

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

د: هاجر أحمد الهادي الوصيف محاضر كلية المحاسبة غريان

د: عقاف البهلول ميلود الغضبان محاضر كلية المحاسبة غريان

أ: محمد صلاح عاشور محاضر قسم المحاسبة بجامعة إفريقيا للعلوم الإنسانية والتطبيقية

الملخص

تتبع أهمية هذه الدراسة في كونها تبحث في مدى القدرة علي الحد من تطبيقات أنماط اساليب المحاسبة الابداعية بليبيا وانعكاساتها وخاصة في ظل التغيرات الحادثة على المستوى العالمي والمحلي.

حيث تم تجميع البيانات باستخدام صحيفة الاستبيان واستخدام كل من الإحصاء الوصفي والاستدلالي في تحليل البيانات، ووفرت الدراسة دليل علمي على وجود علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصداقية القوائم المالية، وعلى انعكاس أنماط وأساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية.

Abstract

The importance of this study stems from the fact that it examines the extent of the ability to limit the applications of patterns of creative accounting methods in Libya and their implications, especially in light of the changes taking place at the global and local levels.

Where data were collected using the questionnaire sheet and using both descriptive and inferential statistics in analyzing the data, the study provided scientific evidence of a relationship between patterns of manipulation of financial statements and the reliability of financial statements, and the reflection of patterns and methods of manipulation on the reliability of financial statements.

المقدمة:

ما زالت مسؤولية المدقق عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف واحتيال من أكثر القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بـ (فجوة التوقعات) وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المدققين والمراجعين وما يقوم به المدققين والمراجعين بالفعل طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

وإذا كانت طوائف المجتمع المهتمة بقرير التدقيق يتوقعون أن يكتشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات، إلا أن معايير المهنة قد أكدت أن مسؤولية المدققين نتجه أن تصميمهم للتدقيق لا يتم في المقام الأول لاكتشاف

الغش والأخطاء فقط، والمثير للجدل أنه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الاهتمام بمسؤولية المراجعين في اكتشاف حالات الغش والتحرير قد نشط و بدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، فضلا عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم التلاعب والغش والتحرير في بيانات الكثير من المنشآت ولاسيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وقد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام للمحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة.

مشكلة الدراسة:

تتجسد المشكلة بالدراسة عن وجود علاقة بينية تأثيرية بين أنماط المحاسبة الإبداعية وبين مصداقية القوائم المالية التي تفصح بموضوعية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية بحيث تكون ركيزة أساسية لاتخاذ قرارات إدارية تتأثر بالضرورة بمدى مصداقية القوائم الصادرة عنها ومما سبق تم صياغة مشكلة الدراسة في شكل تساؤلات أهمها :-

(1) هل هناك علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصادقية القوائم المالية؟

(2) هل تنعكس تلك الأنماط وأساليبها على موثوقية القوائم المالية؟

(3) هل توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية؟

(4) هل توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية؟

أهمية الدراسة:- تنبع أهمية هذه الدراسة في كونها تبحث في مدى القدرة على الحد من تطبيقات أنماط أساليب المحاسبة الإبداعية بليبيا وانعكاساتها وخاصة في ظل التغيرات الحادثة على المستوى العالمي والمحلي.

أهداف الدراسة: هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

(1) التعرف على مدى استخدام وتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بليبيا.

(2) التعرف على أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة واثرها على مصداقية القوائم المالية .

(3) التعرف على وسائل التغلب على المعوقات التي تحول دون التصدي لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بليبيا، وذلك باقتراح التوصيات و المقترحات التي تساعد في التغلب عليها.
فرضيات الدراسة:

- (1) توجد علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصادقية القوائم المالية؟
- (2) تنعكس تلك أنماط وأساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية؟
- (3) توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية؟
- (4) توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية؟

حدود الدراسة:-

حدود زمنية: 2018م-2019م

حدود مكانية: مكاتب المراجعة في بلدية طرابلس.

حدود موضوعية: ما مدي تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصادقية القوائم المالية.

منهجية الدراسة:- مصادر جمع البيانات: وقد تمثلت مصادر جمع البيانات بمصدرين هما:

المصادر الأولية: تتمثل في إعداد استبيان وذلك لغرض اختبار تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصادقية القوائم المالية.

