تحويل الأرباح من الفترات القادمة إلى الفترة الحالية (هلالي ، 2006 :14) .

وتلجأ الإدارة إلى التلاعب في القوائم المالية للمنشأة إما من خلال التلاعب في التوقيتات الزمنية للعمليات المالية من أجل تحميل أو نقل مصاريف أو إيرادات فترة معينة إلى فترة أخرى خلافاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات (Matching principle) أو يتم التلاعب محاسبياً بتغيير القيم المحاسبية مما سينعكس على مستوى الدخل المتحقق . حيث يترتب على التلاعب المحاسبي تحويلات في الثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى أو العكس ، وقد يحصل المديرون على مكافآت وحوافز أعلى مما يستحقون (الشحادة ، 2007 : 12) . وقد يؤدي التلاعب في القوائم المالية إلى ارتفاع نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية في الشركات المتهمة ظاهريا بالتلاعب بالمقارنة بالشركات غير المتهمة بالتلاعب (شتيوي ، 2010 : 43).

وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح أو تلطيف صورة الدخل (مطر والحلبي ، 2009 : 7) كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها من المصطلحات التي تستخدم في تحسين صورة المشروع تحسيناً صورياً من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع لأهداف متعددة منها الحصول على تسهيلات ائتمانية من البنوك التجارية ، لاسيما إذا كانت هذه المشروعات متعثرة وتخشى أن لاتؤهلها ربحيتها الحقيقية ومركزها المالي الحقيقي للحصول على مثل هذه التسهيلات (صيام ، 2007 : 17) .

وعرفت المحاسبة الإبداعية من منظور لا أخلاقي في العمل المحاسبي وهو أنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومظللة (حمادة ، 2010 : 96) .

ويمكن تعريف المحاسبة الإبداعية ، بأنها أفعال تعبر عن سلوك لا أخلاقي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط المنشاة وقائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مظللة لاتعكس واقع حال المنشاة من اجل تحقيق أغراض خاصة .

2-2 أسباب ودوافع التلاعب في القوائم المالية

Motives of manipulation in the financial statements Reason and

يهدف التلاعب بالقوائم المالية إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة بممارسات غير أخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات . لان المعايير المحاسبية مازالت تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة والتي قد تستغل من قبل المديرين في الشركة لتحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية (أبو عجيلة وحمدان ، 2009 : 2) ومن أهم هذه الأسباب والدوافع :

1- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة بسبب وجود تخلخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في اغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف (الشحادة وحميدان ، 2007 : 9 ، 11) فالمحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق ، هو اعتقاد خاطئ ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرضها العالم في السنوات الأخيرة برهنت على أن لأخلاقيات الأعمال تأثيرا واضحاً على ممارسة مهنة المحاسبة (رضا ، 2007 : 79) .

2- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة : تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي

من أجل إيهام المساهمين بنجاح إدارتهم وبذلك يتم انتخابهم مرة أخرى (عبد الله ، 2007: 42) كما أن من الأسباب الرئيسية للتلاعب في القوائم المالية محاولة الإدارة لتحسين صورة الأداء من خلال إتباع أساليب وسياسات وأدوات تعمل على تخفيض التغيرات في مستوى الدخل من فترة إلى أخرى وفقاً لمتطلبات الحاجة إلى ذلك (Michelson , et.al 2000 :149) .

3- تحسين صورة الشركة في السوق : تلجأ أدارة الشركة إلى هذا الأسلوب من التلاعب عندما لايتماشى وضع الشركة الحالي مع الشروط أو المتطلبات اللازم توفرها في المنشأة لاستمرارها في أعمالها ، وتهدف الشركة من وراء هذا التلاعب إلى تحقيق غايات :

- الحصول على التمويل اللازم للعمليات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ، عندما تعاني المنشأة من نقص في السيولة ، وكذلك قد يكون لدى المديرين الحافز لتخفيض الأرباح وذلك بهدف الحصول على منح أو إعانات عندما تتعرض الشركة لممارسات منافسة غير عادية أو لمحاولة من الإدارة لإقناع الجهات التنظيمية الحكومية بالسماح لها بزيادة الأسعار (مقلد ، 2010 : 14).
- التأثير على أسعار أسهم الشركة في الأسواق المالية ، أما لأجل زيادة أسعارها لغرض بيع اكبر قدر منها أو من أجل التأثير عليها سلباً ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها (مرعي ، 2002 : 751) ويتم ذلك إما من خلال تضخيم الأرباح من اجل بيع أسهم بأسعار مرتفعة آو تخفيض الأرباح من اجل شراء أسهم الشركة من الأسواق .

4- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش أو التلاعب ، بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية مما ساعد منشآت الأعمال إلى تطبيق سياسات محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل قد يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توفرها في القوائم المالية ، من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية (عبد الفتاح ، 2011 : 2).

5- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة والذي يؤدي هذا إلى فسح المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية . في الوقت الذي أن لمهنة الرقابة دورها الايجابي في الحد من تلك الممارسات التي لها مظهرين ، أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجية تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه (مطر والحلبي ، 2009 : 32) .

6- محاولة التهرب من الضرائب . يعد التهرب الضريبي من الدوافع الأساسية لممارسة المحاسبة الإبداعية وبتأييد المالكين الرئيسيين للمنشأة وبالتعاون مع مراقب الحسابات ، حيث أن هذا الدافع يؤخذ بنظر الاعتبار من قبل كافة مستخدمي القوائم المالية ، إذ أنهم يتوقعون قيام غالبية الشركات الرابحة بتخفيض أرباحها من أجل تخفيض الضريبة المفروضة عليهم (Rodgers , 2007 : 208) .

لذلك تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب ، وقد يمكن للإدارة من خلال فترات الإعفاء الضريبي تحقيق وفورات ضريبية حقيقية عن طريق تأجيل بعض النفقات إلى فترات الخضوع للضريبة ، مثل رسملة بعض النفقات وبالتالي تحقيق أرباح أعلى خلال فترات الإعفاء الضريبي (حماد ، 1997 : 82) وبصفة عامة أن تدخل الإدارة في إعداد القوائم المالية واللجوء إلى أساليب المحاسبة الابتكارية قد يكون مستهدفاً منه تفادي الأعباء الضريبية (إبراهيم ، 2006 :7) .

7- الطمع المادي أو تحقيق مكاسب شخصية وخاصة عندما ترتبط مكافآت الإدارة بنسبة معينة من الأرباح ، لذلك فأن إدارة المنشأة سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية (حماد ، 1997 : 83) . كما أن منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أهداف ربح عالية قد يكون دافعا لارتكاب التحريف والتلاعب (نشرة المعايير المحاسبية الدولية ، 2007) .

ومن أسباب تلاعب الإدارة في الأرباح ، أن الإدارة لاترتبط بمنشأة ما لفترة طويلة ، وفي الأجل المتوسط أو الطويل سوف تنتقل سلطة اتخاذ القرار من الإدارة الحالية إلى إدارة أخرى ومن ثم فأن مصلحة الإدارة الحالية هي في زيادة صافي أصول الشركة الحالي على حساب صافي الأصول في المستقبل (أبو الخير ، 2010 : 8) .

8- رغبة الإدارة في تجميل صورة الشركة أمام المساهمين : تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لاتسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي دون تدخل من إدارة الشركة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية اتجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها (أحمد ، 2008 : 35) .

9- وجود ضغوط تفرض أو تبرر القيام بالاحتيال ، كما هو الحال في التدخل الحكومي في شؤون الشركات بإلزامها بتخفيض أسعار منتجاتها لصالح المستهلكين أو تخصيص نسبة من الأرباح إلى نقابات العمال . وقد يعتقد البعض أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة قد ينظر إليها من قبل الدولة كمؤشر للاحتكار ، أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح فقد ينظر إليها كمؤشر لتعسر المنشأة واضطرابها ، مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين (عيسى ، 2008 : 15) .

كما أن الضغوط التي تتعرض لها إدارة الشركات لإنتاج أرباح في وقت يكون من الصعب عليها إيجاد هذه الأرباح مما يضطرها ذلك إلى اللجوء لاستخدام البدائل المحاسبية التي قد تساهم في ابتداع رقم للأرباح يلبي الكثير من متطلبات إدارة تلك الشركات (الأغا ، 2011 : 71) .

10- الخلل في هيكلية الرقابة الداخلية ، نتيجة لارتباط أجهزة الرقابة الداخلية بالإدارة باعتبارها من صنعها وليس رقيباً عليها . مما جعل الإدارة في وضع خاص لارتكاب الاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز أنظمة الرقابة التي خلافاً لذلك تبدو أنها تعمل بفاعلية (معيار التدقيق الدولي 240) .

ويمكن أن يحدث غش واحتيال الإدارة حتى في ظل وجود نظام جيد للرقابة الداخلية ، والسبب في ذلك أن الإدارة يمكن أن تتغلب أو بالأحرى تقهر إجراءات الرقابة ، ومن ثم فأن هذا النوع من الغش والاحتيال يكون من الصعب اكتشافه على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية (توماس وهنكي ، 2002 : 47) .

3-2 أساليب المحاسبة الإبداعية creative accounting methods

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه ، وبالنتيجة فان هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها ، وبالتالي فهي ممارسات قانونية (الحلبي ، 2009 : 20) وعلى هذا فان إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها ومواقعها وأهدافها ، والتي لاتتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، تلجا إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى أظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة(الشحادة وحميدان ، 2007 : 3) .

