Information Sciences Letters
An International Journal

http://dx.doi.org/10.18576/isl/10S110

The Impact of Creative Accounting Methods and the Reliability of Financial Statements - An Analytical Study of a Sample of Employees Working in Auditing Firms and Joint Stock Companies on the Bahrain Stock Exchange

Marwa Hasan Ali Hamada, Ammar Esam Al-Sammarraee[*]*, Nadya Alshareeda*

College of Administrative Sciences, Applied Science University, Kingdom of Bahrain.

Received: 1 Feb. 2021, Revised: 19 Mar. 2021; Accepted: 19 April. 2021
Published online: 1 Jun. 2021.

Abstract: The present paper aims to identify creative accounting methods used by the companies participating in the stock market through analytical study as well as the impact of creative accounting practices on the financial statements of the companies contributing to the stock market. The results showed the importance of the moral dimension of accountants because of the decisions built on the results of creative accounting practices as well as the importance of credibility in the financial statements. The study recommends identifying all the creative accounting practices that help find the appropriate solutions; activating the awareness of the ethical dimension of the accounting profession as it extensively affects the production of the lists of highly credible financial benefit to the economy as well as the relative development and continuation of the companies; activating the powers granted to external auditors and developing the legislations that regulate accounting work. Thus, fraud, manipulation and errors can be detected.

Keyword : Creative Accounting, Reliability of Financial Statements.

*Corresponding author E-mail: Ammar.alsammarraee@asu.edu.bh

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing

أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية – دراسة تحليلية لعينة من الموظفين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات والشركات المساهمة في بورصة البحرين للأوراق المالية

مروة حمادة، عمار عصام السامرائي، نادية عبد الجبار الشريدة

كلية العلوم الادارية، جامعة العلوم التطبيقية، مملكة البحرين

الملخص: نظراً للظروف السائدة في عالم الاعمال ولجوء بعض الشركات البحرينية المساهمة في سوق البحرين للأوراق المالية الى تجميل بياناتها المالية سعياً منها لتحسين صورتها امام المستثمرين في سوق الاوراق المالية لذلك فان الادارات التنفيذية في تلك الادارات تسعى الى استخدام اساليب المحاسبة الابداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل والمبادئ المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اعداد البيانات المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية وصحة البيانات. وبناءاً على المشكله أعلاه تم تحديد أهداف البحث المتمثلة في التعرف على مفاهيم واساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة واسبابها. وايضاً التعرف على دور مدققي الحسابات في الحد من اثار اساليب المحاسبة الابداعية، وايضاً ايجاد العلاقة بين اجراءات التدقيق والمحاسبة الابداعية.، وتأتي أهمية البحث من اهمية الموضوع في اتباع إجراءات من قبل مدققي الحسابات للحد من إستخدام اساليب المحاسبة الابداعية عن التلاعب بالقوائم المالية المقدمة. من هذا السياق توصلنا في هذا البحث للنتائج التالية من أهمها: ان اكتشاف الاخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب. وان التحدي الاكبر للمحاسبة الابداعية لاينحصر في البعد الفني للمحاسبة وانما يتجاوزه الى البعد الاخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة. وكانت اهم التوصيات التي توصل لها الباحثين ومن اهمها: –ضرورة التعرف على كافة ممارسات المحاسبة الابداعية ليتسنى ايجاد الحلول المناسبة وذلك لتفعيل التوعية بالبعد الاخلاقي لمهنة المحاسبة وتفعيل الصلاحيات الممنوحة للمدققين الخارجين ضرورة التأكد من ان المدققين الخارجيين يتقيدون بإجراءات الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية التي تمارسها الشركات من قبل الهيئات المسئولة، ضرورة قيام جمعية المحاسبين البحرينية بتنظيم دورات تدريبية للمدققين، لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الابداعية.، القيام بدورات وورش عمل لبيان التأشيرات السلبية لأساليب المحاسبة الابداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

1 المقدمة

ان التحايل والتضليل في استخدام الطرق المحاسبية وهو ما يطلق عليه ممارسات المحاسبة الابداعية Creative Accounting Practices يؤدي الى تحسين وضعية الشركة على المدى القريب الا انه بسبب الانهيارات لتلك الشركات على المدى البعيد وهذا يتوجب من مدقق الحسابات الخارجي الالمام بكافة الممارسات المحاسبية المضلل التي من الممكن ان يعتمدها المحاسب بتوجيه الادارة واتباع اليات مناسبة للحد من تلك الممارسات التي تؤدي الى التلاعب والغش في التقارير المالية مع مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الادارة بما يحقق اهداف الشركة ، ومن هنا جاءت مشكلة البحث وهي خلال السنوات وخاصة بعد انهيار شركة انرون الامريكية العملاقة وتحميل اكبر شركات التدقيق في العالم آرثر أندرسن كونها المسئول عن مراجعة وتدقيق حسابات الشركة جزءاً من مسؤولية انهيار شركة انرون واتهامه بالتلاعب بالقوائم المالية للشركة مستقلاً بعض المعالجات والسياسات المالية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي.

2 أدبيات البحث

اولاً : نشأة المحاسبة الابداعية

تطلق ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative Accounting Practices على بعض الممارسات التي تلجا إليها إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان من أجل إجراء تحسين صوري غير حقيقي في ربحيتها أو في مركزها المالي، إذ يستخدم بواسطتها المحاسبون (وبعلم

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

الإدارة) معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالوحدات الاقتصادية دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ لخدمة المصالح الشخصية للإدارة، مما يؤثر بشكل سلبي على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على موثوقية البيانات الماليةَ. إذ أن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت لعدد من الشركات كانت نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي.

فالمحاسبة الإبداعية هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات الاقتصادية الكبرى، ومن ثم إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة (المبيضين ،67:2010)

وهناك العديد من التسميات التي تم إطلاقها على مثل هذه الممارسات ولكنها تحمل المفهوم نفسه ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الخلاقة، المحاسبة التجميلية، المحاسبة المخادعة، تمهيد الدخل، إدارة المكاسب، تمهيد المكاسب، الهندسة المالية وغيرها، لكن التعبير الاكثر استخداما في أوربا هو المحاسبة الإبداعية.

أما McBamet & Whelance فعرفاها على أنها "الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية". (Mc Barnet & Whelance, 1999, 4) وMulford & Comiskety عرفاها على إنها "بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسّفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية والاحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (Mulford & Comiskety, 2002: 13).

ويرى (الكيلاني، 2008) بانها تحافظ كل شركة في البلاد على ارباحها. وكل مجموعة من الحسابات الصادرة تستند على السجلات التي طبخت وشويت برفق وعناية لقد تم تغيير الارقام التي ظهرت للعامة مرتين في السنة من اجل حماية المذنب. انها أكبر حيلة منذ حصان طروادة وفي الحقيقة كل ذلك الخداع مذاق جيد وانه بالإجمال شرعي انه المحاسبة الابداعية (الكيلاني ،63:2008)

فيما يرى (حمدان ،2009) اساليب المحاسبة الاحتيالية وغش القوائم المالية بانها الاساليب التي تستخدمها الادارة لاظهار نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي اخفاء بعض الانشطة او تعديلها بما يلائم اغراض الادارة. (حمدان ،4:2009)

في حين يرى (رمو ،2008) بانها الطرائق والوسائل التي يعتمدها المحاسب في سبيل التوصل الى أقرب مايكون من الحقيقة حول نتيجة النشاط والمركز المالي لشركته وان المحاسب يكون مبدعاً إذا كان اختياره للطريقة او السياسة المحاسبية الانسب لطبيعة نشاط شركته (رمو ،237:2008).

وتوصل الباحثين لتعريف المحاسبة الابداعية بانها مجموعة من الاجراءات والاساليب التي يقوم بها اعضاء الوحدة المالية بما فيهم المدقق الداخلي وبطلب الادارة او الجهة التي لها السلطة في الشركة كالمديرين مثلاً بالتلاعب بأرقام الحسابات المالية وتضليلها بالاتجاه الذين يرغبون به مستغلين في ذلك المرونة التي تتمتع بها المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية والقوانين التي تحكم عمل الشركة وذلك سبيل تحقيق اهداف آنية او مستقبلية.

