

أثر إدراك المالىين Financialists لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية

أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام*

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء أثر إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. طبقت الدراسة على عينة تكونت من (261) مستجيباً من المحاسبين والمدققين والمحللين المالىين ومستخدمي البيانات المالية أي 30% من مجتمع الدراسة البالغ 865 مالياً. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المالىين لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. وأشارت النتائج أيضاً إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية. وأوصت الدراسة 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.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإبداعية، معايير المحاسبة الدولية، التدفقات النقدية، التدفقات النقدية التشغيلية، التدفقات النقدية الاستثمارية، التدفقات النقدية التمويلية، الموثوقية.

المقدمة

موضع اشتباه وتمثل ذلك في أحداث انهيار بعض المنشآت التجارية الكبرى أوائل القرن الحالي لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة خاصة بالتدفقات النقدية والتلاعب المقصود بالحسابات الذي يشير بوضوح إلى التشكيك في سلامة النظام الاقتصادي ككل وكفاءة مؤسساته وأشار إلى خطورة وصول المحاسبين المحترفين إلى مناصب قيادية تنفيذية عليا، وأظهر ذلك للعالم مدى خطورة إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين المالىين للمحاسبة الإبداعية باعتبارهم حراس للنظام الرأسمالي الحديث.

إن الاهتمام بقائمة التدفقات النقدية مرده إلى أنها توفر معلومات جديدة ليست متوفرة في القوائم الأخرى، تنتوع ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بأرقام قائمة التدفقات النقدية، منها على سبيل المثال إظهار مدفوعات الفوائد كنشاط تمويلي ضمن التدفقات النقدية التمويلية وذلك لتحسين التدفق التشغيلي، أو تصنيف بعض الأنشطة غير التشغيلية على أساس أنها تشغيلية (Mulford and Comiskey, 2002)، وغيرها من الطرق التي سيتم مناقشتها في هذه الدراسة.

نظراً للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال فقد لجأ كثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة فيها سعياً منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلةً بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية (الحلبي، 2009) مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting).

أدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب وإظهار صورة غير حقيقية للموقف المالي لمنشآت الأعمال إلى أن تصبح المحاسبة الإبداعية محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمدققين والمحللين المالىين، وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وقد وضعت المشاكل المالية الأخيرة جودة ودقة التقارير المالية

* كلية المال والأعمال، الجامعة الأمريكية، مادبا، الأردن. تاريخ استلام البحث 2014/3/30، وتاريخ قبوله 2014/8/13.

مشكلة الدراسة وأسئلتها

لقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضعه لمعيار المحاسبة الدولي السابع (قائمة التدفقات النقدية) أن معلومات التدفقات النقدية مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس قوي لتقييم قدرة منشآت الأعمال على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات منشآت الأعمال لاستخدام هذه التدفقات النقدية، ولقائمة التدفقات النقدية القدرة على التنبؤ بحجم الإيرادات المستقبلية للمنشأة، فالعديد من مستخدمي البيانات المالية يهتمون بأرقام التدفقات النقدية لمنشآت الأعمال، وخصوصاً التدفقات التشغيلية (Mulford and Comiskey, 2002) لأنها مؤشر هام على سيولة منشأة الأعمال وبالتالي استمراريتها. ومع إدراك إدارات منشآت الأعمال المختلفة لمدى أهمية قائمة التدفقات النقدية لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم مثل: المحللين المالىين فقد هدفت الدراسة إلى البحث عن فرص للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية في محاولة لتعزيز صورة منشآت الأعمال وتحسينها ولو شكلاً. تسعى هذه الدراسة الى استكشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية التي قد تستخدم في إعداد قائمة التدفقات النقدية، وإلى الوقوف على مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين المالىين وكافة مستخدمي البيانات المالية لطبيعة هذه الممارسات والأساليب الهادفة إلى تضليل مستخدمي هذه البيانات، وبيان مدى قدرتهم على اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من تلك الأساليب، سعياً لتحقيق المصادقية لتلك البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية، ولتحقيق الوثوقية لتلك البيانات المالية لكي تكون خالية من الأخطاء الهامة، ومحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بواقعية استناداً إلى ثلاثة عناصر أساسية هي القابلية للتحقق وعدالة التمثيل والحيادية (ابونصار وحמידات، 2008). وقد جاءت هذه الدراسة لتوضح ان كان ممكناً للمحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية أن تسهم في تضليل عملية التقييم.

واستناداً لما تقدم فإن هذه الدراسة سوف تحاول الإجابة عن التساؤلات التالية:

السؤال الأول: ما أثر إدراك المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية؟

السؤال الثاني: ما أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية؟

السؤال الثالث: ما أثر استخدام الشركات الصناعية الأردنية

لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية؟

السؤال الرابع: هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات التدفقات النقدية؟

السؤال الخامس: هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراكهم لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية؟

السؤال السادس: هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين المالىين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى H01: لا يوجد إدراك لدى المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

الفرضية الثانية H02: لا يوجد إدراك لدى المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

الفرضية الثالثة: H03 لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

الفرضية الرابعة H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية عند مستوى دلالة معنوية (0.05 α).

الفرضية الخامسة H05: لا توجد فروقات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراكهم لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية عند مستوى دلالة معنوية (0.05 α).

الفرضية السادسة H06: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية عند مستوى دلالة معنوية (0.05 α).

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية المشكلة التي تطرحها الدراسة، حيث تعتبر قائمة التدفقات النقدية، مقارنة مع قائمة

المالية لشهر شباط لعام (2013). أما فئات المالىين الذين يشملهم مجتمع الدراسة فهم:

- المحاسبين والمدراء المالىين والمدققين الداخليين؛ وهم الفئة المعنية بتنفيذ أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المدققين، وهي الفئة المعنية بتدقيق البيانات المالية والكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المحللين المالىين؛ وهم المصدر الرئيسي للمعلومات بهدف اتخاذ القرارات الرشيدة.