ومن أهم الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية :

1-3-2 التلاعب في الإيرادات :

أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (18) إلى أن الاعتراف بالإيراد يتم عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق بها ، لذلك فأن الاعتراف أو عدم الاعتراف بالإيرادات خلاف ما أشار إليه المعيار يعتبر تلاعباً من قبل الإدارة ، ومن أهم مظاهر التلاعب في الإيـــراد .

- الاعتراف بالإيرادات قبل تقديم الخدمة أو السلعة . وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة (Howard ,2002 : 63) أو كما هو الحال في استخدام

تقديرات متفائلة للتقدم في انجاز الأعمال في عقود الإنشاءات طويلة الأجل (scott & Pitman , 2009 :123) أو تسجيل الدفعات المستلمة مقدماً كإيراد في الوقت الذي أن هذه المبالغ تشكل التزاماً على المنشأة .

- عدم الاعتراف بالإيرادات ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة بأنها يمكن أن تكون عصيبة (مطر والحلبي ، 2009 :11)
- تسجيل إيرادات وهمية عندما تفشل الشركة تماماً في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لايمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات بيع الاستثمارات أو إيرادات بيع موجودات ثابتة (الطناشي ، 2012) http://www.jps-dir.com أو تسجيل النقد المستلم من المصارف عن عمليات الاقتراض على انه إيراد (Howard , 2002 : 91) .
- التلاعب في تصنيف الإيرادات ، من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للمنشأة تحت ما يسمى بإيرادات أخرى ، الأمر الذي يصور للأطراف ذوي العلاقة بأن هناك مستويات أعلى ظاهريا لأرباح المنشأة (إبراهيم ، 2006 :11)
- تقديم خصم سعر مغالى فيه للعملاء وزيادة فترة الائتمان الممنوحة للعملاء عن المبيعات الآجلة ، بالرغم من أن هذه الوسائل قد تخفض من قيمة الشركة ، حيث أنها تؤثر سلبياً على التدفقات النقدية المستقبلية ، فعلى سبيل المثال فأن منح خصم سعر مغالى فيه للعملاء لزيادة حجم المبيعات في الفترة الحالية لتحقيق الربح المستهدف يمكن أن يؤدي إلى توقع المستهلكين مزيد من الخصم في المستقبل مما قد يترتب عليه انخفاض المبيعات مستقبلاً (Roychowdhury , 2006 :342) .

2-3-2 التلاعب في المصروفات :

وقد يأخذ التلاعب في المصروفات أشكالا عديدة منها :

- رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة قد لا تكون لها علاقة بها أو زيادة عدد السنوات التي يتم توزيع تكاليف الأصول أو الأعباء المرسملة عليها في صورة اندثار(البارودي، 2001: 135) . أو تقوم الإدارة برسملة فوائد القروض التي لاتنطبق عليها شروط الرسملة مثل فوائد القروض التي لاتنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة خلافاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (23) .
- المعالجة الخاطئة للمصروفات غير المتكررة أو غير العادية (الرأسمالية) . حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة والذي يؤدي بدورة إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية (أبو عجيلة وحمدان ، 2009 :9) أو قد تتم معالجة المصروفات العادية مثل مصاريف الصيانة على أنها مصاريف غير عادية (رأسمالية) لغرض تضخيم الأرباح .
- إتباع سياسات متحفظة غير ملائمة . مما يترتب عليها الاعتراف الفوري بالخسائر حتى ولو كانت غير متحققة وتأجيل جانب من الأرباح الحالية إلى المستقبل وفي حينه ربما يستفيد من هذه الأرباح أي فريق آخر للإدارة (أبو الخير ، 2010 : 7) .
- التلاعب في مصروفات الاندثار على الموجودات الثابتة . حيث تقوم الشركات أحيانا بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية بما يتناسب مع ما قد تعلنه من توقعات في هذا الشأن ، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباحا مرتفعة وبالتالي تخفيض أرباح الفترة الحالية (الطناشي ، 2012) .
- تأجيل دفع المصروفات الخاصة بالفترة الحالية إلى الفترة القادمة عندما تواجه الشركات ظروفاً صعبة لان تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات

في السجلات المحاسبية لمواجهة تلك الظروف على أمل أن المستقبل سيكون أفضل من سابقه (mulford,2002:120) بالرغم من أن تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الأجل الطويل إلى الأضرار بأداء المنشاة ، فتأخير الصيانة ، البحوث والتطوير وتدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات ، خسارة حصة المنشاة في السوق وتخفيض الإنتاجية (عيسى ، 2008 : 19) .

- عدم تحميل الفترة بالخسائر الحاصلة في المخزون نتيجة تلف في كمية المخزون أو انخفاض في قيمته السوقية ، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (2) الخاص بالمخزون إلى انه يجب تحميل أي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض صافي القيمة البيعية للمخزون عن القيمة الدفترية وكذلك كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر .

3-3-2 التلاعب في بنود الموجودات

يتم التلاعب بالموجودات إما من خلال زيادة قيمتها أو تخفيضها لأغراض تصب في مصلحة الإدارة ، خلافاً لما تقتضيه قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة المحاسبة وإدارة الأعمال ، ومن أساليب التلاعب في الموجودات :

- المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من اجل التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لإظهاره بالشكل الذي يتلاءم وهداف الإدارة .
- التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة من اجل إعطاء تبرير للتلاعب في احتساب الاندثار ، فعندما ترغب الإدارة بزيادة الأرباح فتتم المبالغة في تقدير عمر الموجود لغرض تخفيض مصروفات الفترة الحالية وهذا ما يتعارض مع ما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي (16) في توزيع القيمة الخاضعة للاندثار على أساس منتظم وعلى مدار حياة الموجود الإنتاجية وان تعكس طريقة الاندثار المستخدمة نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للبند .
- التلاعب في قيمة الموجودات المعنوية أو غير الملموسة كالمبالغة في تقييمها أو الاعتراف بأصول لاتتوفر فيها الشروط المطلوبة كالاعتراف بالشهرة غير المشتراه خلافاً لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي (38) الذي اشترط للاعتراف بالأصول غير المعنوية قابليتها للتحديد أو التمييز وحق سيطرة المنشأة على الأصل ومنافعه ، وان تكون للأصل منافع اقتصادية مستقبلية متمثلة بالإيراد الذي يتم الحصول عليه من بيع المنتجات والخدمات .
- التلاعب في النقدية من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية (القطيش والصوفي ، 2011 : 13) وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (21) بأنه يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بعملة التقرير بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة .
- التلاعب في تصنيف الحسابات المدينة وذلك من خلال اعتبار البنود المدينة طويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل من اجل تحسين السيولة في المنشأة (صيام ، 2007 :11)
- عدم تخفيض حساب المدينين عن الديون المعدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها . للرغبة في عدم التأثير على قائمة المركز المالي (تخفيض الموجودات وتخفيض حقوق الملكية) وكذلك الرغبة في تضخيم الأرباح عن طريق تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في الوقت الذي يجب أن يظهر حساب العملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق . (Scott & Pitman 2009 :135)
- عدم الدقة في تقييم المخزون من خلال المبالغة في التقييم من أجل تحسين الوضع المالي للشركة وزيادة أرباحها ، أو تخفيض المخزون في نهاية الفترة لغرض إعطاء فكرة عن نسبة معدل دوران المخزون خلافاً لما أشار إليه المعيار المحاسبي الدولي (2) بأن يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما اقل . أو قد تهدف الإدارة بتعظيم قيمة

المخزون مع تجاهل قيمة الراكد أو بطئ الحركة لغرض أعطاء انطباع عن أن المنشأة لديها القدرة المالية والاقتصادية لمواجهة الالتزامات المحتملة (إبراهيم ، 2006 : 9)

- عدم تخفيض أو استبعاد قيمة الموجودات الثابتة التي تعرضت إلى أضرار أو تلف من اجل عدم التأثير على قائمة المركز المالي . الأمر الذي يؤدي إلى تراكمها مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية ، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للشركة يمكن أن تؤدي إلى انهيارها (Howard , 2002 :116) وقد أشار معيار المحاسبة الدولي (16) بأنه يجب استبعاد قيمة الأصل الثابت من الميزانية عند بيعه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية منه .
- الاعتراف بموجودات ثابتة لاتتوفر فيها شروط الاعتراف مثل الاعتراف بموجودات مصنعة في داخل المنشاة لأغراض معينة وقتية لاتتحقق عنها منافع اقتصادية مستقبلا ، وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي (16) بان يتم الاعتراف بالأصل الثابت عند توافر شرطين :

1. وجود توقعات كافية على أن استخدام الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة .
2. إمكانية قياس تكلفة الأصل بدرجة يمكن الاعتماد عليها سواء عند شراء الأصل أو في حالة تصنيعه أو إنشاءه ذاتيا .

4-3-2 التلاعب في بنود المطلوبات .