إن المحاسبة الإبداعية تستخدم في تحسين المركز المالي الظاهري للشركة وتبني وسادة فوق اتفاقاتها المالية القائمة، فتصير تلك الاتفاقات أقل قيوداً (حماد، 2004: 303).

لذا فان مفهوم المحاسبة الابداعية يمكن النظر فيه من جانبين: –

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

الجانب الاول: ايجابية وتتمثل في ايجاد حلول واجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات.

الجانب الثاني: فهي سلبية وتتمثل في اتباع الحيل واساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من اجل اظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة او اخفاء حقائق معينة.

ثانياً : العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي :(الاغا، 2011 :82-83) (عبد القادر،4:2013)

1- حرية الاختيار للمبادئ والمعايير المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً ان تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة. مثال ذلك انه في الكثير من البلدان يسمح للشركات ان تختار مابين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها او رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2- حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات لغرض الوصول الى الأهداف المحددة مسبقاً ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادةً ماتتم هذه التقديرات داخل الشركة ، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير او التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل او متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغباتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل من قيمتها .

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن ان يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن حسابات القوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة حرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

4- ويضيف (رمو ،2008) بان إدخال عمليات وهمية من اجل التلاعب في حسابات الميزانية وأيضا لتحويل الإرباح بين الفترات المحاسبية، ويمكن تحقيق ذلك بإدخال عمليتين او أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث ميّال للمساعدة مثلاً لنفرض ان ترتيبات وضعت لبيع أحد الموجودات لمصرف معين ثم استئجار ذلك الموجود لبقية عمره الإنتاجي، إن سعر البيع بموجب هذه الطريقة واستئجاره ثانية قد يكون بمقدار أعلى او أدنى من القيمة الجارية للموجود، وذلك يمكن تعويضه بزيادة او تخفيض الإيجارات. (رمو، 2008: 237)

ان وجود المرونة في تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية يمكن ان يستخدم بطريقة من الإبداع المحاسبي من دون ان يؤثر على عدالة وصحة القوائم المالية وان يخرج المحاسب بحسابات مالية حقيقية تعبر عن نتيجة النشاط للشركة خلال الفترة ومركزها المالي، ولكن في نفس الوقت ممكن ان يستغل المحاسبين هذه المرونة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية وبالتالي تضليل القارئ بتزويده بقوائم مالية مظلله وغير حقيقية.

ثالثاً: طرق وسائل المحاسبة الابداعية

هناك عدة دراسات اشارت الى اهم الطرق والوسائل المختلفة لتحقيق المحاسبة الابداعية ومن هذه الدراسات دراسة (Amat & et al,1999,4-6)، (الراوي ،2007 :76-77) والتي تشمل على مايأتي :

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

1- مرونة القوانين

اي تنوع الطرق والخيارات والبدائل المحاسبية المتاحة ، حيث سمحت المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاماً ، وكذلك فضلا عن المعايير المحاسبية الدولية ببعض الاحكام والقواعد المحاسبية التي تسمح للوحدة الاقتصادية للاختيار بين طرق وبدائل محاسبية مختلفة فمثلاً في العديد من البلدان يسمح للوحدة الاقتصادية الاختيار بين سياسة اطفاء مصاريف التطوير كلما حدثت او اطفائها على مدار عمر المشروع المتعلق بها ، وكذلك تستطيع اي وحدة اقتصادية اختيار السياسة المحاسبية التي تعطي صورة مقضلة لها فضلاً عن طرق اخرى مثل طرق احتساب اقساط الاندثار ، وطرق تقييم المخزون السلعي .

2- القيم المقدرة

هناك قيود محاسبية معينة في الحسابات تتضمن درجة من التقدير والحكم الشخصي في كثير من جوانب عمل المحاسب التي لايمكن تجنبها، ومن الامثلة على الحالات التي تتطلب ذلك التقدير، تقدير العمر الانتاجي للموجود الثابت من اجل احتساب الاندثار فضلاً عن تكوين المخصصات، وتكون لدى المحاسب المبدع الفرصة ليصر على جانب الحذر او النشاؤم بعمل مثل هذا التقدير.

3- العمليات الوهمية:

يمكن ادخال عمليات وهمية من اجل التلاعب في حسابات الميزانية وايضا لتحريك الارباح بين الفترات المحاسبية. ويمكن تحقيق ذلك بادخال عمليتين او أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث مساعد، وهو عادة مايكون البنك، فمثلاً على فرض ان ترتيبات معينة قد وضعت لبيع أحد الموجودات لبنك معين ثم استئجار ذلك الموجود لباقي عمره الانتاجي ن فان سعر البيع بموجب هذه (البيع للموجود واستثماره ثانية) قد يكون بمقدار اعلى او ادنى من القيمة الجارية للموجود، وذلك بسبب الفرق يمكن تعويضه بزيادة او تخفيض الايجارت.

4- توقيت العمليات:

توقيت عمليات حقيقية من اجل اعطاء ايضاح مرغوب فيه في الحسابات، فمثلاً نفترض ان الوحدة الاقتصادية لديها استثمارات بمبلغ مليون دينار على اساس الكلفة التاريخية والتي يمكن بيعها بسهولة بمبلغ ثلاثة ملايين دينار كقيمة جارية، فان مديري الوحدة تتوفر لديهم الحرية في اختيار السنة التي يبيعون فيها هذه الاستثمارات، وذلك يزيد الارباح المسجلة في الحسابات.

ويرى (رمو،237:2008) نظراً لتعدد الطرق والبدائل المحاسبية فان المرونة الموجودة هذه تكون ضمن محالات المحاسبة الابداعية، فاذا كانت ضمن الإطار النظامي الاخلاقي لمهنة المحاسبة وإذا مانت خارج الإطار النظامي اللا اخلاقي فهي شيء آخر يتمثل بالتلاعب والتزوير ويمكن ايضاح ذلك من خلال الشكل (1).

رابعاً : المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

لكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً، ومهنة المحاسبة والتدقيق كأي مهنة أخرى تخضع لقواعد السلوك المهني، وإذا كان المحاسبون الذين يعملون في شركات الأعمال والمؤسسات الحكومية لايتحملون مسؤولية مباشرة حيال المجتمع لأنهم يعملون في ظل مسؤولية الآخرين، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية، وعدم الإفشاء وحماية سرية المعلومات المتعلقة بأعمال شركاتهم، والتصرف باستقامة، وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيداً عن التحريف أو التزوير الذي يحدث في المعلومات ضمن الكشوفات المالية أو فضح معلومات تضر بأي طرف من أطراف الأعمال أو يكون ذا عواقب شخصية سلبية على المحاسبين (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2011)

خامساً : أسباب استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية

حدد كل من Sen and Inanga الأسباب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية والتي تكمن في تضارب المصالح بين مجاميع أصحاب

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

المصالح، إذ أن مصلحة الإدارة هو تقليل الضرائب والأرباح الموزّعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الضريبة جمع وتحصيل ضرائب أكثر، ومصلحة الموظّفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، إذ أن تعدد المصالح – بالرغم من تعارضها – هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية، فالمحاسبة الإبداعية تضع البعض في وضعية مستفيدة على حساب البعض الآخر. ويرى الباحثين بأن المحاسبة الإبداعية تشير إلى استخدام أساليب محاسبية تشوه فيها المعلومات المالية عن طريق التحسين الصوري وتلاعبات عديدة لغرض تقديم نظرياً صورة مالية أفضل أما بزيادة أو تقليل الأرباح حسب طبيعة الحال وذلك بإعطاء مظهر مضلل لحجم رأس المال أو هيكلية وذلك بإخفاء المعلومات المطلوبة عن المستثمرين الموجودين أو المحتملين (Sen and Inanga, 2006: 4)(المهداوي، المشهداني :2012)

سادساً: صور المحاسبة الإبداعية

1- إدارة الأرباح :ان ارتفاع صافي الربح مؤشرًا هامًا للمستثمر يعطي الانطباع عن حسن أداء الشركة وسلامة مركزها المالي، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها، اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي تحديدًا – صافي الربح – واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم في هذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسبًا في ظل الإمكانات والاختيارات المحاسبية المتاحة، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح (السامرائي ،2006) تعرف إدارة الأرباح بأنها " :ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة .كما ورد تعريفها أيضًا على أنها" :تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للشركة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية. وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة. وتأتي على نوعين الإدارة الحقيقية للأرباح والتي تؤثر على التدفقات النقدية، وإدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية من خلال التغيير في التقديرات والسياسات المحاسبية. (السامرائي ،2006)

2- تمهيد الدخل يعرف تمهيد الدخل على أنه " :أحد أشكال إدارة الأرباح، مصمم لإزالة انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات " ويحصل الدخل الممهد إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة تهدف إلى تحقيق الاستقرار في نمو الدخل. (السامرائي ،2006)

المبحث الثالث: استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية الحديثة على القوائم المالية وكيفية كشفها والحد منها

أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

- قائمة الدخل قائمة المركز المالي قائمة التدفقات النقدية
- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك.
- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
- تسجيل إيراد مزيف.
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.
- دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.
- التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

- إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
- عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.
- التلاعب بالدخل بالعمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.
- الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثر
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.
- تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.
- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.
- إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.
- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.

