

أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية وانعكاسها على سوق الأوراق المالية

أبوبكر عبد الباقي محمد الطيب¹

الملخص: تناول البحث أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية وانعكاسها على سوق الخرطوم الأوراق المالية، من خلال معرفة تأثير المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية، معرفة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وفقدان الثقة في القوائم المالية. وهدف البحث إلى دراسة ومعرفة أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية بالإضافة إلى دراسة ومعرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل من قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، والتعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أثبتت صحة جميع الفرضيات، بالإضافة إلى ضرورة العمل على تطوير الأنظمة والتشريعات التي تحكم عمل المراجعين، بالكيفية التي تجعل مراجع الحسابات قادراً على أداء عمله باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط العملاء.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، التدفقات النقدية، الأسواق المالية.

The Impact of Creative Accounting on the Degree of Confidence in the Financial Statements and their Reflection on the Stock Market

Abubakr A. M. Altayeb

Abstract: The study dealt with the impact of creative accounting on the degree of confidence in the financial statements and their reflection on the stock market. The study focused to achieve its objectives by answering the following question: Does the creative accounting effect on confidence in the financial statements? Beside; does the creative accounting techniques effect on confidence in the financial statements? The aim of this field study, in particular to know the motives and methods of creative accounting in the Khartoum Stock market. Subsequently we found many significant results: Firstly, All hypotheses were validated, Moreover, There are many means and methods that are used in creative accounting.

Keywords: creative accounting, financial statements, balance sheet, income statement, cash flows, stock market.

¹ أستاذ المحاسبة المشارك جامعة شقراء المملكة العربية السعودية، aaltayeb@su.edu.sa

أولاً: الإطار المنهجي: المقدمة:

إن ظهور الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم، والتي عصفت باقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية دفعت بشكل وبأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض تجميل القوائم المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، ومن المعلوم أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المتعارف عليها يتم بقصد التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج تخدم مصالح الشركة أو بعض العاملين فيها، ما يترتب عليه فقدان الموثوقية في القوائم المالية التي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات في أسواق الأوراق المالية، وما يترتب على ذلك من آثار تتعلق باتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

مشكلة البحث:

استخدام المحاسبة الإبداعية بأساليبها المتعارف عليها يؤدي إلى فقدان الثقة في القوائم المالية مما يكون له تأثير بالغ على متخذي القرارات في سوق الأوراق المالية، وفي هذا الاتجاه يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل تؤثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية؟

- هل هنالك علاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وانعدام الثقة في القوائم المالية؟

فرضيات البحث:

يسعى هذا البحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة الدخل.
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة المركز المالي.
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة ومعرفة أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية بالإضافة إلى دراسة ومعرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل من قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية، والتعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية التعريف بالدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإبداعية في فقدان الثقة في القوائم المالية وتأثيره على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

منهج البحث:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، وجمع البيانات والمعلومات المتوفرة من مصادرها ومعالجتها بطريقة علمية موضوعية للوصول إلى النتائج المتوقعة للبحث.

حدود البحث:

حدود مكانية: سوق الخرطوم للأوراق المالية.

حدود زمانية: 2018م.

هيكل البحث:

يتكون البحث من ثلاثة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: الإطار النظري للدراسة.

المطلب الثاني: الدراسة الميدانية.

المطلب الثالث: الخاتمة.

ثانياً: الدراسات السابقة:

وجد موضوع المحاسبة الإبداعية اهتماما كبيرا من قبل المنظمات المهنية والأكاديمية والباحثين، وتناولته العديد من الدراسات وفيما يلي يستعرض الباحث بعض هذه الدراسات.

تناولت دراسة الهادي وآخرون (2017) أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، تمثلت مشكلة البحث في أن توظيف أدوات المحاسبة الإبداعية بطريقة غير أخلاقية تنطوي على محاباة طرف على حساب طرف آخر أو مجموعة أطراف. وهدف البحث إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتعرف على الأساليب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وتوضيح الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من أجل تقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية وتستمد هذه الدراسة أهميتها العلمية بصفة عامة من النتائج والتوصيات المتوقعة منها والتي يمكن أن تسهم في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها أن المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً أخلاقياً للمحاسبين والمدققين كذلك تتشابه وجهات النظر فيها من خلال ممارسات الشركات العراقية لغالبية أساليب المحاسبة الإبداعية وتقوم الشركات العراقية بالتلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية وابقائها مفتوحة على الرغم من انتهاء السنة المالية. وقد اختتمت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات منها العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من خلال بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومن ممارساتها بالوسائل الصحيحة وإصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف أساليبها وممارساتها وتساعد على الحد منها.