الغرض من التلاعب في بنود المطلوبات هو التأثير على قائمة المركز المالي للشركة من اجل إظهارها بالشكل الذي يتلاءم وأهداف الإدارة ومن أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في هذا المجال :

- إخفاء بعض الالتزامات من خلال لجوء الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطرق لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية ، في الوقت الذي أن التغيير في أية قاعدة محاسبية يقحم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض (دهمش وأبو زر ، 2005 : 9) ومن حالات الإخفاء تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات المقاولات بهدف تحسين الوضع المالي للشركة (صيام ، 2007 :11) .
- تضخيم الأعباء والالتزامات المحتملة بعدم تكوين مخصصات كافية بحجة أنها التزامات مؤكدة واجبة السداد ، الأمر الذي يستوجب عرضها في قائمة المركز المالي بقيمتها دون أية تحفظات (إبراهيم ، 2006 : 10) أو تقوم المنشأة بتقييم الالتزامات بأكبر مما هي عليه مما يؤدي إلى إظهار قدرة ايفائية ضعيفة للشـــركة (خلافاً للواقع) الأمر الذي يعزز موقف الشركة في الدخول في مفاوضات مع الدائنين للحصول على تسهيلات في سداد التزاماتها (العطار ، 2012) وقد تقوم المنشأة بالاعتراف بمطلوبات محتملة قد لا تتحقق وقد أشار المعيار المحاسبي (37) بأنه يجب على المنشاة عدم الاعتراف بمطلوب محتمل ، ولكن يجب عليها الإفصاح عن الالتزام المحتمل إلا إذا كان ذلك الاحتمال بعيداً .
- عدم الاعتراف ببعض المطلوبات المستحقة مثل التزامات الضرائب حيث أشار المعيار المحاسبي الدولي (12) بأن على المنشأة الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات . وقد تتلاعب المنشأة أيضا في المطلوبات من خلال عدم أدراج الإقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة (الحلبي ، 2009 : 53) .
- عدم الإفصاح في القوائم المالية عن مطلوبات محتملة ، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (37) بأن على المنشأة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية بوصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل والتوقيت المتوقع لأي تدفقات صادرة ناجمة للمنافع الاقتصادية.

- التلاعب في عرض المطلوبات في قائمة المركز المالي ، وذلك بعرض المطلوبات قصيرة الأجل على أساس أنها طويلة الأجل من اجل تحسين القدرة المالية للمنشأة في مواجهة التزاماتها .

2-3-5 التلاعب في بنود قائمة التدفقات النقدية :

تعد قائمة التدفقات النقدية من أفضل مؤشرات الأداء في المؤسسات ومن اجل أن تكون هذه القائمة أكثر فعالية ، فقد ألزم المعيار المحاسبي الدولي السابع المنشآت بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من االانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وقد اعتبر المعيار عرض هذه القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها ، لذلك فإن هذا البند يخضع إلى تلاعب الإدارة كغيره من بنود القوائم المالية الأخرى . وقد تهدف الإدارة من جراء التلاعب في قائمة التدفقات المالية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للمنشأة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية عن طريق تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس وخاصة أن ذلك لن يؤثر في النهاية على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية (إبراهيم ، 2006: 11) . ومن أوجه حالات تلاعب الإدارة بقائمة التدفق النقدي هي :

- التلاعب بقائمة التدفقات النقدية من خلال دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي فأن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلية (مطر والحلبي ، 2009: 14) .
- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية (آل عباس ، 2006) .
- إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحوير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما هي عليه في الواقع (باكير ، 2010) .
- قيام المنشأة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للمنشأة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للمنشأة من عملياتها الرئيسية.
- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافاً لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية .

2-3-6 التلاعب في حقوق الملكية :

اشترط المعيار المحاسبي الدولي الأول على الشركة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناتجة من أنشطة المنشأة سواء من خلال قائمة الدخل أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقاً للمعايير المحاسبية ، وبالرغم من هذا فأن إدارات المنشآت بإمكانها أن تتلاعب بحقوق الملكية بعدة طرق منها :

- قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لايقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية ، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الموجودات . حيث أنه من الخطأ أن تلجأ بعض الشركات لتوزيع أرباح مصدرها إعادة تقييم أصولها أو من أرباح استثنائية غير متكررة ، باعتبار أن أرباح إعادة تقييم الأصول هي أرباح دفترية وليست أرباح حقيقية (الدباس ، 2008) وقد حددت ثلاث قواعد لتوزيع الأرباح هي:
  - قاعدة صافي الأرباح
  - قاعدة إضعاف قيمة رأس المال

- قاعدة العسر المالي (فرد وبوجين ،1993 : 378)

أي أن الأرباح المراد توزيعها يجب أن تكون من أرباح السنة الحالية أو السنوات السابقة وعدم توزيع أرباح من رأس المال وان تكون هناك قدرة مالية للشركة على توزيع الأرباح .

- توزيع أرباح من الاحتياجات في الوقت الذي حددت معظم قوانين الدول مجالات استخدام الاحتياطيات ومنها قانون الشركات العراقي (21) لسنة 1997 المعدل، حيث نصت المادة (74) الفقرة (أولا): يستخدم الاحتياطي لأغراض توسيع وتطوير أعمال الشركة، ومن أجل تحسين أوضاع العاملين فيها، ومن أجل الاشتراك في مشاريع لها علاقة بنشاط الشركة، ومن أجل المساهمة في حماية البيئة وبرامج الرعاية الاجتماعية، ولا توزيع الأرباح من الاحتياطيات، كما من صور التلاعب الأخرى في حقوق الملكية هو توزيع أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع موجودات، مما يعني توزيع الموارد الخاصة بالنشاط الاستثماري في الوقت الذي يجب أن تصرف هذه الأموال في مجالات الأنشطة الاستثمارية.
- توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية خلافاً لما نصت عليه قوانين كثير من الدول ، حيث نصت المادة (201) من قانون الشركات السوري رقم 29 لسنة 2011 (لايجوز للشركة المساهمة توزيع أي ربح على المساهمين إلا بعد تغطية الخسائر المدورة من سنوات سابقة) وكذلك نصت المادة (186) من قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 (لايجوز للشركة المساهمة توزيع أي عوائد على المساهمين فيها من أرباحها إلا بعد تسوية الخسائر المدورة) أما قانون الشركات العراقي فلا يمنع من توزيع الأرباح مع وجود خسائر، كما أنه لايعارض خصم الخسائر من السنوات السابقة من أرباح السنة الحالية .
- إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية (جرار ، 2006 : 65) . وتتفق أراء المحاسبين على معالجة أي تعديل أو تسوية لبنود سنوات سابقة في قائمة الأرباح المحتجزة في بداية الفترة التي تشهد حدوث هذا التعديل (الحيالي ، 2007 : 213) .
- عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (36) الذي طالب بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لايتم تسجيل الموجودات بما لايزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل .
- التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية ، وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق الملكية، في الوقت الذي يجب أن تعالج هذه الخسائر ضمن قائمة الدخل كما أشار إلى ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم(1) باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية . أو تقوم الشركة بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح الجاري للعام الحالي بدلا من إظهارها ضمن الأرباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها أرباح سنوات سابقة (صيام ، 2007 : 12) .

4-2 وسائل الحد من التلاعب في القوائم المالية

Means of reducing manipulation of financial statements

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه، وللحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به (دهمش وأبو زر، 2005: 4).

وعموماً فأن هناك من الوسائل التي يمكن من خلالها تقليل الممارسات الاحتيالية أو الحد من بعضها على الأقل ومنها :

1- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمنشأة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية ، من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة الشخصية (Rezaee , 2004 :142) وهذا يتطلب من الإدارة أن تتشدد بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه ، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمال الاكتشاف والعقاب (معيار التدقيق الدولي 240 لسنة 2004)

ولضمان نزاهة الإدارة فلابد من أن تتشكل الممارسة الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة في :

- الامتثال للإطار القانوني
- تحديد ما يعتقد انه حق
- القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الأخلاقي(Guhuimin , 2011 :876)

2- إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية ، كما هو الحال في احتساب المخصصات مثل مخصص الطوارئ ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومخصص الاندثار والطرق المستخدمة في احتساب الاندثار وطرق تسعير المخزون . إذ أثبتت المعايير أنها تعاني من خلل يتوجب الاحتياط لتغييرها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية في الأسواق ، مما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتمدة حالياً مع التطرق لمعايير جديدة لغرض التوصل إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية عالية جداً مع إصدار التعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير (سلوم ونوري ، 2009 : 3) حيث أن إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير فأنه سوف يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير (القطيش والصوفي ، 2011 : 372) .

3- إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية ، بحيث لايكون المدقق جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي ، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح ، المتمثلة بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للشركة ، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذا خبرة عالية . حيث يتوقع أن تكون هناك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير ، لذلك استخدمت جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كمقياس لجودة الأرباح (الشريف وأبو عجيلة ، 2009 :21) .

وفي دراسة لتقييم دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية ، فقد توصلت الدراسة إلى أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في الشركات(حمادة ، 2010 :27) .

4- تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لتدقيق حسابات الشركة المعنية بالتدقيق . وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على انه أحد أطراف حوكمة الشركات ، وتحديداً هو الطرف الخارجي ، حيث تتضمن من الداخل ثلاثة أطراف هي الرقابة الداخلية ، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة (عيسى ، 2008 :20) . كما أن على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنه الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكليف لكشف وضع الغش المحاسبي ، وان ينصحوا عملاءهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن نتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية (Rezaee , 2004 :138) كما يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الإدارة

المسموح بها والغش في القوائم المالية غير المسموح به بطبيعة الحال ، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة، ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة (عبد الفتاح، 2011 : 3) .

5- إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية . وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية (الحميد ، 2002) وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقد ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من اجل أنزال العقاب بحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب حسابات شركاتهم المظللة ، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير ايجابي في مناخ الاستثمار (الدوغجي وسيد علي، 2011: 30). حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهم تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم الالتزام بالأخلاقيات مهنة المحاسبة ، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط بأسلوب الثواب والعقاب وإنما يمتد الى ابعد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي والاقتصادي بحيث لايجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة إلا من قيود العدالة الاجتماعية والاقتصادية (عمر ، 2000 : 38) .

6- ضمان استقلالية مجلس الإدارة، أي لايكون لرئيس مجلس الإدارة أو احد أعضاءه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية ، لان استقلالية مجلس الإدارة تلعب دوراً هاماً في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين . لذلك تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الاخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين (الشريف وأبو عجيلة ، 2009 : 19) .

7- دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المنشآت من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المنشآت لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة (Spencer , 2003 :32)

وفي ظل آليات الحوكمة الحديثة فأن الإدارة لم تعد اللاعب الرئيسي في العملية الرقابية ، فقد تطلبت تلك الآليات الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وإنشاء لجان للتدقيق (أبو الخير ، 2010 : 10) حيث تعد هذه اللجان أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وإنها تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية ، مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم (درويش ، 2009 :72) كما أن أعضاء لجنة التدقيق الداخلي الذين يتمتعون بخبرة عالية في عملية إعداد التقارير المالية ولهم تجارب سابقة في العمل كأعضاء في لجان تدقيق أخرى ، فان هذا يؤدي إلى دعم المدقق الخارجي في حال حدوث منازعات بينه وبين الإدارة حول الأمور التي تعتبر مادية من وجهة نظره والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية . (Dezoort ,et.al. ,2003 :182) .

8- تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية . حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية . (chi-chi & Ebimobowwi , 2012 :125) .

كما يمكن أن تساعد المحاسبة القضائية في التحقيق في الاحتيال والجرائم المالية في الشركات (تحقيقات استباقية + تحقيقات لاحقة) وكذلك توفير الدعم القضائي للمحكمة ودار القضاء من خلال تقديم الأدلة المناسبة (جديني ، 2009 : 908)

9- ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمنشأة بدلاً من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح . ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتيالية ، وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشراً حساساً للتغير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي ، حيث أن انخفاض النسبة عن

الواحد صحيح يعني وجود ممارسات احتيالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية (حمدان ، 2010 : 14) وفي دراسة لاختبار طبيعة العلاقة بين مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي ، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي (المليجي ، 2008 : 19) .

10- الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شرط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات . حيث أن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف(الشحادة ، 2007 :23) .

خصائص القوائم المالية متطلبات

تعتبر القوائم المالية المصدر الأساسي للحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية الخاصة بالمركز المالي للشركة وأداء الإدارة في خلق الأرباح لمساعدة المستفيدين (مساهمين، مستثمرين، مقرضين، دائنين، مجهزين ...) في اتخاذ القرارات المناسبة في توظيف أموالهم أو تعاملاتهم مع الشركات الصادرة عنها تلك القوائم، ولاشك أن للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم خصائص نوعية لابد وان تكون متوافرة لتحقيق أغراض الجودة ولتحقيق المصداقية في الدخل المحاسبي (خليل ، 2005 : 65)، وتتمثل المصداقية في القوائم المالية بدرجة الثقة أو الأمانة التي تتمتع بها هذه القوائم من خلال الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها، وهذا يعني خلوها من أي تلاعب أو أخطاء جوهرية أو تحيز. وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الامريكي مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية (فهيمة، 2006: 5) وهي:

1- الملائمة. وتعني تطابق المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية مع احتياجات مستخدميها وقدرتها في التأثير على القرارات الصادرة عنهم أو قدرتها على تغيير قرارات مستخدميها (دهمش، 1995: 12) .

2- الموثوقية. وهي احتواء القوائم المالية على قدر كافي ومقبول من الثقة وان المعلومات الواردة فيها تعبر بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية وان تكون خالية من الأخطاء المادية والغموض (ابو غزالة، 1999 :48) وتعرف أيضا بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة من الخوف (القشي والعبادي، 2009 : 731) .

3- الحياد. ويقصد به موضوعية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بحيث لاتفضل مصلحة فئة معينة على فئة أخرى ، وقد أشار معيار المحاسبة الدولي الأول بأنه يجب أن تعرض البيانات والمعلومات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشاة .

4- الإفصاح. أي إظهار المعلومات ذات الأهمية النسبية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية والتي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات (الحيالي، 2007:382).

5- المقارنة . وهي قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة للتعرف على أوجه التشابه والاختلاق بين أداء الشركة للفترة الحالية والفترات السابقة أو بينها وبين الشركات المماثلة لها .

6- التحقق . هو إمكانية الحصول على نفس النتائج أو نفس المعلومة من قبل شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب (المخادمة ، 2007 : 268) .

7- القابلية للفهم . وهو أن لاتعد القوائم أو التقارير المالية لمنفعة من يقومون بإعدادها وإنما لمنفعة من يستخدمونها حيث لايمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها .

8- الثبات .بمعنى أن تكون المنشاة قد التزمت بنفس السياسات المحاسبية في معاملاتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة ، وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب الإبقاء

على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية إلا في حالة وجود تغيرات هامة في عمليات المنشاة سينجم عنها عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات المالية .

9- الشمولية . وهي أن تكون المعلومات في القوائم المالية كافية وغير ناقصة بحيث لايؤثر هذا النقص على قرارات المستخدمين .

10- التوقيت المناسب . ويعني وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب لغرض تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول بأنه يجب أن تكون المنشاة في وضع تستطيع فيه إصدار بياناتها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الميزانية العمومية .

11- القدرة على التنبؤ . يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من اتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الاستثمارية (مقلد ، 2010 : 16) .

المبحث الثالث
الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحديد مستوى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مراقبي الحسابات المجازين لممارسة مهنة مراقبة الحسابات حسب نشرة مراقبي الحسابات لعام 2013 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة الحسابات باعتبارهم الأقرب لحالات التلاعب التي تحدث في القوائم المالية من خلال استبانة صممت لهذا الغرض شملت (43) مكتب مراقب حسابات في بغداد ومحافظات الفرات الأوسط لغرض جمع البيانات وتحليلها بهدف اختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) في معالجة البيانات ، لكننا سنبدأ بتحليل فقرات الاستبانة أولا :

1-3 تحليل فقرات الاستبانة

يبين الجدول رقم (1) نتائج تحليل إجابات العينة بخصوص تأثير أساليب التلاعب في نتيجة النشاط مرتبة تنازليا وفقا لمتوسطاتها الحسابية الموزونة

جدول رقم (1) اجابات العينة حول أساليب التلاعب المؤثرة في نتيجة النشاط

ت	أساليب الاحتيال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين c.v (*)	نسبة التأثير % (**)
1	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاءها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية .	4.81	0.45	0.09	96
2	الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال تقديم الخدمة مثل اعتبار البضاعة المرسلة إلى وكلاء البيع كمبيعات .	4.74	0.59	0.12	95
3	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي .	4.69	0.64	0.14	94
4	احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية .	4.62	0.73	0.16	92
5	عدم تثبيت قيمة المشتريات في آخر السنة لغرض ترحيلها للسنة اللاحقة .	4.52	0.74	0.16	90
6	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات .	4.48	0.86	0.19	90
7	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة أو فروعها لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم .	4.31	0.75	0.17	86
8	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها .	4.26	0.94	0.22	85
9	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .	3.90	0.96	0.25	78
10	تخفيض بنسبة كبيرة لأسعار المنتجات في أيام معدودة من أجل زيادة أرباح السنة الحالية.	3.86	1.18	0.31	77
11	زيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من اجل زيادة المبيعات .	3.69	1.00	0.27	74

12	الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها .	3.55	1.06	0.30	71
13	معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية .	3.48	1.04	0.30	70
14	رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة لاعلاقة لها بها .	3.36	0.96	0.29	67
15	التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها.	3.24	0.82	0.25	65
16	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ .	3.17	0.70	0.22	63
17	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها .	2.86	0.93	0.33	57
18	تضمين الأرباح التشغيلية إيرادات عن بنود غير عادية كتسجيل أرباح بيع الأصول على أساس أنها إيرادات تشغيلية .	2.69	0.72	0.27	54
19	تغيير في طرق احتساب الاندثار بدون وجود مبرر .	2.52	0.77	0.31	50
20	التلاعب في تصنيف الإيرادات بإظهار أنواع أخرى لها من اجل إظهار قدرة غير حقيقية للشركة في خلق الإيرادات .	2.33	0.65	0.28	47
	المعدل العام	3.75	0.79	0.21	75

(*) يسمى أيضا معامل الاختلاف(Coefficient of variation) وزيادة القيمة العددية له تشير إحصائيا إلى تشتت بيانات العينة بينما تعبر قيمته الأقل عن تجانس إجاباتها ويستخرج من خلال قسمة الانحراف المعياري على الوسط الحسابي وللمزيد يراجع (المشهداني وهرمز، 1989 : 254) .