المصادر الثانوية: وتمثلت في الاعتماد على الكتب والمراجع والمجلات والرسائل العلمية كرسائل الماجستير والدكتوراه وأبحاث الدوريات المحكمة وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.

الدراسات السابقة:

(1) دراسة جعارة، أسامة عمر، القضاة، كمال أحمد، أبو تمام، ميساء (2015) بعنوان: أثر إدراك الماليين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية. هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء أثر إدراك المحاسبين والمدققين و المحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. طبقت الدراسة على عينة تكونت من (261) مستجيبا من المحاسبين والمدققين والمحللين

الماليين ومستخدمي البيانات المالية أي 30 % من مجتمع الدارسة البالغ 865 مالياً.

وتوصلت الدارسة الى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. كما تبين أنه يوجد إدراك لدى الماليين لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. وأشارت النتائج أيضاً الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدارسة بشأن أثر إدراك الماليين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية. وأوصت الدارسة بضرورة إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

(2) دراسة عبد الله، احمد حسن علي(2015) بعنوان: أثر استخدام

المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية. هدفت هذه الدارسة إلى قياس أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، ولتحقيق هدف الدارسة تم اتباع المنهج الوصفي في عرا البيانات، والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدارسة التي تم استقاء بياناتها من مصدرين رئيسيين: المصادر الأولية والمصادر الثانوية. ولقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج :

- ❖ وجد أن هناك دور مباشرة وقوية بين كل من استخدام المحاسبة الابتكارية ونظام المعلومات المحاسبي المستخدم في البنوك التجارية.
- ❖ وجد أن هناك أثراً مباشراً لاستخدام ادوات المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية.
- ❖ وجد عدم اتفاق بين عينة الدارسة حول درجة أثر استخدام ادوات المحاسبة الابتكارية في تصميم النظام المحاسبي على موثوقية المعلومات المحاسبية .

وأخيراً فقد أوصت الدارسة بعدد من التوصيات المهمة من أهمها ما يلي:

- ❖ ضرورة الاستمرار باستخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية المعمول بها في البنوك التجارية الأردنية لما لها من أثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية.

❖ العمل على استخدام ادوات ابتكارية جديدة تضمن تفاعل الدورات المحاسبية بشكل يضمن السرعة والدقة في تأدية عمليات القياس والإفصاح في البنوك التجارية الأردنية.

(3) دراسة علي، عيسى عمر أحمد، جلابة، هابيل عمر الدرديري، (2017) بعنوان: أثر استخدام المحاسبة الإبداعية علي جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. تحاول هذه الدراسة التعرف على أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية المستخدمة في المصارف. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة السوق الأخلاقي للمحاسب في ظهور المحاسبة الإبداعية. أثبتت هذه الدراسة بأن مهنة المحاسبة تحتاج إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني أساليب المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بتطبيق خاصية الثبات النسبي في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية حتى تساعد في إمكانية المقارنة في القوائم المالية.

الإطار النظري للدراسة: وسيتم خلال هذا الدراسة استعراض أساليب ومفاهيم أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال المحورين رئيسيين هما:
المحور الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها
أولا مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية حدثاً من مواليد الثمانينات، بدأت عندما الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ولهذا فقد أرادت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبذلها. وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب ظهر عديد التعريفات، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، و فيما يلي سنعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.
لقد تم تعريف المحاسبة الابتكارية على أنها ادوات ابتكارية يصممها المحاسبون ويفعلوها في نظام الشركة المالي، وتحديدًا عند البدا بنشاط الشركة

وبشكل يضمن تفاعل الدورات المحاسبية بشكل يضمن السرعة والدقة في تأدية عمليات القياس والافصاح.

ولقد عرفها معجم اوكسفورد لإدارة الاعمال المحاسبية الابتكارية على انها تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل م النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن، وبالعالم يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المراحل الاولى عند انشاء الشركة.