ولأغراض اعداد الدراسة تم اختيار عينة قسدية مكونة من أربعة مستجيبين من المذكورين أعلاه في كل شركة من الشركات التي شملتها الدراسة، وقد بلغ العدد الموزع من الاستبانات (340) استبانة، تم استرجاع (274) استبانة منها أي بنسبة (80.6%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد (13) استبانة منها لعدم صلاحيتها للتحليل. وبذلك استقرت العينة التي خضعت للتحليل الإحصائي على (261) مستجيباً يعملون في هذه الشركات وبنسبة (76.7%) من عدد الاستبانات الموزعة وهو ما يمثل 30% من مجتمع الدراسة البالغ عددهم 865 وفق احصائيات تقديرية في نهاية عام 2013.

منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اعتمدت الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر إدراك المالىين لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، إذ تم دراسة البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الملموسة إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة، وبالتالي إتاحة المجال للتعرف بشكل علمي على هذا الإدراك، من خلال التعرف على رؤية الباحثين نحو التعامل معها من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

أدوات الدراسة

استخدمت هذه الدراسة الاستبانة كأداة دراسة استطلاعية بهدف قياس الفرضيات، وذلك من فحص وجهة نظر المشاركين في عينة الدراسة التي استندت عليها، وباستخدام عبارات خبرية مفتوحة طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي، ذي الأوزان الخمسة، موافق بشدة (5) نقاط، موافق (4) نقاط، موافق محايد (3) نقاط، غير موافق نقطتين، غير موافق بشدة نقطة واحدة.

المركز المالي وقائمة الدخل، أهم القوائم المالية لقدرتها على التنبؤ بقدرة منشآت الأعمال على الاستمرارية والوفاء بالتزاماتها، وقدرتها على توفير معلومات هامة جداً عن مدى القوة والضعف في سيولة منشآت الأعمال لمتخذي القرار، ولا سيما المستثمرين والمقرضين والموردين، إلا أن استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية قد يؤثر على موثوقية وجودة المعلومات التي توفرها هذه القائمة، إذ أنها تعطي المستخدم درجة من التأكد بأن المعلومات المالية خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، كما أن أهمية الدراسة تكمن في ضرورة إغناء الجانب النقدي لكل من المالىين لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية بما يخدم إعداد قائمة تدفق نقدي خالية من التلاعب، بهدف تزويد مستخدمي البيانات المالية وهم الفئات التي تعتمد على هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية ببيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز، ودرجة عالية من المصادقية تمكن من الاعتماد عليها ويتوقع أن يستفيد من نتائج الدراسة العديد من فئات المالىين والمستثمرين.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أثر إدراك المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.
- التأكد من أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- التعرف على أثر استخدام الشركات الصناعية الأردنية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- التعرف على أثر استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات التدفقات النقدية.
- بيان الأدلة التي تبرهن على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية والتي ينتج عنها تشويه لتقييم الأداء المالي لمنشآت الأعمال.
- قياس أثر إدراك الفئات المختلفة من المالىين لوجود ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

مجتمع الدراسة وعينتها

طبقت هذه الدراسة على المالىين العاملين في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (85) شركة حسب ما ورد في التقرير السنوي لهيئة الأوراق

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة فئات المالىين العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
الحدود المكانية: شملت جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (85) شركة والمسجلة في سوق عمان المالى.
الحدود الزمانية: تم إنجاز هذه الدراسة خلال العام 2013.

الإطار النظري للدراسة

أصبح مفهوم الإبداع المحاسبى محل اهتمام كبير جداً من قبل الباحثين المهتمين بمبادئ المعرفة المالية والمحاسبية وكذلك من قبل المحاسبين والمدققين لا سيما بعد انهيار بعض المؤسسات المالية والمنشآت التجارية الكبرى في الولايات المتحدة التي كانت رائدة في مجال عملها نتيجة لنقص الشفافية في عرض البيانات المحاسبية المتعلقة بها خاصة البيانات المتعلقة بالتدفقات النقدية والتلاعب المقصود بالحسابات، لذلك أخذ الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية يتزايد في السنوات الأخيرة. ولكشف أداء منشآت الأعمال وتقييمها بصورة دقيقة وعادلة اعتبرت القوائم المالية المعدة من خلال نظام محاسبى شفاف واحدة من أهم الوسائل المطلوبة لعرض البيانات المالية للمستخدمين من مستثمرين أو دائنين أو غيرهم من الفئات الأخرى، لذلك مارست المحاسبة الإبداعية دوراً رئيساً من خلال تلاعب الإدارات برقم الأرباح وساعدت الإدارات إما في الاحتفاظ بسعر السهم (Ghosh, 2010) أو النهوض به عن طريق أساليب إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية مما جعلها تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل.

ومع مضي الوقت نمت أهمية قائمة التدفقات النقدية، وأصبح من الممكن اعتماد الرأي القائل "Cash is King" (Matis, Valdu and Negrea, 2009)، إذ أن من المعروف جيداً أن التدفقات النقدية هي سمة هامة للتنبؤ بمستقبل منشآت الأعمال وهي عامل مهم من عوامل التقييم، لذلك يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من أجل تحقيق الصورة المرغوبة والتي منها ما يتم كشفه من خلال النظر إلى القوائم المالية ككل، وهناك ما لا يتم كشفه إلا بعد انهيار المنشآت.

مفهوم المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف موجودات والتزامات ودخل منشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وقد اختلف تعريف المحاسبة الإبداعية باختلاف

توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلاتهم، من أبرز التعريفات للمحاسبة الإبداعية ما قدمه جرفلتر (1986) (Griffiths) 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 (دهمش وأبوزر، 2005).

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 يرغبون (الشمشيرى والعريفان، 2008).
وتعرف هذه الدراسة المحاسبة الإبداعية على أنها كافة أنواع السلوك والإجراءات المستترة الهادفة إلى اظهار القوائم المالية لمستخدميها بصورة مضللة وغير قانونية".

الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر أهم الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الإبداعية بالتالي:

- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة (الحلبي، 2009) على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به (الخشاوي والدوسري، 2008).
- التلاعب بتقدير عمر الموجودات (مطر، 2006) بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ 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 (الخشاوي والدوسري، 2008).
- القيد المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالى

الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الإجراء متبوعاً بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم، ومن الإجراءات المضادة (Matis, et. al., 2009)، (جرار، 2006).

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة.
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.
- إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفقاً لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
- التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.
- إن العمل على تنمية الثقافة المحاسبية وإيضاح أساليب المعالجة لممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن عرض برامج محاسبية تثقيفية (Ghosh, 2010) وتعليمية وعقد حلقات نقاشية يمثل بحد ذاته إجراءً مضاداً لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية (جرار، 2006) ومن أهم الاتجاهات والوسائل المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:
- توفير لجان مراجعة والتوصية بضرورة إنشاء لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين يكون من مهامهم تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية.
- وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية يطلق عليها حوكمة المنشآت التجارية، في ظل الانفتاح في الأسواق المالية العالمية وعولمة الأسواق واعتماد أسواق القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي.
- خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير.
- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالي.

- ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل (الحلبي، 2009).
- إدخال الصفقات الإصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات (مطر، 2006).
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر (الخشاوي والدوسري، 2008).

تعديلات مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية

- رأى مجلس إصدار المعايير المحاسبية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، للقضاء على أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، من أهم التعديلات (الخشاوي والدوسري، 2008):
- العمل على إلغاء غالبية بدائل المعالجة القياسية والمعالجة البديلة في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح التطبيق العملي بسبب الصعوبات المتعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة.
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض يكتنفها.
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملاحق.

معايير التقارير المالية الدولية: IFRS

- قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS، يكمن الهدف من وراء التغيير (الخشاوي والدوسري، 2008):
- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الاوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة لتوحيد التطبيق المحاسبي.
- الأخذ بعين الاعتبار قيام العديد من الدول بإصدار معايير محاسبية دولية.
- استغلال بعض المحاسبين للشغرات في تلك المعايير.

- الإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية
- على كلٍ من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية

الدراسات السابقة

وفي الدراسة التي أجراها دهمش وأبوزر، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية (2005) هدفت إلى بيان دور المحاسبة في تزويد جميع أصحاب المصالح في منشأة الأعمال وخارجها بالبيانات المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وذلك من خلال دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهة تحديات التحليل والتضليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية. كما هدفت الدراسة إلى التعرف إلى آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار العث والخطأ في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب معالجتها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، ولكن تستطيع أن تدفع بعض الناس طول الوقت لكن لا تستطيع أن تدفع الناس جميعهم. وقد أوصت الدراسة بالتخلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص حسب الدور الذي يقوم به كأسلوب وقائي للحد من المحاسبة الإبداعية.

- وفي الدراسة التي أجراها (جرار، 2006) بعنوان "تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية" هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية لغرض تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه المنشآت التجارية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن تطبيق الأساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المنشآت التجارية حيث تتلاعب هذه المنشآت بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات تضليل لمستخدميها. أوصت الدراسة بضرورة بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة والتركيز على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال. وإلى ضرورة وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلاً من المعايير الحالية والتي يجب أن تعتمد المعايير الجديدة على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية.

- وأجرى صيام دراسة عام 2007 بعنوان "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية" هدفت إلى قياس مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية

لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وإيلاء هذه الإجراءات العناية اللازمة بما يضمن الكشف عن أثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وانعكاس مصداقية معقولة لاعتمادها في اتخاذ قرار منح التسهيلات الائتمانية. توصلت الدراسة إلى أنه هناك العديد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي يمكن القيام بها من قبل بعض العملاء عند التقدم بطلب ائتمان مصرفي، تؤثر في جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضوعية والمصداقية، تتوافر لدى محلي الائتمان القدرة على إدراك تلك الإجراءات والقدرة على مواجهتها. يوصي الباحث بوجوب إيلاء إجراءات المحاسبة الخلاقة ما تستحقه من الاهتمام إضافة إلى تحليل المعلومات الوصفية غير الظاهرة في القوائم المالية للاطمئنان على سلامة الوضع المالي للعملاء بغية المحافظة على سلامة السياسة الائتمانية لدى البنوك التجارية الأردنية.

- وفي الدراسة التي أجراها (الخشاوي والدوسري، 2008) بعنوان "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها" هدفت إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب، سلط الباحثان الضوء على دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي أخطار قد تؤثر على المهنة، ناقش الباحثان الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضح العديد من من الاتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وأوضح مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات. أوصت الدراسة بضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق مع ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية بإيجاد آليات كفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي.

- وفي دراسة أجراها (Balaciu, et. Al., 2009) هدفت إلى توضيح أهم أهداف وإجراءات وممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم الوسائل المستخدمة في الدول الأوروبية للحد من اتباع هذه الممارسات، لتوضيح هذه الأهداف قام الباحثون بتحليل 40 موضوع ومقالة منشورة بين عام 1999 وعام 2009؛ قام الباحثون بوضع إطار نظري لمفهوم المحاسبة الإبداعية وقاموا بتحليله؛ واهتم الباحثون في هذه الدراسة في الكشف عن التقنيات والأساليب المتاحة للمنشآت التجارية الأوروبية للتلاعب بالبيانات المحاسبية والكشف عن الأساليب المستخدمة عادة في المحاسبة الإبداعية، وإيلاء هذه الأساليب العناية اللازمة للكشف عن أثارها الجسيمة على تقييم المنشآت التجارية الأوروبية. توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد بالإجماع على

العلم بأن تلك العمليات لو كانت صحيحة لكان يجب أن ينتج عنها أرباح لشركة إنرون، حيث أن إنرون هي المتحولة، وبالتالي كان يجب على المنشآت التجارية الاستثمارية تعويض الخسائر. ولكن كيف يمكن ذلك إذا كانت شركة إنرون هي المالكة لتلك المنشآت التجارية وهذه الملكية تم إخفاؤها بشكل متقن ولم تظهر إلا عند حدوث الحدث (الإنهيار).