(**) تستخرج بقسمة قيمة الوسط الحسابي على أعلى درجة في المقياس المستخدم وهي (5) درجة × 100.

ومن خلال ما عرضه الجدول فقد كان من أهم هذه الأساليب تأثيرا هو أسلوب تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاءها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية ، حيث شغل هذا العامل 4.81 من مساحة المقياس البالغة 5 درجة أي بنسبة تأثير 96% وفقا لآراء عينة البحث ، أما اقل العوامل تأثيرا فهو التلاعب في تصنيف الإيرادات بإظهار أنواع أخرى لها من اجل إظهار قدرة غير حقيقية للشركة في خلق الإيرادات وقد احتل 2.33 من مساحة المقياس وبنسبة تأثير 47% . أما متوسط المتوسطات لمجموعة أساليب التلاعب في نتيجة النشاط المؤثرة على موثوقية القوائم المالية فقد بلغ 3.75 من 5 درجة ويمثل نسبة تأثير 75% ومعدل الانحراف المعياري 0.79 وهو اقل من نصف معدل الوسط الحسابي ، وكذلك بلغ معدل معامل التباين 0.21 مما يدل على وجود اتفاق كبير بين آراء العينة على وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على نتيجة النشاط وان هذه النتائج التي تم التوصل إليها من تحليل إجابات العينة تتفق مع نتائج التحليل النظري المشار إليها في المبحث الثاني التي أثبتت وجود تأثير كبير لهذه الأساليب على صدق القوائم المالية .

جدول رقم (2) إجابات العينة حول تأثير أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي على مصداقية القوائم المالية، ويبين الجدول عرض نتائج تحليل الإجابات مرتبة تنازليا وفقا لمتوسطاتها الحسابية

ت	أساليب الاحتيال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين c.v	نسبة التأثير %
1	عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المتحركة أو المشكوك في تحصيلها .	4.67	0.65	0.14	93
2	إظهار رصيد المدينين بأكثر من حقيقته بتضمينه ديون على الشركات التابعة أو فروعها .	4.60	0.73	0.16	92
3	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل .	4.57	0.74	0.16	91
4	التلاعب في تصنيف الذمم باعتبار طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة .	4.48	0.67	0.15	90
5	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة .	4.36	0.85	0.20	87
6	تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع	4.19	0.86	0.21	84

	المالي في المنشأة .				
7	تسجيل بضاعة تالفة بقيمة عالية ضمن قيمة المخزون السلعي .	4.02	0.87	0.22	80
8	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة .	3.83	0.96	0.25	77
9	عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية .	3.62	1.06	0.29	72
10	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر .	3.55	0.80	0.23	71
11	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من اجل تحسين قائمة المركز المالي .	3.29	0.92	0.28	66
12	عدم الإفصاح عن الحجز على الموجودات الثابتة لضمان قروض أو غيرها .	3.14	0.65	0.21	63
13	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها .	3.05	0.73	0.24	61
14	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية .	2.74	0.70	0.26	55
15	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة .	2.24	0.66	0.29	45
16	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل .	2.19	0.63	0.29	44
	المعدل العام	3.66	0.82	0.22	73

يتضح من الجدول أعلاه أن المعدل العام للمتوسطات الحسابية لإجابات العينة التي تقيس تأثير أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي قد بلغ (3.66) وهو اكبر من الوسط الحسابي الافتراضي البالغ 3 درجة بموجب المقياس المستخدم ويمثل73% من مساحة المقياس وبانحراف معياري 0.82وبمعدل تباين في اراء العينة 22% مما يدل على وجود تأثير كبير لهذه الأساليب على موثوقية القوائم المالية مع وجود تجانس في آراء العينة على درجة هذا التأثير ، وقد كان من أكثر الأساليب تأثيرا هو أسلوب عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المتحركة أو المشكوك في تحصيلها وخاصة في حالة تراكمها الأمر الذي يؤدي إلى خلق مصاعب مالية كبيرة للمنشاة في مواجهة التزاماتها المالية وقد بلغ الوسط الحسابي لهذا الأسلوب 4.67 من 5 درجة وبانحراف معياري 0.65 ودرجة تباين في الآراء بلغت 0.14 وقد شغل 93% من مساحة المقياس ويلي ذلك العامل أسلوب إظهار رصيد المدينين بأكثر من حقيقته بتضمينه ديون على الشركات التابعة أو فروعها من اجل إعطاء صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للمنشاة وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا الأسلوب 4.60 من 5 درجة ونسبة تأثير 92% من مساحة المقياس ، أما اقل الأساليب تأثيرا فقد مثلها العامل المتمثل بعدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل وبمتوسط حسابي 2.19 درجة وقد شغل 44% من مساحة المقياس .

جدول رقم (3) إجابات العينة حول تأثير أساليب التلاعب في قائمة التدفق النقدي

ت	أساليب الاحتيال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين c.v	نسبة التأثير %
1	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من اجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية.	4.10	0.62	0.15	82
2	التأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل .	4.00	0.77	0.19	80
3	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشاة .	3.74	0.66	0.18	75
4	إخفاء قدرة المنشاة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح .	3.62	0.76	0.21	72
5	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية(من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية .	3.31	0.75	0.23	66
6	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من اجل	2.76	0.79	0.29	55

	إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشاة من أنشطتها الرئيسية .	2.43	0.80	0.33	49
7	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة .	3.42	0.63	0.18	68
	المعدل العام				

يتبن من خلال ما عرضه الجدول من نتائج لتحليل إجابات العينة أن من أكثر أساليب التلاعب تأثيرا في قائمة التدفقات النقدية هو أسلوب زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من اجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية ، وقد بلغ متوسط إجابات العينة 4.10 من 5 درجة أي انه شغل 82% من مساحة المقياس او نسبة التأثير لهذا الأسلوب من التلاعب وفقا لآراء العينة وهي اكبر من نسبة التأثير المفترضة 60% بموجب المقياس ، ويلي ذلك الأسلوب الخاص بالتأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل ، أما اقل الأساليب تأثيرا فقد مثلها أسلوب استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة وقد جاء بمتوسط حسابي 2.43 وبنسبة تأثير 49% أي بدرجة تأثير متوسط وفقا للمقياس المستخدم .

وبصورة عامة واستنادا لما أظهره المعدل العام لإجابات العينة ، حيث بلغ المعدل العام لمتوسطات هذه المجموعة 3.42 من 5 درجة والذي شغل 68% من مساحة المقياس التي تتجاوز هذه النسبة درجة المتوسط الافتراضي البالغ 60% ، وبالإضافة إلى ذلك فقد أظهرت نتائج التحليل لآراء العينة ان الانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت آراء العينة أي بعدها عن متوسطها الحسابي فقد بلغ 0.63 وهو اقل من نصف وسطها الحسابي كما بلغ معامل التباين أو الاختلاف في آراء العينة 18% وهي نسبة تعتبر ضئيلة مما يعني وجود اتفاق في وجهات نظر أفراد العينة حول درجة تأثير هذه الأساليب .

ويعرض الجدول (4) ملخصا بنتائج تحليل استمارة الاستبيان

جدول (4) ملخص نتائج تحليل إجابات العينة في استمارة الاستبيان

ت	أساليب الاحتيال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين c.v	نسبة التأثير
1	أساليب التلاعب المؤثرة على نتيجة النشاط.	3.75	0.79	0.21	75
2	أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة المركز المالي.	3.66	0.82	0.22	73
3	أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة التدفق النقدي.	3.42	0.63	0.18	68
	المعدل العام	3.61	0.17	0.05	72

3- 2 : اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات

لغرض اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة حسب متطلبات فرضيتي الدراسة الأولى والثانية جرى استخدام مصفوفة ارتباط كندال للعلاقة بين المتغيرات وكالآتي :

1- الفرضية H1,1 (فرضية وجود العلاقة بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم المالية) .

يتضح من معطيات الجدول (5) أن هناك علاقة ارتباط بمستوى معنوية (0.01) بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم بدرجة (0.49) .

جدول (5) مصفوفة ارتباط كندال للعلاقة بين التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم المالية

المتغير	التلاعب نتيجة النشاط	مصداقية القوائم المالية	درجة الحرية	T المحسوبة	T الجدولية
التلاعب نتيجة النشاط	1	0.49	42	2.06	1.684
مصداقية القوائم المالية	0.49	1			

ويبدو من الجدول (5) أن قيمة (t) المحسوبة (2.06) اكبر من قيمتها الجدولية بمستوى معنوية (0.05) وبحدود ثقة 95% وهو ما يؤكد قوة العلاقة بين المتغيرين على مستوى هذه الدراسة

وعليه يمكن قبول فرضية البحث H1.1 التي تشير إلى وجود علاقة ارتباط ذو دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم المالية .