لقد عرف البعض أيضا المحاسبة الابتكارية على انها عبارة عن اختراعات او ابتكارات جديدة في المحاسبة ممثلة بطرق أو نماذج قياس تعزز الاداء المالي بشكل يتم من خلاله تحقيق اهداف وغايات المؤسسة وتمكنها من منافسة مثيلاتها في السوق، وضمان استمراريتها في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة. من أبرز التعريفات للمحاسبة الإبداعية ما قدمه جرفلثز 1986 (Grifliths) إذ عرفها على أنها "الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبرها عملية خداع كبرى⁽¹⁾ عموماً يوجد العديد من التعريفات الأخرى التي يصعب ذكرها جميعاً، إلا أن القارئ يلمس وجود مفاهيم يجمع عليها المعرفين بالمحاسبة الإبداعية، وهكذا يمكن الإشارة إلى هذه المفاهيم التعميمات التالية:

- (1) أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- (2) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تغير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- (3) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي هي ممارسات قانونية.
- (4) أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها إلى ما يريدون.⁽²⁾

(1) دهمش، نعم وعفاف ابو زر، (2005م)، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية... عرض وتحليل، (المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم، جامعة الإسراء الأهلية، - الإدارية والمالية للفترة 29-31 مايو عمان، الأردن).

(2) الشمتري، منيرة وفاطمة العريفان، (2008م)، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، إدارة المخالفات المالية، (الأردن ديوان المحاسبة، مسابقة البحوث التاسعة) .

ثانياً: الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية.
يمكن حصر أهم الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الإبداعية بالتالي:

- (1) اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث و استهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به⁽¹⁾
- (2) التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم و التنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادةً ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.⁽²⁾
- (3) القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.
- (4) التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة.
- (5) العمل على إلغاء غالبية بدائل المعالجة القياسية والمعالجة البديلة في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات.
- (6) إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح التطبيق العملي بسبب الصعوبات المتعددة في التطبيق العملي للكثير من فرق ارت معايير المحاسبة.
- (7) العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض يكتنفها.

⁽¹⁾ الحلبي، ليندا، (2009 م)، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن).

⁽²⁾ الخشراوي، علي محمود ومحمّد ناصر الدوسري، (2008 م)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، (مسابقة البحوث التاسعة، إدارة المخالفات المالية، الأردن، ديوان المحاسبة).

(8) إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملاحق.

المحور الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات و من ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي عرض أهم الاتجاهات والوسائل و الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:-

(1) ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجع.

(2) بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، و كذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة

الشركات CORPORATE GOVERNANCE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية

(3) خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

❖ من قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فإنه عندما أتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة و الربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ .

❖ أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى ان لايعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات

(4) أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي بقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين و لجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة

والمصادقية العالية ، حيث ان المراجع الكفو والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

(5) تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص ، و تتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

(6) تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد. وبشكل عام فالخلاصة الى ان المراجع الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء ، وهنا لابد من الإشارة الى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية ، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا ان هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

الاطار التطبيقي:

أولاً: المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى حيث تناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحثون في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

ثانياً: منهجية الدراسة: بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحثون المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدم الباحثون مصدرين أساسيين للمعلومات:

- (1) **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحثون في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة والدوريات والمقالات والتقارير والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
- (2) **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحثون إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث صممت خصيصاً لهذا الغرض ووزعت على عينة الدراسة.

ثالثاً: مجتمع الدراسة: مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحثون. وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة. وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مكاتب المراجعة في بلدية طرابلس.

رابعاً: أداة الدراسة: اعتمد الباحثون على الاستبيان كأداة رئيسة في جمع المعلومات اللازمة عن موضوع الدراسة وهي: (تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية علي مصداقية القوائم المالية)

مجتمع العينة: وزعت أسئلة الاستبيان علي مكاتب المراجعة في بلدية طرابلس حيث تم توزيع 10 مفردات الإجابة عليها تم استرجاع 10 مفردة منها قد قسم الاستبيان الي مجموعتين من الأسئلة حيث تتضمن المجموعة الأولى البيانات الشخصية عن أفراد الدراسة والمجموعة الثانية تتضمن محاور الدراسة الآتية:-

1- محور الأول: أساليب التلاعب المؤثرة علي نتيجة النشاط (ويتضمن 20 عبارة)

2- محور الثاني: أساليب التلاعب المؤثرة علي قائمة المركز المالي (ويتضمن 16 عبارة)

3- محور الثالث: أساليب التلاعب المؤثرة علي قائمة التدفقات النقدية (ويتضمن 5 عبارة)

ولأن العبارات الخاصة بموضوع الدراسة كانت إجاباتها مغلقة أي أن لكل عبارة خمسة إجابات وباعتبار الإجابات كانت رتيبه تم استخدام الطريقة الرقمية في ترميز إجابات مفردات الدراسة علي مقياس ليكرث الخماسي كما في الجدول رقم (1).