والنتائج المترتبة على إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها في القوائم المالية تترتب على استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية العديد من النتائج بالشكل الآتي: (العبيدي، 2008: 110):

هناك العديد من الوحدات المدرجة في سوق الأوراق المالية التي تستعمل أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض تضخيم أرباحها وتحسين مركزها المالي بهدف جذب المستثمرين، ومن شان هذا التصرف تضليل المستثمرين.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل من خلال التحرك بين بنود الإيرادات حول أو ضمن قائمة الدخل ويتم ذلك عن طريق عمل ترتيب لتغيير قائمة الدخل من حيث الإجماليات والفرعيات، ومن أمثلة ذلك نقل العناصر الخاصة بقائمة الدخل سواء داخل أو خارج نطاق إيرادات التشغيل مما ينتج عنه أما زيادة أو نقصان في إيرادات التشغيل كذلك نقل نفقات من تكلفة المبيعات الى الفئة المصاريف العامة الإدارية (Mulford and Comoskey,2002:295)

ومن الاساليب التي يتم اتباعها للتلاعب في صافي الدخل ما يلي :

1- تسجيل الإيراد بشكل سري فيما عملية البيع لاتزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ،وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عمليه البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة . (الحلبي ،مطر،10:2009) فليس صحيحاً أن يعتبر الايراد ايراداً قبل ان تتم عملية البيع ،ولا قبل ان تسلم البضاعة الى الزبون ولا في أي وقت حيث للزبون الخيار في إنهاء البيع او تأجيله أو إلغاؤه(Mulford and Comoskey,2002:95-96)

2- تسجيل الإيرادات الزائفة والسابقة لأوانها : لكون الإيرادات هي الفقرة الرئيسية التي تدرج في قائمة الدخل وبسبب أثرها على المكاسب، فانه ليس من الغريب أن تبدأ المحاسبة الإبداعية بتحديد الإيرادات .أن تحديد الإيرادات السابق لأوانها يعود تحديد العوائد لبيع مشروع في فترة مسبقة لتلك المتعارف عليها من قبل المبادئ المحاسبية .

وعلى النقيض من ذلك فإن تحديد الإيرادات الزائفة يشتمل على تسجيل الإيرادات لبيع لم يتم . (الكيلاني ،88:2008)

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة :تتمثل هذه الطريقة في قيام ادارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة . تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها ،وهي تعتبر من أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها ،وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة ،إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً . ((Mulford and Comoskey,2002:31-32

4- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة أو لاحق : ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات إذ من المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال تنقسم الى قسمين ، الاول يؤدي الى تحقيق منافع قصيرة الاجل مثل الايجارات والرواتب وهذا النوع من المصاريف يتم خصمه من الايرادات ،اما النوع الثاني الذي يؤدي الى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات ويتم التعامل معها كأصول ويتم خصم استهلاكها على مدى طويل الأجل .

5- نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة " تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها اكثر إلحاحية .وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون اوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة ،فتقوم بترحيل هذه الارباح الى فترات مستقبلية تعتقد ادارة الشركة انه يمكن ان تكون عصيبة . من المعروف محاسبياً ان الايرادات يجب ان تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها ،اذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الايرادات في الفترة المالية نفسها .(مطر والحلبي ،12:2009)

6- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الاساليب في الاوقات التي تواجه فيها الشركات اوقاتاً صعبة ،لان تراجع الاعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين الى عمل اجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على امل ان المستقبل سيكون افضل .وبهدف التخفيف من الاعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.(Mulford and Comoskey,2002:200))

رابعاً : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط اهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، ان المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب ان تقيم في ضوء مجموعة من المحددات ياتي في مقدمتها ان اغلب الاصول والالتزامات تقيم بالكلف التاريخية كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين تتمثل فرص استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي بما يلي :

1- الاصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة مثلا العلامات التجارية ،اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة ، بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة. .(مطر والحلبي ،12:2009) اضافة الى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول اذ تمثل شهرة المحل تكاليف حيازة على قيمة متقلبة من صافي موجودات الشركات المشتراة وتستهلك على اساس قاعدة القسط الثابت تتراوح بين 7-30 سنة فتستلزم GAAP استهلاك الشهرة وتسمح في الوقت نفسه للشركات ان تختار مدة الاستهلاك المحدد الوحيد هو ان لا تتجاوز تلك المدة 40 سنة وكلما طالت فترة الاستهلاك كلما انخفضت النفقة السنوية . ونتيجة لذلك فان بإمكان الشركات المختلفة ايراد مبالغ مكاسب مختلفة بسبب اختيارها لفترة الاستهلاك .(الكيلاني ،82:2008)

2- الأصول الثابتة : إذ لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية ،وإتباع طريقة إعادة تقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهارها ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإستهلاك المتعارف

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المعمول بها في السوق ،إضافة الى العمل على إجراء تغيرات غير مبررة في استخدام طرق الاستهلاك ،مثل تحويل طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص او العكس، ويتم التلاعب كذلك في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التاثير على مصاريف الإستهلاك والقيم التي تدرج بها الميزانية ، مثل تصنيف العقارات المملوكة للمنشاة بين استثمارات طويلة الاجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير كذلك عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو مقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة .(الاغا،86:2011)

3- الاستثمارات المتداولة: اذ يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية وكذلك يتم التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها الى استثمارات طويلة الاجل عند هبوط اسعارها السوقية، فضلاً عن التخفيض غير المبرر في مخصص هبوط الاسعار. (مطر،103:2003)

4- النقدية ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية . .(مطر،103:2003)

5- الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة ،بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ،واجراء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ،من تصنيف الذمم طويلة الاجل على انها اصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة .(مطر و الحلبي ،13:2009)

6- الاستثمارات طويلة الأجل :في هذا البند من بنود الميزانية تتم ممراسة أساليب المحاسبة الإبداعية بالعمل على تجنب اظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو الزميلة ،وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الام وشركاتها التابعة لدى اعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة ،مثل المبيعات المابادلة والقروض المتبادلة ، يضاف الى ذلك قيام الشركة بتملك اصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية ،ثم بيع احد الاصول ، وتحقيق مكاسب مادي في رقم الربح دون الافصاح عن ذلك .(الاغا،87:2011)

7- الموجودات الطارئة : اذ يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التاكد من شروط تحققها ، مثل اثبات الايرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم فيه . (الاغا،87:2011)

8- المطلوبات المتداولة : تتم ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في هذا البند من خلال عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بقصد تحسين نسب السيولة ، بالاضافة الى اجراء تغير غير مألوف في الفروض التي تقوم عليها التحليل الاكتواري المتبع في تحديد نهاية الخدمة ،فضلاً عن اجراء تسديد للقروض قصيرة الاجل عن طريق الاقتراض طويل الاجل بهدف تحسين نسب السيولة ،اما في شركة المقاولات فيتم تاجيل اثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العميل بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة .(مطر،106:2003)

9- المطلوبات طويلة الاجل : ممكن ان تلجا الشركة الى ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في هذا البند من خلال اطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها ،واضافة المكاسب المحققة الى صافي الربح دون الافصاح عنها ضمن البنود الغير العادية . (الاغا،88:2011)