2- الفرضية H1,2 (فرضية وجود العلاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية):

يبين الجدول (6) أن هناك علاقة ارتباط مقبولة وبدرجة (0.44) بين أساليب التلاعب باستخدام قائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية بمستوى معنوية 0.01 وبهدف التحقق من معنوية تلك العلاقة بين هذين المتغيرين جرى اختبار معامل ارتباط كندال بمقياس (t) حيث أظهرت النتائج إن قيمة (t) المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية بمستوى معنوية (0.05) وبحدود ثقة 95% وهو ما يؤكد قوة العلاقة بين المتغيرين **وقبول فرضية البحث الفرعية الثانية (H1.2) بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية.**

جدول (6) مصفوفة ارتباط كندال بين التلاعب بقائمة المركز المالي ومصداقية القوائم المالية

المتغير	التلاعب نتيجة النشاط	مصداقية القوائم المالية	درجة الحرية	t المحسوبة	t الجدولية
التلاعب بقائمة المركز المالي	1	0.44	42	2.91	1.684
مصداقية القوائم المالية	0.44	1			

3- الفرضية H1,3 (العلاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية):

توضح معطيات الجدول (7) وجود علاقة ارتباط قوية (0.576) بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية بمستوى معنوية 0.01 ، ولغرض التحقق من معنوية تلك العلاقة بين المتغيرين جرى أيضا استخدام معامل ارتباط كندال بمقياس (t) حيث أظهرت النتائج أن قيمة (t) المحسوبة البالغة (4.23) اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.684) بمستوى معنوية (0.03) وبحدود ثقة 95% وهذا ما يؤكده قوة العلاقة بين المتغيرين **وقبول فرضية البحث الفرعية الثالثة (H1,3) بوجود علاقة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية .**

جدول (7) مصفوفة ارتباط كندال بين التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية

المتغير	التلاعب نتيجة النشاط	مصداقية القوائم المالية	درجة الحرية	t المحسوبة	t الجدولية
التلاعب بقائمة التدفقات النقدية	1	.576	42	4.23	1.684
مصداقية القوائم المالية	.576	1			

3-3 : اختبار وتحليل علاقات التأثير بين المتغيرات

لقد افترض الباحث وجود علاقات تأثير ذات دلالة معنوية بين متغيرات الدراسة التفسيرية (أنماط المحاسبة الإبداعية التفسيرية كل على حده ومتغير الدراسة الاستجابي (مصداقية القوائم المالية) وقد جرى تمثيل هذه العلاقة بعدد من الفرضيات التي ستختص هذه الفقرة من الدراسة بالكشف عنها وتحليلها بحسب ترتيب ورودها في تسلسل الفرضية الرئيسية الثانية .

1- الفرضية الفرعية الأولى (H2,1) (وجود علاقة تأثير معنوية بين أساليب التلاعب بنتيجة النشاط (X1) ومصداقية القوائم المالية (Y) .

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط إلى أن التلاعب بنتيجة النشاط (X1) يؤثر في مصداقية القوائم المالية (Y) وهذا التأثير يفترض وجود علاقة دالية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية :

$$Y = a + b1\ x1$$

إذ أن a تمثل الحد الثابت وان هذه العلاقة تعني أن مصداقية القوائم المالية هي دالة للقيمة الحقيقية لأنماط التلاعب بنتيجة النشاط أما تقديرات هذه القيم ومؤشراتها الإحصائية فقد حسبت على مستوى عينة الدراسة البالغ (43) مكتب وكانت معادلة الانحدار البسيط كالآتي :

مصداقية القوائم المالية = (3.228) + (0.396) نتيجة النشاط

وفي إطار هذه الصياغة فأن جدول تحليل التباين هو كما موضح بالجدول 8 أدناه :

جدول (8) تحليل التباين (ANOVA) للتأثير بين أنماط التلاعب بنتيجة النشاط ومصداقية القوائم المالية:

مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار	1	1.662	1.662	7.55	.009
الخطأ	41	10.241	0.249		
المجموع	42	11.90			

المصدر : من إعداد الباحث بالاستفادة من مخرجات الحاسبة الالكترونية وهكذا في كل الجداول اللاحقة.

أما جدول المعاملات فقد قدم النتائج الآتية

جدول (9) معاملات الانحدار (Cofficients)

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	معامل t	مستوى المعنوية
	المعامل	الخطأ المعياري	بيتا		
الثابت	3.228	0.373	0.396	7.883	0.000
التلاعب بنتيجة النشاط	.262	0.095		2.849	0.009

يتضح من جدول تحليل التباين للعلاقة بين المتغيرين أن قيمة (F) البالغة (7.55) كبيرة عند مقارنتها بقيمتها الجدولية وبمستوى معنوية 0.05وبدرجة حرية (41 ، 1) وهذا يعني أن منحنى الانحدار (Slope) كاف لوصف العلاقة بين X1 و Y بمستوى ثقة 95% كما أن قيمة الحد الثابت (الالفا) البالغة (3.228) تعني أن هناك وجود قوي لمصداقية القوائم المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل ، أما قيمة الميل الحدي (0.396) أو (b1) المرافقة لـ X1 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في أنماط التلاعب بنتيجة النشاط سيؤدي إلى تغيير مقداره 0.396 أو بحدود 40% في مصداقية القوائم المالية **وعلى هذا الأساس تقبل فرضية الوجود H2,1 بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين وترفض فرضية العدم بينهما .**

2- الفرضية الفرعية الثانية (H2,2) (وجود علاقة تأثير معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي (X2) ومصداقية القوائم المالية (Y)) :

أن وجود مثل هذا التأثير يفترض وجود علاقة دالية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة في معادلة الانحدار الآتية :

$$Y = a + b2\ x2$$

وتعني أن مصداقية القوائم المالية كمتغير تابع (Y) هي دالة للقيمة الفعلية لنمط التلاعب بقائمة المركز المالي ، أما تقديرات هذه القيم ومؤشراتها الإحصائية فقد حسبت بنفس الطريقة السابقة وكانت معادلة الانحدار البسيط كالآتي :

مصداقية القوائم المالية = 2.828 + 0.543 قائمة المركز المالي

وفي أطار هذه الصياغة فأن جدول تحليل التباين اظهر النتائج الآتـــية :

جدول (10) تحليل التباين (ANOVA) لتأثير أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي على مصداقية القوائم المالية :

مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار	1	3.30	3.30	13.198	0.000
الخطأ	41	9.828	0.24		
المجموع	42	13.128			

اما جدول المعاملات فقد قدم النتائج الآتية :

جدول (11) معاملات الانحدار

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	معامل t	مستوى المعنوية
	المعامل	الخطأ المعياري	بيتا		
الثابت	2.828	0.336	0.543	7.587	0.000
التلاعب بقائمة المركز المالي	0.336	0.087		3.897	0.000

يتضح من الجدول أن قيمة (F) البالغة (13.198) كبيرة عند مقارنتها بقيمتها الجدولية (عند مستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (41 ، 1) مما يدل على أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين (X2 و Y) بمستوى ثقة (95%) وهذا ما تؤكده معنوية (X) على وفق اختيار (t) فقد بلغت (3.897 tx2) وهو مؤشر جيد **وعلى أساس هذه النتائج تقبل الفرضية الفرعية H2,2 بوجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي (X2) ومصداقية القوائم المالية (Y) .**

3- الفرضية الفرعية الثالثة (H2,3) : (وجود علاقة تأثير معنوية بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية (X3) ومصداقية القوائم المالية (Y)) .

كما هو الحال بالنسبة للفرضيتين السابقتين يتطلب التأثير المفترض وجود علاقة دالية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية :

$$Y = a + b3\ x3$$

وتعني أن مصداقية القوائم المالية كمتغير تابع دالة للقيمة الحقيقية لنمط التلاعب بقائمة التدفقات النقدية وبالتالي أمكن الحصول على معادلة الانحدار الآتية :

مصداقية القوائم المالية : (1.331) + (0.585) التلاعب بالتدفقات النقدية ، وفي إطار هذه المعادلة فأن جدول تحليل التباين أظهر النتائج الآتية :-

جدول (12) تحليل التباين (ANOVA) لتأثير أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية (X3) بمصداقية القوائم المالية (Y)

مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار	1	6.521	6.521	23.77	0.000
الخطأ	41	6.498	0.158		
المجموع	42	13.019			

أما جدول المعاملات فقد أظهر النتائج الآتية :

جدول (13) معاملات الانحدار

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	معاملt	مستوى المعنوية
	المعامل	الخطأ المعياري	بيتا		
الثابت	1.331	0.478	0.585	2.74	0.009
التلاعب بقائمة المركز المالي	0.649	0.108		5.882	0.000

يتضح من جدول تحليل التباين لتأثير أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية (X3) في مصداقية القوائم المالية (Y) إن قيمة (F) (23.77) كبيرة عند مقارنتها بقيمتها الجدولية بمستوى معنوية (0.05) وبدرجة حرية (41 ، 1) وهو ما يؤكد مرة أخرى كفاية منحنى الانحدار لوصف العلاقة بين (Y) و (X3) بمستوى ثقة 95% وهو ما تؤكده قيمة معنوية (X) على وفق اختيار (t) حيث بلغت قيمة (5.882 tx3) ، أما قيمة الثابت (1.331) فهي تدل على ان هناك وجود لمصداقية القوائم المالية بهذا المقدار حتى عندما يكون التلاعب بقائمة التدفقات النقدية مساوياً للصفر ، أما الميل الحدي فيشير إلى تغييراً مقداره (1) في أنماط التلاعب بقائمة التدفقات النقدية سيؤدي إلى تغيير بحدود (0.585) في مصداقية القوائم المالية **وهذه النتائج تدعم قبول فرضية التأثير الفرعية الثالثة (H2,3)** .

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات conclusions & Recommendations

1-4 : الاستنتاجات .