جدول (1) ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس ليكرث الخماسي

العبارة المستوى	كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً
	5	4	3	2	1

للحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم ادخال البيانات والمعلومات بالحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "Statistical Package for Social Sciences". ووزعت (10) استمارة استبيان علي عينة الدراسة حيث تم استرجاع عدد (10) استمارة استبيان والجدول رقم (2) يبين عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمفقودة والاستمارات الصالحة لتحليل، ونسبة الفاقد منها.

جدول رقم (2) توزيع استثمارات الاستبيان

الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات الصالحة لتحليل الإحصائي	الاستثمارات المستلمة الغير صالحة لتحليل الإحصائي	نسبة غير الصالحة	نسبة الصالحة
10	10	10	0	%0	%100

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الاستثمارات غير الصالحة لتحليل 0% من جميع الاستثمارات المسترجعة وهذا يعني أن جميع الاستثمارات صالحة للتحليل.

خامساً: معامل الثبات (الفا كرومباخ) Reliability

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى: إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحثون من ثبات استبانة الدراسة من خلال ما يلي:

جدول رقم (3) معامل الثبات لمجاور الاستبيان

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ	الثبات
	محور أساليب التلاعب المؤثرة على نتيجة النشاط	20	0.829	0.910
	محور أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة المركز المالي	16	0.897	0.947
	محور أساليب التلاعب المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية	5	0.856	0.925

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور حيث تتراوح، بين (0.829 و 0.897)، وكذلك قيمة الثبات كانت مرتفعة لكل محور حيث تتراوح بين (0.910 و 0.947)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع. وبذلك يكون الباحثون قد تأكدوا من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلهم على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

سادسا: الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة:

استخدم الباحثون التكرار والتكرار النسبي لوصف إجابات مفردات العينة على الأسئلة الخاصة ببياناتهم الشخصية من خلال الاستبيان وكانت نتائج التحليل الإحصائي للإجابات على البيانات الشخصية على النحو التالي:

1- توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي. الجدول رقم (4) يبين التوزيع التكراري والتكرار المنوي لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي.

جدول (4) توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي

البيان	العدد	النسبة %
عضو هيئة تدريس	4	40.0
موظف	6	60.0
طالب	0	0.0
المجموع	10	100.0

يلاحظ من الجدول رقم (4) أن أغلب أفراد عينة البحث من الموظفين حيث بلغ عددهم (6) بنسبة 60 % والشكل البياني رقم (1) يبين التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي.

2- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي: الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري والتكرار المنوي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

جدول (5) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
بكالوريوس	5	50.0
ماجستير	2	20.0
دكتوراه	2	20.0
اخرى	1	10.0
المجموع	10	100.0

يلاحظ من الجدول رقم (5) إن أغلب أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس حيث بلغ عددهم (5) بنسبة (50 %) ثم الذين مؤهلهم دكتوراه وماجستير حيث بلغ عددهم (2) بنسبة (20 %) من إجمالي عينة الدراسة والشكل البياني رقم (2) يبين التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

3- توزيع العينة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والتكرار المنوي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي. ويلاحظ من خلاله ان كل أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة حيث بلغ عددهم (10) بنسبة (100 %) والشكل البياني رقم (3) يبين التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب التخصص العلمي.