10- المخزون: في هذا البند تتركزعمليات التلاعب وممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة اضافة الى عمليات التلاعب في اسعار تقييمها ، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير . .(مطر والحلبي ،13:2009)

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

11- حقوق المساهمين : تمارس المحاسبة الابداعية في هذا البند من خلال اضافة مكاسب محققة من سنواتسابقة الى صافي الربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الارباح المحتجزة كما يجب ، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة ،وكذلك معالجة مكايب او خسائر تقلب اسعار الصرف المرتبطة بمعاملات التي تتم بعملات الاجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل ، يضاف الى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشا عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الاجنبية ضمن قائمة الدخل بدلاً من معالجتها ضمن حقوق المساهمين (الاغا،88:2011)

خامساً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية ، حلقة الربط بين قائم الدخل زبين قائمة المركز المالي ، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد على اساس الاستحقاق.(حنان 292،2003)

ان جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال اجراءات تغيرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع او تخفيضه ، وكذلك راس المال المحتسب ، والتي تمارس على اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر الخيارات السابقة و ارصدة العملات الاجنبية (جرار ، 65،2006-66)

ان الإبداع في قائمة التدفقات النقدية يشير إلى أي أو كل الخطوات المستخدمة لخلق إنطباع بتغيير التدفق النقدي التشغيلي ، وفي هذه العملية ، تعطي إشارة مضللة للشركة عن قدرتها في توليد النقدية المستدامة ،وتتمثل الأساليب المستخدمة لتحريف قدرة توليد النقدية للشركة المستدامة المرونة في الإبلاغ داخل حدود مبادىءالمحاسبة المقبولة عموماً . وبدلاً من ذلك ، يمكن اتخاذ الخطوات التي تمتد الى ما وراء حدود مبادىء المحاسبة المقبولة عموما ، مثلاً المبالغ التي ذكرت بشكل صحيح كتدفق تشغيلي ولكن ليس لديهم النقد المستدام ، على سبيل المثال مبادىء المحاسبة المقبولة واضحة من حيث تعريفها للتدفق التقدي التشغيلي ومع ذلك ،هناك قدر كبير من المرونة يسمح في حسابها .إذ إن بعض الشركات أبدت رغبتها في إستغلال هذه المرونة في محاولة تعزيز مبالغ التدفق النقدي التشغيلي على الرغم من أن مثل هذه الخطوات تؤدي الى زيادة التدفق النقدي التشغيلي إلا انها لا تزيد التدفقات النقدية المستدامة . (Mulford and Comoskey,2005:18-19)

3.أهمية البحث:

تنبع اهمية هذا البحث من اهمية موضوع المحاسبة الابداعية باعتبارها من المواضيع المهمة والحديثة في اتباع اجراءات يستخدمها مراقبي الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية وانعكاسها على اراء مراقبي الحسابات عند اعداد تقاريرهم والتي يستند فيها مراقب الحسابات على البيانات المالية المعدة من قبل ادارة الشركة والتي يعول الكثير من المستخدمين على تلك التقارير في اتخاذ قرارتهم في العديد من المجالات، ومن ثم التعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية المستخدمة في الشركات واسباب استخدامها واثرها على الآراء التي يبديها مراقبي الحسابات عند اعداد تقاريرهم.

4. مشكلة البحث:

ادى استخدام المحاسبة الابداعية الى انهيار عدد من الشركات الضخمة بسبب التضليل في استخدام المبادئ المحاسبية وطرقها السليمة، والتي انعكست على تقارير مراقبي الحسابات. ومن هنا برزت مشكلة البحث في الاجابة على التساؤل التالي:

ما هو إثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟

5. هدف البحث:

يسعى البحث الى تحقيق عدد من الاهداف التالية:

1- التعرف على مفاهيم واساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة ونشأتها واسبابها ودوافع تبنيها وتأثيرها على القوائم المالية.

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

2- التعرف على الوسائل الممكن اتباعها للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في صوت وعدالة القوائم المالية.

3- التعرف على أثر اجراءات التدقيق في الحد من اثار اساليب المحاسبة الابداعية.

6. فرضيات البحث:

1- لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية ومصداقية القوائم المالية

2- لا يوجد تأثير للمتغير الديموغرافية على متغيرات الدراسة وفقاً (العمر، الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)

7. حدود البحث:

أ- الحدود الموضوعية: إن حدود البحث الموضوعة تخص في إثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

ب-الحدود البشرية: إن حدود البحث البشرية تخص مراقبي الحسابات والمدراء الماليين ومحاسبي الشركات (عينة البحث)

ج-الحدود الزمانية: إن حدود البحث الزمانية تعود للفترة من 9/1 -2016/3/31

د-الحدود المكانية: مكاتب التدقيق والشركات المساهمة في بورصة البحرين في مملكة البحرين

8. محددات البحث:

لعل من أهم ما واجهنا في إعداد منهجية هذا البحث من محددات أو صعوبات تتلخص في أن الموضوع نادر التناول في مملكة البحرين وليس ضمن الأدبيات أو الأطروحات والرسائل الجامعية والبحوث والدوريات ذات العلاقة، كذلك عدم التطرق لهذا الموضوع صراحة وبشكل مباشر كما تطرقت له الباحثين، وبذلك يمكن أن يوصف هذا المحدد كأحد أهم التحديات التي واجهت البحث منذ تحديد موضوعه وإلى إتمامه. ومن المحددات والصعوبات الأخرى ندرة المصادر النظرية والمراجع والأدبيات الدقيقة ذات الصلة المباشرة بموضوع البحث لا سيما الحديثة منها.

9. منهجية البحث:

1- المنهج الوثائقي التاريخي (الاستقرائي): من خلال جمع معلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب والدراسات والندوات السابقة والانترنت.

2-المنهج الميداني والاستكشافي: من خلال جمع المعلومات عن مشكلة البحث عن طريق اجراء المقابلات والاستبانة لفهم وتحليل أبعاد مشكلة الدراسة واستخلاص النتائج.

3-المنهج الاحصائي: من خلال تحليل النتائج والبينات التي تم جمعها من المقابلات الشخصية والاستبانة الموزعة على عينة الدراسة.

10. مصادر المعلومات والبيانات:

بناءً على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، سيتم الاعتماد على المصادر التالية:

أ- **مصادر أولية:** سيعتمد البحث في جانبه العملي على جمع البيانات من أفراد عينة البحث عن طريق الاستبانة التي سيتم توزيعها على قسم الحسابات، كما سيتم مقابلة المعنيين في كل من الوحدات المالية المشمولة ضمن عملية البحث وذلك بهدف التعرف على آرائهم وتوقعاتهم حول تجربة الخصخصة.

ب- **مصادر ثانوية:** لتغطية الجانب النظري للبحث سيتم الاستعانة بالأدبيات المتوفرة محلياً ودولياً من الدراسات والأبحاث والدوريات والبحوث علمية ورسائل الماجستير، بالإضافة إلى الاطلاع على ماتم نشره في المواقع الإلكترونية المعتمدة ذات صلة بموضوع البحث.

11. الجانب العملي

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

اولاً: المقدمة : يهدف هذا البحث إلى إبراز اثر استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات والشركات المساهمة في بورصة البحرين للاوراق المالية ، و لتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة استطلاع آراء و موقف عينة الدراسة تكونت من 50 فقرة تم توزيعها على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة هم المدققين الخارجيين و موظفي الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية و تم عمل إجراءات تصحيح الأداة و استخدام الحاسوب في إدخال البيانات لإجراء التحليل الإحصائي المناسب، ويتم تناول طريقة البحث وإجراءاتها ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي، حيث سيتم عرض المنهج الذي تم اعتماده في البحث، وكيفية جمع البيانات، كما سيتم من خلاله تحديد مجتمع البحث، وكيفية اختيار عينة البحث، وكل ما يتعلق بأداة القياس المستخدمة.

ثانياً: أسلوب البحث

تم الاعتماد في هذا البحث المنهج الوثائقي التاريخي (الاستقرائي) من خلال جمع معلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب والدراسات والندوات السابقة والانترنت والمنهج الميداني والاستكشافي من خلال جمع المعلومات عن مشكلة البحث من خلال الاستبانة لفهم وتحليل أبعاد مشكلة البحث واستخلاص النتائج وكذلك المنهج الإحصائي من خلال تحليل النتائج والبيانات التي تمّ جمعها من الاستبانة الموزّعة على عينة البحث.