1-1-4 استنتاجات الدراسة النظرية

1- هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة من خلالها التأثير على القوائم المالية الصادرة عنها مما يضعف من مصداقيتها ومنها أساليب التلاعب في الايردات، المصروفات ، الموجودات ، المطلوبات وقائمة التدفقات النقدية .

2- توجد وسائل عديدة لكشف أساليب التلاعب آو الحد منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وحوكمة الشركات لما لهذه الأجهزة من خبرة في مواجهة ممارسات الإدارة في التلاعب في القوائم المالية .

3- من أهم دوافع الإدارة في ممارسة أساليب الاحتيال هو إعطاء انطباع مضلل لايعكس الواقع الحقيقي للشركة من اجل تحقيق أهداف خاصة ، منها زيادة مكافآت الإدارة عندما ترتبط هذه المكافآت بحجم الأرباح المتحققة وكذلك لأجل إخفاء فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشاة .

4-1-2 استنتاجات الدراسة التطبيقية

1- أثبتت نتائج تحليل استمارة الاستبيان اتفاق العينة على وجود تأثير مهم لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية من خلال ما أظهره المتوسط الحسابي العام لمجمل الأساليب الذي بلغ 3.61 من 5 درجات وبنسبة تأثير 72% وهذه النتيجة تتفق مع نتائج التحليل النظري للبحث .

2- كان هناك تفاوت ضئيل في آراء عينة البحث حول تأثير أساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية حيث سجل معامل الاختلاف في إجابات العينة 0.05 فقط .

3- اظهر اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين المتغير المعتمد (Y) أو مصداقية القوائم المالية والمتغيرات المستقلة آو أشكال التلاعب بـ (نتيجة النشاط ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية) وجود ارتباطات قوية ومعنوية بحدود ثقة 95% بينهما وكانت أقوى تلك الارتباطات بين التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصداقية القوائم المالية حيث سجل معامل الارتباط بينهما (0.576) تليه العلاقة بين التلاعب بنتيجة النشاط والمصداقية حيث بلغ معامل الارتباط بينهما (0.49) .

4- تمخض عن اختبار وتحليل علاقات التأثير بين المتغير التابع ومجموعة المتغيرات المستقلة استجابة قيم المتغير التابع (مصداقية القوائم المالية) في حالة تغير قيم المتغيرات المستقلة أو المتنبأ بها (predictor) المذكورة (3) أعلاه ، وهذا يعني أن تلك المصداقية كانت دالة للقيم الحقيقية لأنماط التلاعب الثلاثة بمستوى ثقة 95% وهو ما وفر أساسا سليما لقبول فرضيات التأثير التي أشارت إلى وجود علاقات تأثير ذات دلالة معنوية بين متغيرات الدراسة التفسيرية ومتغيرها الاستجابي (مصداقية القوائم المالية) .

4-2 التوصيات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

1- العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام الشركات بإعدادها وفق المعايير المحاسبية المقبولة والمتطلبات القانونية .

2- عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المتحققة لأنه قد يدفع الإدارة إلى تضخيم الأرباح مع وجود خسائر أخرى .

3- تفعيل دور الرقابة الداخلية في المنشآت وذلك بفك ارتباطها بالإدارة لجعلها رقيبا عليها وليس جزءا منها .

4- إعطاء دور اكبر للرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من اجل كشف حالات التلاعب التي تمارسها إدارات الشركات والتركيز على المواضع التي تستغلها الإدارة للتلاعب وعدم الاعتماد فقط على صافي الارباح في تقييم أداء الشركة لأنه قد تحقق الشركة أرباح ولكن لا توجد لديها القدرة على توزيعها .

5- إعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس تسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب .

6- إصدار تشريعات تلزم الإدارة التقيد بأخلاقيات المهنة وتحديد عقوبات رادعة بحقها في حالة ممارستها للتلاعب .

7- تدعيم آليات حوكمة الشركات من خلال إنشاء لجان رقابة فعالة تتولى الإشراف على عمليات الرقابة الداخلية والخارجية ، والفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية .

المصادر

الكتب

(1) الحيالي ، وليد ناجي ، نظرية المحاسبة ، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007 . www.ao-acdemy

(2) توماس ، وليم وهنكي ، امرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب ومراجعة د. احمد حامد حجاج ، د. كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، 2002 .

(3) عبد الله ، خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية والعملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2007.

(4) فرد ، ويستون وبوجين ، برجام ، التمويل الإداري ، الجزء الأول ، تعريب د. عدنان داغستان ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 1993 .

البحوث العلمية والرسائل

(5) إبراهيم ، محمد زيدان ، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال ، دراسة اختبارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، مصر ، 2006 .

(6) أبو عجيلة ، عماد محمد علي وحمدان علام ، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن) بحث مقدم إلى الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، 2009 .

(7) أبو الخير ، مدثر طه ، المنظور المعاصر للتحفظ المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتداولة في سوق الأسهم المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2010.

(8) ابو غزالة ، طلال ، المعايير المحاسبية الدولية ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الاردن ، 1999 .

(9) أحمد ، سامح محمد رضا ، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة ، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، مصر ، 2008 .

(10) الأغا ، عماد سليم ، اثر حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، جامعة الأزهر ، غزة ، رسالة ماجستير ، 2011.

(11) البارودي ، شريف محمد ، دراسة اختبارية لجودة القوائم المالية في ظل أساليب المحاسبة الابتكارية ، مجلة الفكر التجاري ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، 2001.

(12) الحلبي ، ليندا حسن نمر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية الأعمال ، الأردن ، 2009 .

(13) الحميد ، عبد الرحمن ، مؤتمر المحاسبة الأول يطالب بإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية ، جريدة الرياض الاقتصادي ، الاثنين 2002/10/7 العدد 12526 السنة 38 . economy@alriyadh-np.com

(14) الدباس ، زياد ، معايير اتخاذ الشركات المساهمة العامة قرارات توزيع الأرباح السنوية، 2008 . http://Uaesm.maktoob.com/vb/uae/185255

(15) الدوغجي، علي حسين وسيد علي ، أسامة عبد المنعم ، دور قانون (ساربينز - اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد السادس والثمانون ، 2011.

(16) الشحادة: عبد الرزاق ، التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم ، متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، العدد الثاني عشر ، 2007 .

(17) الشحادة، عبد الرزاق وحميدان ، عبد الناصر ، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية ، بحث غير منشور ، جامعة الزيتونة الأردنية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2007 .

(18) الطناشي، أسامة ، محاضرة بعنوان المحاسبية الإبداعية ، دليل المحاسبين ، 2012. http://www.jps- dir.com/
(19) آل عباس، محمد ، قائمة التدفق النقدي ومنح الاسهم ، 2006. http://www.dlegt.com/article.php?do= show&id=760
(20) العطار، راضي، الاحتيال المحاسبي ، لماذا تتلاعب الشركات بنتائجها المالية وكيف ؟. سوق دمشق للأوراق المالhttp://www.syria -stocks.com
(21) القشي، ظاهر والعبادي، هيثم، اثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الاردن، مجلة المحاسبة والتامين، جامعة القاهرة، العدد 72، 2009.
(22) القطيش، حسن فليح مفلح والصوفي ، فارس جميل حسين ، أساليب المحاسبية الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السابع والعشرين ، 2011 .
(23) الكندري ، طلال حسن محمد ، درجة ممارسة الإدارة في الشركات المساهمة العامة الكويتية لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على ربحية تلك الشركات ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2012 .
(24) المخادمة ، احمد عبد الرحمن ، اثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، دراسة تطبيقية على الشركات الاردنية ، مجلة المنارة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة مؤتة ، الاردن ، ، المجلد 13 ، العدد 2 ، 2007 .
(25) المليجي ، إبراهيم السيد ، دراسة واختبار مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المساهمة المصرية ، بحث غير منشور ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر 2008 .
(26) بـــا كيـــر ، محمـــد مجـــد الـــدين ، قائمـــة التـــدفق النقـــدي ، 2010 http://arabic.majdbakir.com
(27) جديني ، رشا فتحي ، إمكانية استخدام المحاسبة القضائية في مكافحة الجرائم المالية وغسل الأموال في القطاع المالي في سوريا ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 العدد الثاني 2009 .
(28) جرار ، عدي منذر ، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2006 .
(29) جمال ، عمورة واحمد شريفي ، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية ، الملتقى الدولي ، الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر للفترة من 18-2011/5/19 .
(30) حماد، طارق عبد العال، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية، دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه في الفلسفة المحاسبية، جامعة عين شمس، مصر 1997.
(31) حمدان، علام محمد موسى، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، بحث غير منشور، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، 2010.
(32) خليل، محمد احمد ابراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الاول، 2005.
(33) درويش، محمد مسلم، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق 2009.
(34) دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول في كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان للفترة من 29- 2005/3/3 .
(35) دهمش، نعيم، القوائم المالية والمبادىء المحاسبية، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الاردن، 1995 .