وتناولت دراسة ناظم (2015) أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، وتمثلت مشكلة البحث في سعي كثير من إدارات الشركات إلى تحقيق أهداف محددة الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بذلك تنوع اللدائل المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك لغرض تحقيق تلك الأهداف التي يرغبون بها وتجميل صور الدخل في سبيل خداع مستخدمي المعلومات المحاسبية، مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك البيانات. وهدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على التوجهات والوسائل الممكنة لتابعها لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن عينة الدراسة جميعها كوحدة واحدة وكذلك الفئات المشمولة بتلك العينة ترى بان

مدققي الحسابات يقومون وبمستوى متوسط بتطبيق الاجراءات والاختبارات الكفيلة بالكشف عن ممارسة ادارات الشركات لاساليب واجراءات المحاسبة الابداعية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين، ليمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات، بالإضافة إلى إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

وتناولت دراسة عليوش عادل (2015) دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتمثلت مشكلة البحث في التساؤل التالي: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وللإجابة على هذا السؤال تم تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية: - كيف تساهم فعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟، وإلى أي مدى تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور وفعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار صحة الفرضيات التالية: إن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة تساهم الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وإن العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي تساهم الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقام الباحث بإعداد وتوزيع (60) إستمارة إستبيان على مجتمع الدراسة الذي تكون من (7) شركات المساهمة لولاية سكيكدة الذي شمل مدراء المالية والمحاسبة، المحاسبين، والمدققين الداخليين، توصلت إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وذلك من خلال إنترام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة، والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، وإعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني، وأنه مسؤول عن إكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة.

وتناول دراسة أسامة (2014) قرارات منح الائتمان المصرفي في ضوء استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على عينة من المصارف السودانية، تمثلت مشكلة البحث في أن بعض الشركات طالبة الائتمان المصرفي تقوم بتجميل قوائمها المالية والتأثير على ربحيتها ومركزها المالي بصورة غير حقيقة بغرض الحصول عليه مستخدمة في ذلك أساليب المحاسبة الإبداعية وان هذه الممارسات من شأنها التأثير على مصداقية معلومات القوائم المالية. وتمثل هدف الدراسة في دراسة ومعرفة ماهية المحاسبة الإبداعية واساليبها والتعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على قرار منح الائتمان المصرفي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية وقرارات منح لائتمان المصرفي، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة دراسة طلبات الائتمان المصرفي بدقة لتأكد من عدم وجود ممارسات متعلقة بإظهار القوائم المالية على غير حقيقتها.

وتناولت دراسة مطر والحلي (2009) دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققي الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ان المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما

يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات، بالإضافة إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. وقد أوصت الدراسة على أنه ينبغي على المدققين الخارجيين اعطاء الاهتمام الكافي عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

المطلب الأول: الإطار النظري للدراسة.

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعي (Creative accounting) في بداية ثمانينات القرن العشرين فقد واجهت الشركات صعوبات بسبب الركود الذي ساد تلك الفترة، وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، منها: عرفت المحاسبة الإبداعية علي إنها استخدام المرونة في المحاسبة ضمن الاطار التنظيمي وذلك لإدارة القياس في المحاسبة وعرض الحسابات بطريقة تعطي اولوية لخدمة مصالح معديها وليس المستخدمين. (Jones and Jones,2011: 6) عرف البعض المحاسبة الإبداعية (حمادة، 2010م: 9) بأنها الممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.