حيث يقوم هذا البحث على أساس جمع البيانات الأولية بما ينطوي تحت قائمة الدراسات الاستكشافية الميدانية، وذلك من خلال دراسة الظاهرة في الواقع ووصفها وتحليلها وتفسيرها بهدف الوصول إلى استنتاجات تعكس الواقع وتساهم في تحسينه وتطويره ولتحقيق أهداف البحث وبحث مشكلته، وبسبب الطبيعة الفنية للبحث فقد تم الاعتماد على أسلوبين في جمع البيانات وهما: الجانب النظري: ويعتمد على جمع معلومات وثائقية و تاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب و الدراسات و الندوات السابقة و الانترنت تناول الباحث فيها الحديث عن الإطار العام للدراسة و كذلك الإطارين النظريين للمحاسبة الإبداعية و القوائم المالية . الجانب العملي: ويقسم إلى قسمين:

أ) الجانب الميداني: ويشمل عدة مراحل من تصميم أداة البحث بغرض جمع البيانات اللازمة، وتحديد مجتمع البحث وحجم العينة وعملية توزيع استبانة البحث على فئات لديها خلفية علمية وعملية في المحاسبة المالية.

ب) الجانب التحليلي: ويتم من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS حيث يتم تحليل البيانات ومناقشة النتائج

ثالثا: مجتمع البحث

يتكون مجتمع البحث من مجموعتين رئيسيتين:

1- موظفي الشركات المساهمة المتداولة في سوق البحرين للأوراق المالية (محاسبين ومدققين داخليين) من خلال الأساليب المستخدمة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات وعددها 45 شركة.

2- المدققين الخارجين وعدد الشركات المرخص لها بمزاولة المهنة 25 مكتب.

رابعاً: عينة البحث

وقد تم اختيار العينة عشوائياً من الموظفين الماليين والمحاسبين في الشركات المساهمة في سوق البحرين للأوراق المالية ومدققين الحسابات في شركات التدقيق، اذ تم توزيع 30 استبانة على موظفين الشركات المساهمة المتداولة في سوق البحرين للأوراق المالية المحاسبين والماليين في (15 شركة) و 30 استبانة على مدققين الحسابات في (15 شركة تدقيق) ، وتم توزيع الاستبانة باليد مباشرة لشركات التدقيق والشركات المساهمة ، وقد تم استرداد 22 استبانة من موظفين الشركات ، و24 استبانة من مدققي الحسابات ، وتم استبعاد 6 استبانات فقط غير صالحة للتحليل وكما يلي(4 للموظفين، 2 للمدققين) وذلك لعدم اكتمال البيانات المطلوبة. لذا يصبح عدد الاستبيانات المستردة (46) استبانة، أي ما نسبته 76.6% من عينة الدراسة الكلية موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) حجم عينة الدراسة وبيانات الاستبانات التي تم توزيعها واستلامها.

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

المجموعة	حجم العينة	المسترد	الغير صالح للتحليل	الباقي	النسبة
الموظفين	30	22	4	18	%45
المدققين	30	24	2	22	%55
المجموع	60	46	6	40	%100

خامساً: أداة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم جمع البيانات اللازمة عن طريق تصميم إستبانة وذلك بالاعتماد على كل من الدراسات السابقة والإطار النظري بالإضافة إلى استشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال. ويبين الملحق رقم (1) نموذج الإستبانة المستخدمة كأداة لجمع البيانات، وقد تكونت هذه الإستبانة من جزأين هما:

الجزء الأول: ويختص بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث تتضمن (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

الجزء الثاني: يحتوي على سؤال يضم (25 فقرة):

لقياس اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ولهذا تم تقسيم درجة الأهمية إلى خمس درجات حسب مقياس ليكرت كما يلي:

الجدول رقم (2) درجات الإجابات على الجزء الثاني من الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

الدرجة	المقياس
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

سادساً: معيار القياس

كما هو مبين سابقاً فإن بنود الاستبانة أعطيت خمس درجات حسب مقياس ليكرت الخماسي وذلك ليستطيع المجيب تحديد درجة موافقته على كل فقرة بشكل دقيق إلى حد ما. كما تم الاعتماد على معامل الاختلاف كمقياس الترتيبي للموافقة أو الأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (3) مقياس لتحديد الأهمية النسبية لمعامل الاختلاف.

الوسط الحسابي	درجة التأثير	درجة الموافقة	درجة الأهمية
40.1 فأكثر	لا يؤثر إطلاقا	غير موافق بشدة	معدومة
40 – 30.1	لا يؤثر	غير موافق	قليلة
30 – 20.1	محايد	محايد	متوسطة
20 – 10.1	قوي	موافق	كبيرة
10 – 0	قوي جدا	موافق بشدة	كبيرة جدا

سابعاً: الاختبارات الخاصة بأداة القياس

أولاً: ثبات الأداة: ويهدف هذا الجزء إلى التأكد من الحصول على نتائج متقاربة قدر الإمكان عند إعادة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

باستخدام أداة الدراسة نفسها في ظل نفس الظروف، وقد تم استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا وذلك لقياس ثبات الأداة للإجابات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة. وتعد القيمة لهذا العامل ضعيفة إذا كانت أقل من 60%، ومقبولة إذا كانت بين (61% –70%)، وجيدة إذا كانت بين (71% – 80%)، وممتازة إذا كانت أعلى من 80%. وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSSفي تحليل البيانات التي تم الحصول عليها تبين أن نتيجة الثبات للفقرات جيدة إلى ممتازة، ويدل ذلك على ثبات جيد للاستبانة كما يظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (4) معامل كرونباخ ألفا لأداة الدراسة

الرقم	السؤال	عدد الفقرات	قيمة ألفا
1	اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	25	%98.2

من خلال الجدول أعلاه تبين أن قيمة الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأسئلة الاستبانة الأساسية تراوحت بين 89.1 % – 98.2%، بينما بلغت قيمة ألفا الكلية 93% وذلك لأنه كلما زادت الفقرات زادت شمولية المحتوى وهذا يؤدي إلى ارتفاع نسبة ثبات الأداة الكلي، ويمكن القول إن هذه النسبة تدل على أن الثبات للمقياس المستخدم في هذه الأداة جيد.

ثامناً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبانة في هذه الدراسة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1) **الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistical Techniques)**

أ- التوزيع التكراري (Frequency Distribution)

ب- النسب المئوية (Percentages)

ت- المتوسط الحسابي (Mean)

ث- الانحراف المعياري (Standard Deviation)

تاسعاً: تحليل البيانات ومناقشة نتائج الدراسة

أ- وصف خصائص عينة البحث:

في هذا الجزء سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية لأفراد عينتي الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة. وكما أشرنا سابقاً بلغ حجم عينة الدراسة 60 فرد مقسمين إلى مجموعتين متمثلة في 30 موظف و 30 مدقق، وعند جمع البيانات تم استخدام 40استبانة لغايات التحليل بنسبة 66.6% من إجمالي حجم العينة، مقسمة إلى مجموعتين أساسيتين من حيث المجال الوظيفي (موظفين ومدققين) كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (5) توزيع أفراد العينة وفقاً للمجال الوظيفي.

المجموعة	التكرار	النسبة المئوية
موظفين	18	%45
مدققين الحسابات	22	%55
المجموع	40	%100

1) **توزيع أفراد العينة وفقاً للجنس: تبين** لنا أن أفراد العينة من مجموعة موظفي الشركات والمدققين من الذكور 14 ومن الاناث 26.

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

2) توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي: يبين الجدول التالي المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (6) توزيع العينة وفقاً للمؤهل العلمي.