- وفي الدراسة التي أجراها (Effico and Etton, 2012) هدفت إلى دراسة تأثير المحاسبة الإبداعية على القرارات الإدارية في بعض المنشآت التجارية المختارة في نيجيريا، والهدف الرئيسي من الدراسة يشمل دراسة مدى التلاعب الكلي في التقارير والقوائم المالية وتأثيره على أداء سعر السهم، وتحديد أثر للتلاعب في الأصول والالتزامات للمنشآت النيجيرية. استخدم الباحثان المنهج الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة، وقد قاما بتلخيص البيانات الأولية التي تم جمعها وتبويبها تبعاً لمتغيرات فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق الإبداع المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب الجزئي في التقارير المالية ينعكس على سعر السهم وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام القرارات الإدارية يجب أن تحد من التقارير المغلوطة في عرض الأصول والالتزامات للمنشآت التجارية.

ما يميز هذه الدراسة

ركزت الدراسات العربية والأجنبية السابقة على أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المحاسبية وقائمة الدخل والمركز المالي، حيث ركزت الدراسة الحالية على ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية، وبالتالي فإن نتائجها جاءت مختلفة عن ما توصلت إليه الدراسات السابقة وهذا أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، ونجد أن معظم الدراسات السابقة في بيئة أجنبية إلا أن هذه الدراسة أجريت في البيئة الأردنية، وبالتالي فإن الشركات الصناعية الأردنية ربما تكون هي من يستفيد من هذه الدراسة.

الأساليب الإحصائية

استخدمت هذه الدراسة الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومن أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار T.test والتباين الاحادي (ANNOVA)، وكروناخ ألفا والانحدار المتعدد وغيرها من مقاييس النزعة المركزية، واستخدم في تحليل البيانات البرنامج الإحصائي (SPSS).

المستوى الدولي والأوروبي نظرية مقبولة لممارسة المحاسبة الإبداعية، تطلب ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن معه للمدقق الكشف عن أساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية، كما يجب أن يكون هناك تسلسل وترابط بين المدقق أو لجان التدقيق من خارج المؤسسة والمدقق الداخلي.

- وفي دراسة أجراها (Matis, et. Al., 2009) هدفت الدراسة إلى الاعتراف بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على إظهار صورة غير حقيقية للموقف المالي للمنشآت التجارية وتشوه التقييم المالي للمنشآت، وتهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية للمنشآت التجارية بالإضافة إلى مقدار التشويه للأداء المالي للمنشآت التجارية وتقييمها، حيث أن للتدفقات النقدية القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية والإيرادات المستقبلية للمنشأة، فالعديد من مستخدمي البيانات المالية يهتمون بأرقام التدفقات النقدية للمنشآت التجارية، وخصوصاً التدفقات التشغيلية، لأنها مؤشر هام على سيولة منشأة الأعمال وبالتالي استمراريته. توصلت الدراسة إلى تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالأرقام المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية قد حازت على اهتمام أقل في الأدبيات المحاسبية عند إعداد وعرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

- وفي دراسة أجراها (Gherai and Balaciu, 2011) هدف هذه الدراسة إلى لفت الأنظار إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وممارسات المحاسبة الإبداعية في كبرى المنشآت العالمية وعمل الباحثان على ربط ظاهرة المحاسبة الإبداعية بالأزمة المالية العالمية. لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبناءً عليها قامت الحكومة الأمريكية في عام 2002 بتطوير تشريع جديد حيث تم إلزام المنشآت التجارية المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالنقيد به وتطبيق جميع بنوده أسمته Sarbanes-Oxley Act. توصلت الدراسة إلى أن أغلب الممارسات صممت بشكل متقن بهدف التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة، وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية، وبعض هذه العمليات صممت بشكل مدروس، ولم يتبع بها الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ونتيجة لعدم اتباع تلك المبادئ لم يتم إظهار بنود القوائم المالية لتلك المنشآت كأصول والتزامات، كما أنه هنالك عمليات أخرى تم تطبيقها بشكل غير لائق وغير صحيح وبموافقة المستشارين الماليين، حيث تم إطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات التحوط الوهمية، مع

أساليب جمع البيانات والمعلومات

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تعاملت الدراسة مع نوعين من البيانات هما:

البيانات الثانوية: وهي المعلومات التي استخدمتها الدراسة للحدوث عن المحاسبة الإبداعية وقائمة التدفقات النقدية.

البيانات الأولية: وهي البيانات التي قامت الدراسة بجمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة تم تصميمها خصيصاً لغرض الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة بالأسلوب المباشر وكان يسبق عملية التوزيع لقاء مع المعنيين بتعبئة الاستبانة لتوضيح الهدف من الدراسة.

صدق الأداة

وهو اختبار قدرة الدراسة على قياس ما هو مطلوب قياسه بحيث يضمن عدم تسرب التحيز أو الخطأ، في أي مرحلة من المراحل التي قد تؤثر في صلاحية الأدوات المنهجية المستخدمة، وبالتالي ارتفاع مستوى الثقة فيها، ولتحقيق ذلك اعتمدت الدراسة على الأسئلة المرتبطة ببعضها، وذلك للتأكد من مدى اتساق إجابتها وما إذا كانت تعكس أهداف الدراسة وتساؤلاتها، وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع

البيانات تم عرضها على عدد من الأساتذة المختصين بعلم الإدارة والمحاسبة للحكم على مدى صدقها الظاهري، وبعد استرجاع الاستبانات تم إجراء التعديلات المقترحة على الاستبانة قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة.