(36) رضا، جاو حدو، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، حالة الجزائر، مجلة التواصل العدد (20)، 2007، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، الجزائر .
(37) سلوم ، حسن عبد الكريم ونوري ، بتول محمد ، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية . الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2010.
(38) شتيوي ، أيمن أحمد ، تأثير مخاطر الدعاوي القضائية على ممارسات التحفظ المحاسبي في الشركات المتهمة بالتلاعب ، بالتطبيق على سوق الأسهم المصرية ، بحث غير منشور، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك، سعود، 2010.
(39) صيام ، وليد زكريا ، مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع المنعقد خلال الفترة 16-18 نيسان 2007 جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن .
(40) عبد الفتاح ، محمد عبد الفتاح ، إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، مصر، 2011.
(41) عمر، محمد عبد الحليم، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، بحث مقدم في ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصادية، جامعة الأزهر للفترة 15-2000/4/16.
(42) عيسى، سمير كامل محمد، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلد 45، 2008.
(43) فهيمة ، بديسي، الحوكمة ودورها ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبي، بحث غير منشور، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسطنطينية، الجزائر.
(44) مرعي، ليلى أحمد، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسة إدارة الإنتاج مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، 2002.
(45) مطر، محمد والحلبي، لينا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الأردن، بحث غير منشور، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009 .
(46) مقلد، محمد محسن عوض، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر ، 2010.

الوثائق الأخرى

(47) قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل .
(48) قانون الشركات السوري رقم 29 لسنة 2011 .
(49) قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997
(50) معيار التدقيق الدولي (240) لسنة 2004.
(51) معايير المحاسبة الدولية (1 ، 2 ، 12 ، 16 ، 18 ، 21 ، 23 ، 36 ، 37 ، 38) .
(52) نشرة المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق وقواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2007 .

المصادر باللغة الأجنبية

(1) Chi-chi, O.A .& Ebimobowei, Appah, Fraudulent activates and Forensic Accounting Ferries of Bank in port Harcourt, Nigeria, Asian Journal of Business Man 4 (2) 2012 .
(2) DeZoort, T., Hermanson, D., Houston , R. Audit Committee support For Auditors: The Effects of materiality Justification and Accounting precision Journal of Accounting and Public policy, 22, 2003.
(3) James E. Hunton, Robert Libby and cheri L. Mazza "Financial Reporting Transparency and Earning Management" The Accounting Review, VoL.81, No. 1, 2006

(4) Guhuimin , chris Ryan "Ethics and Corporate social responsibility an analysis of the views of chine's hotel managers" International Journal of hospitality management, vol. 3. No.4, 2011.
(5) Hamdan A., The Relation between Creative Accounting and Divident payment Evidence from Dubai, Financial Market interdisciplinary Journal of Contemporary Reasrch in Business, No.2, 2010.
(6) Howard, schilit, Financial shenanigan, Second, edition, MC. Grow – Hill , 2002 .
(7) Michelson, S., Jordan & Wagner, J., and Wotton , C. "The Relation ship Between the smoothing of Reported income and Risk , Adjusted Returns" Journal of Economics and Finance Vol. 24, No.2, 2000.
(8) Mulford, C.E . The Financial Numbers Game, Johon Wiley & Inc ., 2002 .
(9) Rezaee , Z. Restoring Public trust in the accounting profession by developing anti–fraud education, programs and auditing, Managerial Auditing Journal 750. 19, No1, 2004 .
(10) Rodgers, Paul, Financial Analysis Managerial, Chartered Institute of Management Accountants, 2007.
(11) Roychowdhury, S. Earning manag ment through real activities mani pulation journal of accounting and Economics, 750. 42 No.3 . 2006 .
(12) Scott, B. Jackson and Marshall, K. Pitman Auditors and Earning Management The CPA Journal, VOL. 71 No.7, 2009/
(13) Spencer, K. , Pickett The Internet Auditing handbook UK. Wiley, 2003.

الملاحق

م/ استبانة

بعد التحية ..

تهدف هذه الاستبانة إلى استطلاع وجهة نظركم حول تأثير أساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية في المنشآت الاقتصادية .

أرجو تقييم درجة تأثير الأساليب التي تحتويها الاستبانة في الجداول رقم، 1، 2، 3، 4 بوضع علامة (√) أمام الاختيار الذي تراه مناسبا .

مع العلم أن المعلومات الواردة في الاستبانة هي لأغراض البحث العلمي فقط ولا تستخدم لأغراض أخرى، لذا لا ضرورة لذكر الاسم .

مـــع التقديـــــــــر ..

الباحث

جدول رقم (1) أساليب التلاعب المؤثرة على نتيجة النشاط

ت	أساليب التلاعب	درجـــة التأثير				
		كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا
		5	4	3	2	1
		81-100	61-80	41-60	21-40	0-20
1	الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال تقديم الخدمة مثل اعتبار البضاعة المرسلة إلى وكلاء البيع كمبيعات .					
2	عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة بهدف التهرب الضريبي .					
3	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاءها في بداية السنة اللاحقة بهدف تضخيم أرباح السنة الحالية .					
4	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون من أجل زيادة المصروفات أو تخفيضها .					

5	عدم تثبيت قيمة المشتريات في آخر السنة لغرض ترحيلها للسنة اللاحقة .					
6	رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة لا علاقة لها بها .					
7	معاملة المصروفات الرأسمالية على أساس أنها مصروفات جارية .					
8	التلاعب في احتساب الاندثارات والاطفاءات إما بزيادتها أو تخفيضها					
9	تغيير في طرق احتساب الاندثار بدون وجود مبرر .					
10	المبالغة في احتساب مخصصات الطوارئ .					
11	عدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها .					
12	تضمين الأرباح التشغيلية إيرادات عن بنود غير عادية كتسجيل أرباح بيع الأصول على أساس أنها إيرادات تشغيلية .					
13	احتساب قيمة مبيعات الشهر الأول من السنة اللاحقة ضمن مبيعات السنة الحالية .					
14	الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على تحققها .					
15	التلاعب في تصنيف الإيرادات بإظهار أنواع أخرى لها من اجل إظهار قدرة غير حقيقية للشركة في خلق الإيرادات .					
16	عدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة لأجل اعتبارها من أرباح الشركة الأم .					
17	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات .					
18	عدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها .					
19	تخفيض بنسبة كبيرة لأسعار المنتجات في أيام معدودة من أجل زيادة أرباح السنة الحالية.					
20	زيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من اجل زيادة المبيعات .					

جدول رقم (2) أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة المركز المالي

ت	أساليب التلاعب	درجة التأثير				
		كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا
		5	4	3	2	1
		81-100	61-80	41-60	21-40	0-20
1	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من اجل تحسين قائمة المركز المالي .					
2	عدم الإفصاح عن الحجز على الموجودات الثابتة لضمان قروض أو غيرها .					
3	التلاعب في تصنيف الذمم باعتبار طويلة الأجل على أساس أنها قصيرة الأجل لغرض تحسين السيولة .					
4	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة مثل شهرة المحل بالرغم من عدم شراءها .					
5	إظهار رصيد المدينين بأكثر من حقيقته بتضمينه ديون على الشركات التابعة أو فروعها.					
6	عدم الكشف عن الأرصدة الكبيرة للديون غير المتحركة أو المشكوك في تحصيلها .					
7	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل .					
8	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للشركة .					
9	تأجيل قيد المبالغ المستلمة عن دفعات مقدمة بهدف تحسين الوضع المالي في المنشأة .					
10	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الموجودات المتداولة لتحسين الوضع المالي للشركة .					
11	الاعتراف بموجودات نقدية غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية .					
12	التلاعب في تصنيف الالتزامات من خلال اعتبار الالتزامات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل .					
13	عدم تسجيل الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة .					

14	عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية .					
15	إعادة تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق كخسائر					
16	تسجيل بضاعة تالفة بقيمة عالية ضمن قيمة المخزون السلعي .					

جدول رقم (3) أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية

ت	أساليب التلاعب	درجة التأثير				
		كبير جدا	كبير	متوسط	قليل	قليل جدا
		5	4	3	2	1
		81-100	61-80	41-60	21-40	0-20
1	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الموجودات الثابتة باعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية من اجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشاة من أنشطتها الرئيسية .					
2	التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية في المنشاة .					
3	إخفاء قدرة المنشاة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح .					
4	التأخير في تسديد التزامات الشركة من اجل إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل .					
5	استبعاد بعض النفقات من التدفقات النقدية مثل فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير باعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة .					
6	زيادة الموجود النقدي للسنة الحالية بإضافة الإيرادات المستلمة في بداية السنة اللاحقة من اجل زيادة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية.					
7	التلاعب من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية(من حقوق الملكية) على أساس أنها من عمليات تشغيلية .					

جدول رقم (4) خصائص القوائم المالية

ت	الخصائص	درجة المصداقية				
		كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جدا
		5	4	3	2	1
		81-100	61-80	41-60	21-40	0-20
1	إعداد القوائم المالية ووصولها إلى مستخدميها في الوقت المناسب .					
2	تكون القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .					
3	ان تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها .					
4	تتصف القوائم المالية بالقدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية للمنشاة .					
5	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة .					
6	تتضمن القوائم المالية معلومات محايدة لاتفضل مصلحة فئة معينة على فئة أخرى .					
7	الإفصاح عن كافة البيانات والمعلومات ذات الأهمية النسبية المتعلقة بنشاط المنشاة .					
8	الثبات في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية للأحداث أو العمليات المالية في المنشاة .					
9	أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم قابلة للمقارنة على مستوى المنشاة أو المنشات المماثلة .					
10	أن تكون المعلومات الواردة في القوائم قابلة للتحقق منها .					
11	اعداد القوائم المالية بطريقة تكون المعلومات الواردة فيها مفهومة لجميع مستخدميها .					