المجال الوظيفي	التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	بكالوريوس	15	%83.34
	محاسبة قانونية	1	%5.55
	دراسات عليا	2	%11.11
المجموع		18	%100
مدققي الحسابات	بكالوريوس	11	%50
	محاسبة قانونية	7	%31.82
	دراسات عليا	4	%18.18
المجموع		22	%100

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن غالبية أفراد العينة من مجموعة موظفين الشركات حاصلين على درجة البكالوريوس بما يقدر بـ (83.34%) وهي نسبة منطقية حيث أن أغلب العاملين في هذه المكاتب ينهون دراستهم الجامعية ويعملون في مجال المحاسبة والتدقيق فيها. وان نسبة الحاصلين على شهادة المحاسبة القانونية (5.55 %)، وكما هو ملاحظ فإن نسبة الحاصلين على درجة الدراسات العليا (الماجستير والدكتوراه) كانت تقدر بحوالي (11.11%) من حجم العينة في مجموعة موظفين الشركات.

أما بالنسبة للمجموعة الثانية لعينة الدراسة والمتمثلة بالمدققين الحسابات الخارجيين فإنه ومن المتعارف أن جزء كبير من مدققين الحسابات هم من حملة البكالوريوس وتقدر نسبتهم (50%) والحاصلين على شهادة المحاسبة القانونية (31.82 %) والحاصلين على شهادات عليا (ماجستير ودكتوراه) وتقدر نسبتهم (18.18%). وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادات الجامعية والمهنية والعليا مما يؤثر هذا التنوع بشكل ايجابي على إجابات ونتائج الدراسة.

3) توزيع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي:

يبين الجدول التالي التخصصات الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (7) توزيع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي.

المجال الوظيفي	التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	محاسبة	15	%83.34
	إدارة أعمال	1	%5.55
	تمويل	2	%11.11
	أخرى	--	---
المجموع		18	%100
مدققين الحسابات	محاسبة	18	%81.82
	إدارة أعمال	2	%9.09
	تمويل	2	%9.09
المجموع		22	%100

مما لا شك فيه أنه وبما أن موضوع الدراسة يتعلق بالمعايير المحاسبية وأن مجتمع الدراسة متمثل في مكاتب تدقيق الحسابات وموظفين

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

الشركات المساهمة في سوق البحرين للأوراق المالية، فإن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من تخصصات علمية ذات علاقة بموضوع الدراسة، وهذا ما نلاحظه من الجدول السابق حيث يبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على شهادة المحاسبة من المجموعتين (موظفي الشركات ومدققين الحسابات)، بالإضافة إلى نسبة جيدة يحملون شهادات من تخصصات مشابهة كالتمويل وإدارة الأعمال. أي أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم معرفة جيدة في مجال المحاسبة والتدقيق مما يؤثر ايجابياً على إجاباتهم وبالتالي على نتائج الدراسة.

4) **توزيع أفراد العينة وفقاً للمسمى الوظيفي: يبين** الجدول التالي المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (8) توزيع أفراد العينة وفقاً للمسمى الوظيفي.

المجال الوظيفي	التخصص **الاكاديمي**	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	مدير مالي	1	%5.55
	مدير حسابات	1	%5.55
	مدقق داخلي	1	%5.55
	محاسب	15	% 85.35
المجموع		18	%100
مدققين الحسابات	مدقق	10	%45.45
	مدير تدقيق	1	% 4.55
	مدير أول	1	% 4.55
	مدقق مشارك	10	%45.45
المجموع		22	%100

يظهر الجدول السابق أن نسبة موظفي الشركات الذين يعملون تحت مسمى محاسب يشكلون نسبة لا بأس بها من أفراد عينة الدراسة وهي (85.35 %)، بينما كان المسمى الوظيفي الأعلى من مدققين الحسابات هي مدقق مشارك بنسبة (45.45%)، وهذه النتائج تزيد من دقة وموضوعية البيانات التي تم جمعها مما يؤثر ايجابياً على نتائج الدراسة.

5) **توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة:** يبين الجدول التالي سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (9) توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة

المجال الوظيفي	**سنوات الخبرة**	**التكرار**	**النسبة المئوية**
مدققين الحسابات	أقل من 10 سنوات	15	%83.4
	من 10 – 15سنة	2	%11.11
	أكثر من 15 سنة	1	%5.56
المجموع		18	%100
موظفين الشركات	أقل من 10 سنوات	12	%54.5
	من 10 – 15سنة	6	%27.27
	أكثر من 15 سنة	4	%18.19
المجموع		22	%100

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

يظهر الجدول السابق أن ما يقارب نصف أفراد عينة الدراسة بنسبة 54.5% من موظفي الشركات يعتبر لديهم خبرة اقل من 10 سنوات، وبين (10–15 سنة) كانت نسبتهم (27.27 %). وأكثر من 15 سنة كانت (18.19 %)، بالإضافة الى خبرة جيدة تعتبر لبقية افراد مجموعة مدققين الحسابات وهذا يتناسب مع طبيعة وخصوصية موضوع الدراسة، مما ينعكس ايجابياً على إيجابيات ونتائج الدراسة.

من خلال الاطلاع على الجداول السابقة المتعلقة بخصائص عينة الدراسة يتبين لنا أن غالبية أفراد عينة الدراسة للمجموعتين – موظفي الشركات ومدققين الحسابات – هم من حملة الشهادات الجامعية في تخصص المحاسبة ونسبة جيدة منهم حاصلين على شهادات بدرجات عليا وبالأخص من مدققين الحسابات، وأن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة جيدة في المجال المحاسبي.

مما سبق يمكن القول إنه ومن خلال الاطلاع على خصائص عينة الدراسة مجتمعة يتبين لنا أن أفراد عينة الدراسة والذين قاموا بالإجابة على أداة الدراسة هم من أصحاب الخبرة العملية والمؤهلات العلمية وبالتالي لديهم معرفة وعلم بموضوع الدراسة، مما أدى إلى الحصول على نتائج دقيقة إلى حد ما وأكثر موضوعية، اذ أن طبيعة الدراسة تحتاج إلى خبرة وإطلاع جيدين في المجالين العلمي والمهني.

ب- **عرض ومناقشة نتائج البحث:** ومن خلال هذه الجزء سيتم تناول التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة من مجموعتي موظفي الشركات ومدققين الحسابات على فقرات الاستبانة:

ما إثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. يحتوي هذا السؤال على 25 فقرة ويبين الجدول التالي إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات:

جدول رقم (10) التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من موظفي الشركات على السؤال الأول ما أثر استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	التباين	CV	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة المئوية%	التكرار	النسبة المئوية%	التكرار	النسبة المئوية%	التكرار	النسبة المئوية%	التكرار	النسبة المئوية%				معامل الإختلاف	
• إعداد فواتير شراء و بيع لعمليات وهمية	12	66.7	3	16.7	2	11.1	1	5.55	0	0	4.44	0.92	0.85	20.72	19
• التساهل في شروط الائتمان كالخصم و شروط السداد و كفاية مخصص الديون	13	72.2	4	22.2	1	5.6	0	0	0	0	4.67	0.59	0.35	12.63	7
• احتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار	11	61.1	4	22.2	1	5.6	2	11.1	0	0	4.33	1.03	1.06	23.78	22

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

• اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين	10	55.6	4	22.2	3	16.7	1	5.6	0	0	4.28	0.96	0.92	22.43	20
• رسملة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	13	72.2	3	16.7	2	11.1	0	0	0	0	4.61	0.70	0.49	15.18	8
• عدم الإفصاح عن اثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل بشكل مستقل	10	55.6	4	22.2	2	11.1	2	11.1	0	0	4.22	1.06	1.12	25.12	23
• تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية	13	72.2	2	11.1	2	11.1	0	0	0	0	4.76	0.44	0.19	9.24	3
• عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة و استبعادها عند احتساب نسب السيولة	13	72.2	3	16.7	1	5.6	1	5.6	0	0	4.56	0.86	0.73	18.86	14
• اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة و تسوية المعاملات بعملة أجنبية	11	61.1	4	22.2	1	5.6	1	5.6	0	0	4.47	0.87	0.77	19.46	17
• اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	14	77.8	1	5.6	2	11.1	1	5.6	0	0	4.56	0.92	0.85	20.18	18
• تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية	10	55.6	4	22.2	2	11.1	2	11.1	0	0	4.22	1.06	1.12	25.12	24
• التلاعب بتصنيف الذمم	13	72.2	3	16.7	1	5.6	1	5.6	0	0	4.56	0.86	0.73	18.86	15