ثبات الأداة

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، حيث تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا الذي يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (0.875) وهي نسبة جيدة لاعتماد النتائج حيث أن معامل ألفا يشير إلى تقدير جيد للثبات، وأن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي (Malhotra, 2004) 60%.

**ثانياً النتائج الإحصائية الوصفية
خصائص عينة الدراسة**

**الجدول (1)
توزيع عينة الدراسة**

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
التخصص العلمي	محاسبة	80	30.7
	علوم مالية ومصرفية	60	22.9
	إدارة أعمال	47	18.0
	اقتصاد	40	15.3
	تخصصات مختلفة	34	13.1
المؤهل العلمي	دبلوم	16	6.1
	بكالوريوس	206	78.9
	ماجستير	34	13.1
	دكتوراه	5	1.9
الشهادات المهنية	CFA	4	1.5
	CISA	19	7.3
	CMA	51	5.7
	CPA	13	5
	CIA	9	3.5
	لا يحمل شهادة مهنية	201	77

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	52	19.9
	من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات	77	29.5
	من 6 سنوات إلى أقل من 9 سنوات	60	23.0
	أكثر من 9 سنوات	72	27.6

قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة المحاسبة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويرى الباحثون مجمل النتائج أنه على الرغم من ندرة الشهادات المهنية في المحاسبة للعينة المبحوثة إلا أن العينة المبحوثة تبقى على درجة عالية من الوعي والإدراك لممارسات المحاسبة الإبداعية مما يدل على أن الممارسة للأساليب والممارسات هو أسلوب عمل في الشركات الصناعية. كما يتبين من الجدول أن (77) مستجيباً من عينة الدراسة تزيد سنوات خبرتهم في العمل المحاسبي لأكثر من 6 سنوات قد شكلت حوالي (50%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في مجال العمل المحاسبي تتعكس أثارها على مستوى أداءهم.

نتائج الدراسة

- وصف بيانات الدراسة

لقياس مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة لإبداعية على قائمة التدفق النقدي تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ودرجة أهمية الفقرة ومستوى الموافقة. أولاً: النتائج المتعلقة بمحور التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
1	تصنيف بند "إيرادات بيع من محفظة الاستثمارات" تدفق نقدي تشغيلي	3.7171	78855	6	مرتفع
2	تصنيف التدفقات النقدية الداخلة من عملية "التوريق" وهي بيع الحسابات المدينة على أنها تدفق نقدي تمويلي	3.6531	81753	8	متوسطة
3	تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري	3.9714	73658	1	مرتفع
4	التعديل على تصنيف النفقات الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية	3.9464	74040	3	مرتفع
5	تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي	3.9536	71188	2	مرتفع

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
	تشغيلي				
6	تصنيف النقدية المقيدة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	3.7586	78740	5	مرتفع
7	معالجة الفوائد المدفوعة بعدم تضمينها في التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	3.6336	82737	9	متوسطة
8	التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية	3.6664	81733	7	متوسطة
9	تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية تدفقات نقدية تشغيلية	3.8071	75936	4	مرتفع
	المتوسط العام	3.7897	0.77626		مرتفع

وتأكد هذه النتائج الى وجود تلاعب واضح في تصنيف التدفقات النقدية.

ثانياً: النتائج المتعلقة بمحور التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة وكانت كما يلي:

الجدول (3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
10	تصنيف الدفعات المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية	3.7607	77829	4	مرتفعة
11	تصنيف الدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين على أنها تدفقات نقدية تشغيلية	3.9750	73492	1	مرتفعة
12	تأخير كتابة شيكات الموردين	3.8071	84202	3	مرتفعة
13	تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية تدفقات نقدية تشغيلية	3.9393	82690	2	مرتفعة
	المتوسط العام	3.87052	0.79553		مرتفعة

ممارسات مستترة لاعتبار التدفقات النقدية غير المستمرة على أنها دفعات نقدية تشغيلية

ثالثاً: النتائج المتعلقة بمحور الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة

تم قياس محور الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة من خلال سؤال واحد وكانت النتائج كما يلي:

تشير النتائج الواردة في الجدول (2) إلى أن الإجابات قد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.6336 - 3.9714، وجاءت بالمستوى المرتفع من الإدراك لأساليب التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.7897) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.77626)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات،

كما تشير النتائج في الجدول (3) إلى أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.7607 - 3.9750 وجاءت بالمستوى المرتفع من الإدراك لمحور التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة من وجهة نظر عينة الدراسة في هذه الشركات، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.87052) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.79553)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وكما تشير هذه النتيجة الى وجود

الجدول (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
14	الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	3.8893	.75521	1	مرتفعة
	المتوسط العام	3.8893	.75521		مرتفعة

التشغيلية هي من أساليب المحاسبة الإبداعية.

تشير النتائج الواردة في الجدول (4) إلى أن إجابات عينة الدراسة حققت متوسطاً حسابياً بلغ 3.8893 وبالمستوى المرتفع من الإدراك لمحور الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.8893). أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.75521)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفترات، كما تدل هذه النتيجة إلى أنه مهما كانت الطريقة مباشرة أو غير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة

رابعاً: النتائج المتعلقة بمحور التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات وكانت كما يلي:

الجدول (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
15	العمل على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدخل مما يؤثر في ضرائب الدخل المستقطعة التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية	3.8714	77860.	2	مرتفعة
16	إطالة فترة السداد للتدفقات والمصاريف	3.8143	79906.	4	مرتفعة
17	زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات التشغيلية	3.8464	77169.	3	مرتفعة
18	التلاعب بسعر الصرف وترجمة البنود النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية	3.6529	81189.	7	متوسطة
19	عدم إدراج ضريبة الدخل ضمن الأنشطة التشغيلية	3.7393	74311.	5	مرتفعة
20	ادخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير	3.8893	75521.	1	مرتفعة
21	التشدد في سياسات التحصيل	3.6600	81735.	6	متوسطة
	المتوسط العام	3.7819	0.78241		مرتفعة

المعياري فقد بلغ (0.78241)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفترات، وتعني هذه النتيجة أيضاً إلى التلاعب في السياسات المحاسبية ولمدى إدراك أفراد العينة لمثل هذه الأساليب الإبداعية في المحاسبة.