جدول (6) توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة %
محاسبة	10	100.0
إدارة أعمال	0	0.0
اقتصاد	0	0.0
تمويل	0	0.0
أخرى	0	0.0
المجموع	10	100.0

توزيع العينة حسب العمر عدد سنوات الخبرة العملية :

الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والتكرار المنوي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة. يلاحظ من خلاله ان اغلب أفراد عينة الدراسة خبرتهم من 4 الي اقل من 8 سنوات حيث بلغ عددهم (5) بنسبة (50.0 %) ثم الذين خبرتهم من 8 الي اقل من 12 سنوات حيث بلغ عددهم (3) بنسبة (30.0 %) من إجمالي عينة الدراسة والشكل البياني رقم (4) يبين التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

جدول (7) توزيع العينة حسب العمر عدد سنوات الخبرة العملية

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
اقل من 4 سنوات	0	00.0
من 4 الي اقل من 8 سنوات	5	50.0
من 8 الي اقل من 12 سنوات	3	30.0
من 12 سنة فأكثر	2	20.0
المجموع	10	100.0

ثالثاً: اختبارات الفرضيات.

اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول: نظراً لصغر حجم العينة البحث كان من الضروري تطبيق اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن البيانات المجمعة تتبع التوزيع الطبيعي وكانت النتيجة كالتالي:

جدول رقم (8) التوزيع الطبيعي للمحور الأول
Tests of Normality

المحور الأول	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
متوسط اجابات عينة الدراسة علي اسئلة المحور الاول من الاستبيان	230.	10	134.	885.	10	151.
a. Lilliefors Significance Correction						
*. This is a lower bound of the true significance.						

من الجدول رقم (8) والشكل رقم (5) يتبين ان البيانات المتحصل عليها من اجابات عينة البحث علي اسئلة المحور الاول من الاستبيان باستخدام اختبار Shapiro-Wilk و Kolmogorov-Smirnov^a هي بيانات تتبع توزيع طبيعي حيث كانت قيمة (sig>0.05) في اختبار التوزيع الطبيعي وهي (.134)

اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني: نظراً لصغر حجم عينة البحث كان من الضروري تطبيق اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن البيانات المجمعة تتبع التوزيع الطبيعي وكانت النتيجة كالتالي:

جدول رقم (9) التوزيع الطبيعي للمحور الثاني

المحور الثاني	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
متوسط اجابات عينة الدراسة علي اسئلة المحور الثاني من الاستبيان	217.	10	.200*	896.	10	.198
a. Lilliefors Significance Correction						
*. This is a lower bound of the true significance.						

من الجدول رقم (9) والشكل رقم (6) يتبين ان البيانات المتحصل عليها من اجابات عينة البحث علي اسئلة المحور الثاني من الاستبيان باستخدام اختبار Shapiro-Wilk وKolmogorov-Smirnov^a هي بيانات تتبع توزيع طبيعي حيث كانت قيمة (sig>0.05) في اختبار التوزيع الطبيعي وهي (200).

اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث:

نظرا لصغر حجم العينة البحث كان من الضروري تطبيق اختبار التوزيع الطبيعي للتأكد من أن البيانات المجمعة تتبع التوزيع الطبيعي وكانت النتيجة كالتالي:

جدول رقم (10) التوزيع الطبيعي للمحور الثالث

Tests of Normality						
المحور الثالث	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
متوسط اجابات عينة الدراسة علي اسئلة المحور الثالث من الاستبيان	.223	10	.175	.895	10	.193
a. Lilliefors Significance Correction						
*. This is a lower bound of the true significance.						

من الجدول رقم (10) والشكل رقم (7) يتبين ان البيانات المتحصل عليها من اجابات عينة البحث علي اسئلة المحور الثالث من الاستبيان باستخدام اختبار Shapiro-Wilk وKolmogorov-Smirnov^a هي بيانات تتبع توزيع طبيعي حيث كانت قيمة (sig>0.05) في اختبار التوزيع الطبيعي وهي (175).

اختبار One Sample T test:

للإجابة عن هذه الفرضيات استخدم الباحثون اختبار t للعينة الواحدة و الجدول رقم (13) يبين المتوسط العام والانحراف المعياري وقيمة t ومستوي المعنوية. ومن الجدول رقم (11) يتضح الآتي

الجدول رقم (11) المتوسط العام والانحراف المعياري وقيمة t ومستوي المعنوية

One-Sample Test						
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	Sig. (2-tailed)	Df	T	الفرضية
4	.81650	3.00	0.000	9	11.619	الأولى
1	.04175	3.08	0.000	9	23.349	الثانية
3	.67495	2.70	0.000	9	12.650	الثالثة
2	.24095	3.55	0.000	9	14.734	الرابعة

الفرضية الأولى: H_0 لا توجد علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصادقية القوائم المالية. H_1 توجد علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصادقية القوائم المالية. الفرضية الأولى جاءت بالمرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.00) وبانحراف معياري (.816) t 11.619 وان مستوى المعنوية المشاهدة (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني (توجد علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية و مصادقية القوائم المالية).