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

قصيرة و طويلة الأجل															
• إدراج البضاعة التالفة و العجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي	10	55.6	4	22.2	3	16.7	1	5.6	0	0	4.28	0.96	0.92	22.43	21
• تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف	13	72.2	2	11.1	3	16.7	0	0	0	0	4.56	0.78	0.61	17.11	12
• تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	14	77.8	3	16.7	1	5.6	0	0	0	0	4.72	0.58	0.33	12.29	6
• احتساب مصروف الاستهلاك بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق	15	83.3	2	11.1	0	0	1	5.6	0	0	4.72	0.75	0.57	15.89	10
• تغيير طريقة الاستهلاك دون مبررات مقبولة و عدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير	15	83.3	2	11.1	0	0	1	5.6	0	0	4.72	0.75	0.57	15.89	11
• المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية	15	83.3	2	11.1	1	5.6	0	0	0	0	4.78	0.55	0.30	11.50	5
• احتساب إطفاء الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معايير المحاسبة الدولية المعتمدة	14	77.8	4	22.2	0	0	0	0	0	0	4.78	0.43	0.18	9.00	2
• عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات	12	66.7	2	11.1	2	11.1	2	11.1	0	0	4.33	1.09	1.18	25.17	25

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

المتداولة														
• الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل	16	88.9	1	5.6	1	5.6	0	0	0	0	4.83	0.51	0.27	10.56	4
• إثبات مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل و عدم إدراجها ضمن الأرباح	14	77.8	2	11.1	1	5.6	1	5.6	0	0	4.61	0.85	0.72	18.44	13
• إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراه	13	72.2	3	16.7	2	11.1	0	0	0	0	4.61	0.70	0.49	15.18	9
• عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض	15	83.3	1	5.6	0	0	0	0	0	0	4.94	0.25	0.06	5.60	1
• تضمين رقم المدينين في الميزانية ذممًا لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة	13	72.2	3	16.7	1	5.6	1	5.6	0	0	4.56	0.86	0.73	18.86	16
المتوسط											**4.56**	**0.77**	**0.64**	**17.18**	

من خلال دراسة الجدول السابق يتبين لنا :

1. بلغ المتوسط العام للسؤال الأول حسب إجابات عينة الدراسة من موظفي الشركات 4.56 كما أن متوسط معامل الإختلاف(17.18) , مما يدل على أن هذه الأساليب ذات أهمية نسبية جيدة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المقياس المستخدم بالدراسة.
2. الفقرة رقم (1) وهي " فواتير شراء و بيع لعمليات وهمية " المرتبة التاسعة عشر من بين الفقرات التي تحدد أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.4%) موافقوا بشدة وموافقون، وهناك

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

(2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 20,72% .

3. الفقرة رقم (2) وهي " التساهل في شروط الائتمان كالخصم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون " المرتبة السابعة من بين الفقرات التي تحدد أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (17 فرد) بنسبة (94.4%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (5,6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 12.63% .
4. الفقرة رقم (3) وهي " احتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار " المرتبة الثاني والعشرون من بين الفقرات التي تحدد أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (5,6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 23.78% .
5. الفقرة رقم (4) وهي " اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين " المرتبة العشرون في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (14 فرد) بنسبة (77.8%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 22.43% .
6. الفقرة رقم (5) وهي " رسملة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة " وتحتل المرتبة الثامنة في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88.9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 15.18% .
7. الفقرة رقم (6) وهي " عدم الإفصاح عن اثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل بشكل مستقل " وتحتل المرتبة الثالثة والعشرون في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (14 فرد) بنسبة (77.8%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (2فرد) بنسبة (11.1%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 25.12% .
8. الفقرة رقم (7) وهي " تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية " وتحتل المرتبة الثالثة في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 9.24%
9. الفقرة رقم (8) وهي " عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة و استبعادها عند احتساب نسب السيولة " وتحتل المرتبة الرابعة عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88.9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 18.86% .
10. الفقرة رقم (9) وهي " اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية " وتحتل المرتبة السابعة عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد)

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 19.46% .

11. الفقرة رقم (10) وهي " اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية " وتحتل المرتبة الثامنة عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.4%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 20.18% .

12. الفقرة رقم (11) وهي " تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية " وتحتل المرتبة الرابعة والعشرون في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (14 فرد) بنسبة (77.8%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (2 فرد) بنسبة (11.1%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (2فرد) بنسبة (11.1%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 25.12% .

13. الفقرة رقم (12) وهي " التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة و طويلة الأجل " وتحتل المرتبة الخامسة عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88.9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 18.86% .

14. الفقرة رقم (13) وهي " إدراج البضاعة التالفة و العجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي " وتحتل المرتبة الواحد والعشرون في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (14 فرد) بنسبة (77.8%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16,7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 22.43% .

15. الفقرة رقم (14) وهي " تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 17.11% .

16. الفقرة رقم (15) وهي " تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 17.11% .

17. الفقرة رقم (16) وهي " احتساب مصروف الاستهلاك بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 17.11% .

18. الفقرة رقم (17) وهي " تغيير طريقة الاستهلاك دون مبررات مقبولة و عدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 17.11% .

19. الفقرة رقم (18) وهي " المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 17.11% .

20. الفقرة رقم (19) وهي " احتساب إطفاء الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معايير المحاسبة الدولية المعتمدة " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 9.00% .

21. الفقرة رقم (20) وهي " عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 25.17 % .

22. الفقرة رقم (21) وهي " عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 10.56 % .

23. الفقرة رقم (22) وهي " إثبات مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل و عدم إدراجها ضمن الأرباح " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (3 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 18.44% .

24. الفقرة رقم (23) وهي " إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراه " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88,9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة (16.7%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 15.18% .

25. الفقرة رقم (24) وهي " عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88,9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك ولايوجد محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك لايوجد غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 15.18%.

26. الفقرة رقم (25) وهي " تضمين رقم المدينين في الميزانية ذمما لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية . فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88,9%) موافقوا بشدة وموافقون ، وهناك (1 فرد) بنسبة

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

(5.6%) محايدين على الفقرة السابقة ، في حين أن هناك (1 فرد) بنسبة (5.6%) غير موافقين و غير موافقين بشدة على الفقرة السابقة و يبلغ معامل الأختلاف 18.86%.

الاستنتاجات والتوصيات

توصلت الدِرَاسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كالتالي:

أولا: النتائج

1- بلغ المتوسط العام حسب إجابات عينة الدراسة من موظفي الشركات 4.56 كما أن متوسط معامل الإختلاف(17.18) , مما يدل على أن هذه الأساليب ذات أهمية نسبية جيدة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المقياس المستخدم بالدراسة.

2- الفقرة رقم (7) وهي " تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية " فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (15 فرد) بنسبة (83.3%) موافقوا بشدة وموافقون مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.

3- الفقرة رقم (24) وهي " عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض " وتحتل المرتبة الثانية عشر في الاهمية النسبية. فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (16 فرد) بنسبة (88,9%) موافقوا بشدة وموافقون، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية.

ثانيا: الاستنتاجات

1- ان المحاسبة الابداعية هي " مجموعه الاساليب والاجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض اصحاب المصالح في الشركة، وان للمحاسبة الابداعية مظهران اولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيها غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الارقام المحاسبية لاظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس مايجب ان تكون عليه.

2- للمحاسبة الابداعية جانبان فمن الناحية الايجابية تتضمن مبادىء محاسبية واساليب للتعرف على التغيرات في المحيطات الاقتصادية والسياسية والاعمال، اما الجانب السلبي فانه في استغلال المرونة والثغرات في القواعد والاعراف المحاسبية وتدخل عناصر غير اخلاقية فيها بغية تحسين صورة الشركة وعرض قوائمها بصورة أفضل من شانه ان يغطي تغثر تلك الوحدات وتاخر افلاسها.

3- ان التحدي الاكبر للمحاسبة الابداعية لاينحصر في البعد الفني للمحاسبة وانما يتجاوزه الى البعد الاخلاقي للمحاسبين

4- ان اكتشاف الاخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

5- تعد المعايير الاخلاقية عاملا اساسيا وحاسما في أداء ادارات الشركات المساهمة مهما اختلفت طبيعة نشاطها، لانه في ظل غياب هذه المعايير او عدم الالتزام بها، سيؤدي بالمحاسب الى اتباع اساليب المحاسبة الابداعية، اذ ليس الخلل في المرونة التي وفرتها المبادىء المحاسبية وانما المشكلة في اخلاقيات المحاسب.