تظهر النتائج الواردة بالجدول (5) أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.8893- 3.6529 وبالمستوى المرتفع من الإدراك لمحور التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة والإجراءات. وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.7819). أما الانحراف

خامساً: النتائج المتعلقة بمحور الإجراءات المستخدمة
للد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية
 تم إحتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

الجدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الإجراءات المستخدمة للد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

الرقم	البنود	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
22	إن استخدام الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر إجراء للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.9286	60641.	1	مرتفعة
23	يجب التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.9250	76743.	2	مرتفعة
24	يجب التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.7100	61444.	8	مرتفعة
25	يجب التحقق من صحة أسعار الصرف للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.9071	62929.	3	مرتفعة
26	يجب التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير الصرف للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.8971	62929.	4	مرتفعة
27	يجب مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.7500	67954.	6	مرتفعة
28	يجب مقارنة الاستثمارات والإضافات للأصول الثابتة والنفقات المرسملة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.7893	68281.	5	مرتفعة
29	يجب خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.6700	81444.	9	متوسطة
30	يجب تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.7500	71444.	6	مرتفعة
31	يجب تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليتة عند إيداء الرأي في القوائم المالية للد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية	3.6550	81444.	10	متوسطة
	المتوسط العام	3.7982	0.69525		مرتفعة

العينة يجمعون على أهمية الاجراءات المتبعة للد من آثار المحاسبة الأبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

سادساً: النتائج المتعلقة بمحور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية
 وعند إحتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، كانت النتائج كما يلي:

تشير النتائج الواردة بالجدول (6) إلى أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.6550-3.9286 وجاءت بالمستوى المرتفع من الادراك لمحور الإجراءات المستخدمة للد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.7982). أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.69525)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وتشير نتائج الدراسة الى أن كافة أفراد

الجدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

الرقم	البنود	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
32	إن أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية معروفة ومستخدمة لدى المحاسبين والمدراء الماليين والمدققين الداخليين في المنشآت التجارية في الأردن	3.8190	79865.	5	مرتفعة
33	إن أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية معروفة ومستخدمة لدى المدراء الماليين والمحاسبين والمدققين الداخليين في المنشآت التجارية في الأردن	3.7640	73119.	7	مرتفعة
34	تقوم المنشآت التجارية في الأردن برسمة مصاريف إيرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	3.8528	70297.	3	مرتفعة
35	لا تفصح المنشآت التجارية في الأردن عن النقدية المقيدة	3.6323	73892.	15	متوسطة
36	تعتمد المنشآت التجارية في الأردن اسعار صرف غير صحيحة لترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية	3.5738	74038.	18	متوسطة
37	تعتمد المنشآت التجارية في الأردن بالحصول على قروض طويلة الأجل للتأثير في التدفق النقدي التشغيلي	3.5742	76832.	17	متوسطة
38	تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري.	3.6618	79109.	11	متوسطة
39	تعديل تصنيف النفقات الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية	3.4697	83475.	20	متوسطة
40	تصنف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي	3.6414	83193.	12	متوسطة
41	تصنف النقدية المقيدة ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	3.6779	83255.	9	متوسطة
42	تعالج الفوائد المدفوعة بعدم تضمينها في التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	3.6404	78501.	13	متوسطة
43	تتلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.	3.7190	72769.	8	متوسطة
44	تصنف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية تدفقات نقدية تشغيلية	3.8630	85731.	2	مرتفعة
45	تصنف الدفعات المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية	3.6228	75319.	16	متوسطة
46	تعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة ايجابية	3.8203	76312.	4	مرتفعة
47	تصنف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية تدفقات نقدية تشغيلية	3.8678	73401.	1	مرتفعة
48	اختيار الطريقة المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	3.7742	78132.	6	مرتفعة
49	إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف	3.6368	88406.	14	متوسطة
50	زيادة النعم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية	3.6667	81622.	10	متوسطة
51	ادخال تعديلات على مصاريف البحوث والتطوير	3.5493	85319.	19	متوسطة
52	التشدد في سياسات التحصيل	3.4556	83475.	21	متوسطة
	المتوسط العام	3.6801	0.7886		مرتفعة

المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.6801) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.7886)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى

وتظهر النتائج الواردة بالجدول (7) أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.4556 – 3.8678 وجاءت بالمستوى المرتفع من الإدراك لمحور استخدام أساليب

التدفقات النقدية

وعند احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
بمحور أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية
وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية وكانت كما يلي:

تشنت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات،
ملاحظ وجود اجماع من جانب أفراد عينة الدراسة الى وجود
ادراك لأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها قائمة التدفق النقدي.

سابعاً: النتائج المتعلقة بمحور أثر استخدام أساليب
المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة

الجدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة
التدفقات النقدية

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
53	إن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية	3.8179	71524.	3	مرتفعة
54	إن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على ملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية	3.8571	66810.	2	مرتفعة
55	المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية من الممكن أن تساهم في تضليل عملية التقييم لدى مستخدمي القوائم المالية	3.7664	78394.	6	مرتفعة
56	المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية تؤثر على قرار المستثمر والمقرض	3.7893	75310.	4	مرتفعة
57	قائمة التدفقات النقدية تحدد نقاط القوة والضعف في تقييم كفاءة السياسات التي تتبناها منشآت الأعمال في مجال التمويل والاستثمار	3.7764	90891.	5	مرتفعة
58	قائمة التدفقات النقدية توفر إمكانية التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي المستقبلي لمنشآت الأعمال	3.9036	71875.	1	مرتفعة
	المتوسط العام	3.8184	0.7580		مرتفعة

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يتناول هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام الأسلوب الإحصائي المناسب، والتي تم صياغتها استناداً لمشكلة الدراسة وأسئلتها، وذلك كما يلي:

الاختبار الأول: خاص بالفرضية الأولى H01 ونصها:

"لا يوجد إدراك لدى المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية

على قائمة التدفقات النقدية"

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (One sample t-test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (5%)، للتأكد من إدراك الفئات المعنية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، والجدول رقم (9) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

أظهرت النتائج لهذا المحور والملخصة بالجدول (8) أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.7664-3.9036 وجاءت بالمستوى المرتفع من الادراك لمحور أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر عينة الدراسة في هذه الشركات، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.8184) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.75800)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وعموماً يلاحظ وجود ادراك لأثر استخدام المحاسبة الأبداعية على موثوقية وملاءمة قائمة التدفقات النقدية.