الفرضية الثانية: H_0 لا تنعكس تلك أنماط وأساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية. H_2 تنعكس تلك أنماط وأساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية. الفرضية الرابعة جاءت بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.08) و بانحراف معياري (.41759) عند قيمة t 23.349 وان مستوى المعنوية المشاهدة (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني (تنعكس أنماط و أساليب التلاعب على موثوقية القوائم المالية).

الفرضية الثالثة: H_0 لا توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية. H_2 توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية. الفرضية الثانية جاءت بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.70) وبانحراف معياري (.240) t 12.650 وان مستوى المعنوية المشاهدة (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني (توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية).

الفرضية الرابعة: H_0 لا توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية. H_3 توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية. الفرضية الثالثة جاءت بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.55) وبانحراف معياري (24095). عند قيمة $t_{14.734}$ وان مستوى المعنوية المشاهدة (0.000) وهو اصغر من مستوى المعنوية 0.05 مما يدل على رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وهذا يعني (توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية).

رابعاً: النتائج والتوصيات: هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بليبيا. وأهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على مصداقية القوائم المالية والتعرف على وسائل التغلب على المعوقات التي تحول دون التصدي لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بليبيا، وذلك باقتراح التوصيات والمقترحات التي تساعد في التغلب، ومن ثم تقديم الحلول و التوصيات لبعض نقاط الضعف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومعالجتها، وفيما يلي أهم نتائج الدراسة:

- (1) من خلال التحليل الإحصائي وجد أن هناك علاقة بين أنماط التلاعب بالقوائم المالية ومصادقية القوائم المالية.
- (2) توصل الباحثون الي أنماط وأساليب التلاعب تنعكس على موثوقية القوائم المالية.
- (3) لوحظ وجود علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة التدفقات النقدية ومصادقية القوائم المالية.
- (4) توجد علاقة بين أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي ومصادقية القوائم المالية.

ومن خلال عرض النتائج التي قدمت سابقاً، يقدم الباحثون مجموعة من التوصيات كما يلي:

- (1) ضرورة توضيح إجراءات وأساليب أنماط التلاعب بالقوائم المالية و مصداقية القوائم المالية.
- (2) العمل على تفعيل دور المراجعين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
- (3) زيادة تنمية الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية وفرق العمل بمكاتب المراجعة .

المراجع:

أولاً: الكتب :-

- (1) أبو نصار، محمد وجمعة حميدات، 2008 ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- (2) مطر، محمد، 2006 ، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

ثانياً: الرسائل والبحوث العلمية :-

- (1) الخشراوي، علي محمود ومحسن ناصر الدوسري،(2008 م)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة، إدارة المخالفات المالية،(الأردن، ديوان المحاسبة).

- (2) دهمش، نعيم وعفاف ابوزر، (2005م)، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية... عرض و تحليل،(المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم، جامعة الإسراء الأهلية، - الإدارية والمالية للفترة 29- 31 مايو عمان، الأردن).

- (3) الشمشيري، منيرة وفاطمة العريفان، 2008 ، دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، إدارة المخالفات المالية، (الأردن ديوان المحاسبة، مسابقة البحوث التاسعة).

- (4) صيام، وليد زكري، 2007 ، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلافة وقدرتهم على إدارتها في البنك التجارية الأردنية، (المؤتمر الدولي السنوي السابع: إدارة المخاطر، جامعة الزيتونة - واقتصاد المعرفة للفترة من 16 - 18 ابري الأردنية، الأردن).

ثالثاً: المؤتمرات والندوات العلمية:-

- (1) جرار، عدي، (2006 م) ، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، اطروحة دكتوراه غير منشورة، (جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن).

- (2) الحلبي، ليندا، (2009م) ، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، (جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن).

المواقع الإلكترونية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين. <http://www.ifac.org>
جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. <http://www.ascasociety.org>
جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين <http://www.jacpa.org.jo>.