6- تلعب المعايير المحاسبية دورا كبيرا الحد من اساليب المحاسبة الإبداعية، لان غياب النعايير المحاسبية يؤدي الى اتباع طرائق واجراءات محاسبية غير سليمة وغير موحدة وبالتالي يمتد أثرها على القوائم المالية.

7- تستخدم ادارات الشركات ومحاسبوها معرفتهم بالقوانين والقواعد والاعراف المحاسبية لمعالجة الاحداث الاقتصادية مستغلين مهاراتهم الفكرية الابداعية في الوصول الى اهداف معينة قد لاتحقق عدالة والمصداقية التي تسعى لها المحاسبة .

8- يجب ان يكون هناك تناسق في وضع برامج التدقيق بين المدقق الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي لبلوغ مستوى افضل في الاداء المهني

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

9- يجب ان يتمتع مدقق الحسابات بالمهارة والنزاهة وان يبذل العناية المهنية الكافية اثناء التدقيق وان يفهم دوافع الادارة عند لجوئها الى استخدام ممارسات الابداعية من خلال اجراء الفحص والتحقق من صدق وعدالة الارقام المحاسبية المعلنة .

10- يعد تضارب المصالح بين اطراف الوكالة اهم العوامل التي تؤدي الى اتباع اساليب المحاسبة الابداعية ، وذلك لان المحاسب والمدقق الداخلي يعملات تحت سيطرة الادارة ، وبامكانها جعلهم يعملون وفق ماترتئيه مصالحها .

ثالثاً: التوصيات

1- ضرورة ان يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات واساليب المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها.

2- ضرورة تطوير التشريعات والانظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط ادارات الشركات واصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية

3- ايجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الادارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلا عن تامين استقلاليتهم النسبية وبما يحقق اداء فاعلا وكفوا وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ويحميهم من المساءلة

4- ضرورة ان يولي المحللين الماليين اهتماما أكبر بالجوانب والتطبيقات المحاسبية واساليب المحاسبة الابداعية وبما يمكنهم من مساعدة المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة.

5- ضرورة قيام جمعية المحاسبين البحرينية بتنظيم دورات تدريبية للمدققين، لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الابداعية. والقيام بدورات وورش عمل لبيان التأشيرات السلبية لأساليب المحاسبة الابداعية.

6- ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعينة على ايجاد الاليات الكفيلة لتعزيز ورفع السلوك الاخلاقي وذلك من خلال الحث على الالتزام بالقوانين والسياسات والمبادئ المعمول بها دولياً .

7- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي البيانات عن المعلومات المالية، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية او ارسال رسائل توضيحية او عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الابداعية التي تمارسها

المصادر العربية

اولاً : الكتب

[1] جمعه، احمد حلمي (2002) (مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعه عين شمس.

[2] حماد، طارق عبدالعال، موسوي، معايير المراجعة، الدار الجامعية، 2007

[3] حنان رضوان (2003)، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان.

[4] اصدار المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)

[5] الذنيبات، علي (2015) (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية) الجامعة الاردنية

[6] دحدوح، القاضي (2009) (مراجعة الحسابات المتقدمة – الإطار النظري والاجراءات العملية) ، دار الثقافة، عمان.

ثانياً : الاطاريح والرسائل الجامعية

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

[1] أبو ليلى، ماهر (2006)" دور النظرية الايجابية في قرارات السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية" رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة عمان العربية. الاردن.

[2] جرار، عدي (2006)" تطوير استراتيجية للحد من الاثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الاردنية" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعه عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن.

[3] المومني، محمد (2006) "تحليل وتقييم ممارسات الادارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الارباح ومدى وعي المستثمرين لها دراسة تحليلية على الشركات المساهمة الهامة المدرجة في بورصة عمان ". أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعه عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن.

[4] مطر، الحلبي (2009) " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية "رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن.

[5] دهمش نعيم، ابو زر عفاف، (2005) " اخلاقيات المحاسبة الابداعية، عرض التحليل، المؤتمر العلمي الاول لكلية العلوم الادارية والمالية، جامعه الاسراء الاهلية، عمان، الاردن

[6] الاغا، عماد سليم، (2011) ،" دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الازهر .

[7] العبيدي، صبيحة برزان، (2008) "دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة " اطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

[8] رمو، وحيد محمود، (2008) ، الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في ظل قواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية ، مجلة تنمية الرافدين ،العراق

[9] بطو، علاء فريد عبد الاحد (2006) "أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة " اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعه البصرة، العراق

[10] مرازقة صالح، بوهرين فتيحة ،(2010)، " الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية " ، الجزائر ،رسالة علمية غير منشورة

[11] المبيضين طارق ، عبدالمنعم أسامة ،(2010) ، " دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، جامعه الزرقاء الخاصة .

ثالثاً : البحوث والمجلات والدوريات

- حمادة رشا،(2010) ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، مجلة جامعه دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 26 – العدد الثاني .
- عبد القادر عبد الرحمن،(2013) ، المعايير المحاسبية الدولية ودورها في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية، جامعه الموصل،
- المهداوي بتول، المشهداني عمر،(2012) ، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الابداعية ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الرابع ، جامعه العلوم التطبيقية ، عمان .
- السامرائي عمار،(2012) ، دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية واثرها على تقرير مراقب الحسابات، لمؤتمر العلمي الرابع للكلية الاقتصاد والعلوم الادارية الابداع والتمييز في منظمات الاعمال، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة –الاردن.
- القري، ميسون ،2010، دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية)
- جمال، عمورة، احمد، شريفي ،2011، دور واهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية ، مؤتمر الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، دراسة وتحليل تجارب زطنية دولية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة.

رابعاً: المواقع الالكترونية

- خشماوي علي ، الدوسري محسن (2008) " المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، عمان / الاردن ، ديوان المحاسبة الكويتي WWW.SABQ8.ORG
- هيئة الاوراق والاسواق المالية البحرينية

المصادر الانجليزية:-

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

[1] Jamisom ,M(1988) Practcal Guide to Creative Accounting .Kogan,london

[2] Oliver, K, deam. G, Clarke by, F, (1989), CORPORATE COLLAPSE: ACCOUNTING REGULATORY AND ETHICAL FAILURE, AMAXA

[3] Milford, C, comiskey, e, " the financial numbers game: Detecting Creative Accounting Practices", John Wiely & Sons, Inc., USA, 2002.

[4] Gray,I and Manson, S. (2011), The Audit Process: Principles ,Practice and Cases, Chapman and Hall, London.

[5] Woolf, E, (1997) " Auditing Today ,UK ,Prentice Hall.

[6] Aldulaimi, S., Kharabsheh, R., & Alazzawi, A. (2020, October). Investment in Human Capital to Promote Knowledge-Based Economy: Data Analysis in the GCC. In 2020 International Conference on Data Analytics for Business and Industry: Way Towards a Sustainable Economy (ICDABI) (pp. 1-6).

[7] Aldulaimi, S. H. (2020). Islamic work ethics: multidimensional constructs and scale validation. International Journal of Applied Management Science., **12(3)**, 186-206.

[8] Aldulaimi, S. H. (2016). Fundamental Islamic perspective of work ethics. Journal of Islamic Accounting and Business Research.

[9] Abdeldayem, M. M., & Aldulaimi, S. H. (2020). Trends and opportunities of artificial intelligence in human resource management: Aspirations for public sector in Bahrain. International Journal of Scientific and Technology Research., **9(1)**, 3867-3871, 2020.

[10] Aldulaimi, S. H., & Abdeldayem, M. M. (2019). How Changes In Leadership Behaviour And Management Influence Sustainable Higher Education In Bahrain. International Journal of Scientific and Technology Research., **8(11)**, 1826-1934.

[11] Aldulaimi, S. H. (2019). Leadership Concept and Constructs in Arabic Philosophy. Journal of Economic Cooperation & Development, **40(2)**, 2019.

© 2021 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.