الجدول (9)

نتائج اختبار (One sample t-test) لمدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

المتغير المستقل	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
إدراك أساليب المحاسبة الإبداعية	10.86	3.84	0.000	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (9) أن قيمة t المحسوبة بلغت (10.86) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (3.84)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد إدراك لدى الماليين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية". ويؤكد ذلك قيمة Sig.t المعنوية والتي تساوي صفراً.

الاختبار الثاني: خاص بالفرضية الثانية H02 ونصها:

"لا يوجد إدراك لدى الماليين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية"

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (One sample t-test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (5%)، والجدول رقم (10) يظهر النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (10)

نتائج اختبار (One sample t-test) لأثر إدراك المايين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية

المتغير المستقل	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
إدراك الإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية	5.71	3.84	000.	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (10) أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (5.71) في حين أن قيمتها الجدولية (3.84)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد إدراك لدى الماليين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية". ويؤكد ذلك قيمة Sig.t المعنوية والتي تساوي صفراً.

sample t-test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (5%)، للتأكد من استخدام الشركات الصناعية الأردنية المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، والجدول رقم (11) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (11) أن قيمة t المحسوبة بلغت (7.827) في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (3.84)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة أكبر من القيم الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "الشركات الصناعية الأردنية تستخدم ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية " ويؤكد ذلك قيمة Sig.t المعنوية والتي تساوي صفراً.

الاختبار الثالث: خاص بالفرضية الثالثة H03 ونصها: "لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية" لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار (One t-test)

الجدول (11)

نتائج اختبار (One sample t- test) لاستخدام الشركات الصناعية الأردنية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية

القرار الإحصائي	قيمة t المعنوية Sig-t	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	000.	3.84	7.827	استخدام الشركات الصناعية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية

ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (12) هذه النتائج.

الاختبار الرابع: خاص بالفرضية الرابعة 04H ونصها:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية عند مستوى معنوية ($\alpha 0.05$)"

الجدول (12)

نتائج اختبار الانحدار المتعدد لتأثير (Multiple Regression) استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية عند مستوى معنوية ($\alpha 0.05$)

القرار الإحصائي	F الجدولية	F المحسوبة	R ²	R	.Sig	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	3.84	4.62	462.	68.	000.	ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية

التدفقات النقدية " من وجهة نظر عينة الدراسة. الاختبار الخامس: خاص بالفرضية الخامسة 50H ونصها: "لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية" تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova) لاختبار هذه الفرضية، وتتص قاعدة القرار على قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (12) أن قيمة الدلالة (Sig.) هي صفر وإنما أقل من 5%، كما تشير النتائج إلى أن التباين في ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية يفسر ما نسبته (462). من التباين في موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية من وجهة نظر عينة الدراسة، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة

الجدول رقم (13)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروقات في إجابات عينة الدراسة حول آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراكهم لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
لا يوجد فروق	283.	3.92	1.196	4	13.965	بين المجموعات	إدراك أساليب المحاسبة الإبداعية
				257	8.216	داخل المجموعات	
				261	22.181	التباين الكلي	

"لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية عند مستوى معنوية (0.05 α) تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anov) لاختبار هذه الفرضية، حيث تنص قاعدة القرار على قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، إذ تبين النتائج التي ينضمها الجدول رقم (14) هذه النتائج.

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (13) أن قيمة F المحسوبة (1.196) وهي أقل من القيمة الجدولية البالغة (3.92)، ووفقاً لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على "عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية"، وهذا ما تؤكد مستوى المعنوية التي بلغت (283). وهي أكبر من 5%.

الاختبار السادس: خاص بالفرضية السادسة 06H ونصها:

الجدول (14)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفرضية السادسة حول الفروق في إجابات عينة الدراسة حول الإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
الحد من آثار المحاسبة الإبداعية	بين المجموعات	20.211	8	1.736	3.84	338.	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	8.193	253				
	التباين الكلي	28.404	261				

أظهرت ردود أفراد عينة الدراسة مستوى مرتفع من الإدراك لأساليب التلاعب، وأن الشركات الصناعية الأردنية كانها تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي على أنه تدفق نقدي استثماري وغيرها من الأساليب والممارسات.

- كما أشارت النتائج الدراسة أيضاً إلى أن إجابات أفراد العينة حول التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة جاءت بمستوى مرتفع من الإدراك خاصة فيما يتعلق بتصنيف الدفعات المالية على أنها تدفقات تشغيلية.

وحول التلاعب بالسياسات المحاسبية والإجراءات المستخدمة، أشارت نتائج الدراسة إلى وجود إدراك واضح لهذه الممارسات وخاصة فيما يتعلق بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير، والعمل على تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الدخل والذي ينعكس على الضرائب المستقطعة وغيرها من الممارسات الأخرى.

- كذلك لوحظ بصورة واضحة إدراك أفراد عينة الدراسة لأثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. وظهر أن الشركات الصناعية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية ومثال على ذلك تصنيف التدفقات النقدية من الدعاوي القضائية على أنها تدفقات تشغيلية، وكذلك رسملة مصاريف إدارية لا تتوفر فيها شروط الرسملة، وتعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة إيجابية.

يتبين من البيانات الواردة بالجدول (14) أن قيمة F المحسوبة بلغت (1.736) وهي أقل من القيمة الجدولية والبالغة (3.84)، ووفقاً لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية العدمية والتي تنص على "عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن أثر إدراك المالىين للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية"، وهذا ما تؤكد مستوى المعنوية التي بلغت (338). وهي أكبر من 5%.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- أظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك كامل لدى المالىين لأثر أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية على قائمة التدفقات النقدية، والإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثارها، وأن الشركات الصناعية الأردنية على وعي تام بهذه الأساليب والإجراءات، ولا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة بخصوص إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على إعداد القوائم المايية. أما فيما يتعلق بالتلاعب في تصنيف التدفقات النقدية فقد

- السلبية على مستقبل الشركات ومستقبل الاقتصاد وسمعته المحلية والإقليمية والدولية.
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة مثل وزارة الصناعة والتجارة وسوق عمان للأوراق المالية على الشركات التي يثبت تورطها في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية سواء بالتلاعب أو التحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها والواردة في قائمة التدفقات النقدية.
- 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 إشكالها ومهما اختلفت نسبها، والعمل على تطوير التشريعات التي تنظم عمل المدققين الخارجيين لإجبارهم على التدقيق بإستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثير حوكمة الشركات.
- إستحداث مرجعية للمحاسبين تتمتع بالإستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق.
- إدخال المحاسبة القضائية Forensic Accounting للكشف عن الممارسات والأساليب الهادفة إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية وللحد منها ومنع الغش.

الإبداعية... عرض وتحليل، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية للفترة 29-31 مايو، جامعة الإسراء الأهلية، عمان، الأردن.

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

صيام، وليد زكري، 2007، مدى إدراك محلي الثمن لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة و قدرتهم على إدارتها في البنك التجارية الأردنية، المؤتمر الدولي السنوي السابع: إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة للفترة من 16 - 18 ابريل، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن.

مطر، محمد، 2006، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

Balaciu, D., Bogdan, V. and Vladu, A.B. 2009. A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, (11th ed), 170-183. web site of the Federal Reserve Bank of St. Louis.

أما بخصوص أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات النقدية، أشارت النتائج أيضاً إلى إدراك أثرها على موثوقية بيانات قائمة التدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية والتي تنعكس على قرارات الدائنين والمستثمرين.

التوصيات

- في ضوء إستنتاجات الدراسة وبعد الرجوع إلى أدبيات الدراسة يوصي الباحثون بما يلي:
- العمل على تنمية الثقافة المحاسبية بين المهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية لمستخدمي البيانات المالية وبشكل يتم فيه بيان الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات في قائمة التدفقات النقدية.
- قيام جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بتنظيم دورات تدريبية للمدققين، لمتابعة التطورات والتغيرات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان تأثيرها على قائمة التدفقات النقدية.
- القيام بالإعداد بشكل مستمر لمؤتمرات وندوات علمية متخصصة محاسبية ومالية وقانونية وإعداد نشرات توضيحية لبيان مخاطر استخدام المحاسبة الإبداعية وأثارها

المراجع

أبونصار، محمد وجمعة حميدات، 2008، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

جرار، عدي، 2006، تطوير استراتيجية للحد من الأثار السلبية لأستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، اطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن.

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

الخشاوي، علي محمود ومحسن ناصر الدوسري، 2008، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة، ادارة المخالفات المالية، الأردن، ديوان المحاسبة.

دهمش، نعيم وعفاف ابوزر، 2005، أخلاقيات المحاسبة

- Matis, D., Valdu, A. B. and Negrea, L. 2009. Cash Flow Reporting and Creative Accounting, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, International Journal of Business Research and Management 1st Edition.
- Matis, D., Valdu, A. B. and Nigrea, L. 2009. Cash Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case Study Romania *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11 (1): 140-153.
- Mulford, C, W. and Comiskey, Eugene, E. 2002. Research Work, *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices* USA: John Wiley and Sons, Inc.
- Effiok, S. O. and Eton, O. E. 2012. Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria, *International Journal of Business Research and Management*, (1st ed).
- Gherai, D. S. and Balaciu, D. E. 2011. From Creative Accounting and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, (13th ed), 34-41.
- Ghosh, S. 2010. Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses, *Research and Practice in Social Sciences*, 1-15.
- Griffiths, I. 1986. *Creative Accounting*, Sedgwick and Jackson, London.

The Impact of Financialists Perception to Creative Accounting Practices on the Cash Flow Statement

A Field Study in the Jordanian Industrial Shareholding Companies

*Osama Ja'arah, Kamal Qudah, Maysa Abu Tamam**

ABSTRACT

This study aimed at investigating the perception impact of the accountants, and auditors, analysts and users of financial statements of the practices of creative accounting on the cash flow statement. The study applied on a sample consisted of 261 respondents out of accountants, auditors, financial analysts, and users of financial statements which represent 30% of the study population consists of 865 financially. The study found the presence of the effect of the use of practices and methods of creative accounting on the reliability of data and appropriate statement of cash flows. As it turns out that there is a perception among financialists of the practices of creative accounting on the cash flow statement. The results also indicate that there were no statistically significant differences between the views of groups included in the study on perceptions of financialists of the measures that can be used to reduce the effects of creative accounting in preparing the statement of cash flows. The study recommended the need to pass more laws and legislation firm that helps detect creative accounting practices and imposing severe penalties on preparers of financial statements for industrial companies who are doing creative accounting practices in all its forms and whatever its lineage .

Keywords: Creative Accounting, International Accounting Standard, Cash Flow, Operating Cash Flow, Investing Cash Flow, Financing Cash Flow, Reliability.

* Faculty of Business and Finance, The American University, Madaba, Jordan. Received on 30/3/2014 and Accepted for Publication on 13/8/2014.