هناك من يرى أن المحاسبة الإبداعية (المبيضين وعبد المنعم، 2010: 88) هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الاعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية. عرفها البعض (أبو تمام، 2013م: 20) بأنها " هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صور الحقيقية الى صورة اخرى مرغوبة لتعطي القيم لجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة. كما يقصد بالمحاسبة الإبداعية عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة" (الخشاوي والدوسري، 2008: 7). الجدير بالذكر هناك من عرف المحاسبة الإبداعية (الفري، 2010م: 8) بأنها "هي بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

أشار البعض (Phillips, and other 2003:7) إلى أنها " العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال. كما يقصد بالمحاسبة الإبداعية الممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة(حمادة، 2010: 10).

مما سبق يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في العمليات والممارسات التي تستخدم للتلاعب بعناصر القوائم المالية بهدف تحسين الصورة المالية للمشروع لتحقيق أهداف محددة.

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تعددت العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأحد أهم الاسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل افضل مما هو عليه (الفري، 2010م: 28).

- ولعل أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية (الآغا، 2012م: 19-20):
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء شركات الأعمال.
 - التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
 - زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
 - لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
 - تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
 - لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.
 - تجدر الإشارة إلى أن هناك من يرى (مطرو والحلي، 2009، ص9) أن دوافع المحاسبة الإبداعية تتمثل في الآتي:
 - التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.
 - التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
 - زيادة الاقتراض من البنوك.
 - التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
 - تحسين الاداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لآظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
 - التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية:

- هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والتي تأخذ أشكالاً كثيرة وفيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:
- أ - أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:
- أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية هي (ناظم، 2015م: 244-245):
- 1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
 - 2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداءها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة - إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات - تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة - تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية 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، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (عليوش، 2015: 12-13):

1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

- 4- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- 5- الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- 6- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال.
- 7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
- 8- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- 9- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
- 10- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA.
- 11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنوداً من بنود سنوات سابقة.
- ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:**
فيما يلي بعض حالات التلاعب التي تقوم بها الإدارة في قائمة التدفقات النقدية (الهادي وآخرون، 2017: 75):

- 1- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلية وذلك من خلال دفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية.
- 2- التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيس للوحدة لاقتصادية
3. كذلك إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة.

المطلب الثاني: الدراسة الميدانية:

يتناول الباحث في هذا المطلب إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات واختبار الفرضيات على النحو التالي:

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية:

- حيث يتناول الباحث المنهج الإحصائي المتبع وكذلك إجراءات البحث من حيث:
- مجتمع وعينة البحث: يشمل مجتمع البحث المتعاملين والموظفين بسوق الخرطوم للأوراق المالية، والأكاديميين والمراجعين، وقد حرص الباحث على تنوع عينة البحث من حيث شمولها على الأفراد من مختلف الفئات العمرية، ومختلف المؤهلات العلمية وإختلاف سنوات خبرتهم وتخصصاتهم وطبيعة عملهم، وقد تم توزيع 70 استبانة بصورة عشوائية لتمثل عينة البحث وقد تم استلام عدد 64 استبانة من الاستبانات الموزعة بنسبة بلغت 91,4% وهي نسبة عالية تحقق أغراض البحث.
 - أداة البحث: استخدم الباحث الاستبانة كأداة للدراسة وجمع البيانات، حيث تم اعتماد الأسلوب العلمي في إعداد الاستبانة والتي تتضمن عدد (38) تساؤل تعكس آراء أفراد عينة البحث أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية.
 - الأساليب الإحصائية المستخدمة: لتحقيق أهداف البحث وللتحقق من فرضياته، تم استخدام الأساليب الإحصائية متمثلة في التوزيع التكراري للإجابات، النسب المئوية، اختبار مربع كاي لدلالة الفروق،

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي (Statistical Package for Social Sciences) SPSS.

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم تحليل البيانات بصورة جماعية لعينة البحث ويمثل التحليل استجابة كل الفئات ويهدف هذا التحليل إلي التحقق من صحة أو عدم صحة فروض البحث.

ثالثاً: اختبار الفرضيات:

1- اختبار الفرضية الأولى التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة الدخل". في سبيل التحقق من مدي صحة أو عدم صحة هذا الفرض تم سؤال عينة البحث عن عشرة أسئلة وكانت إجابات عينة البحث علي النحو التالي:
جدول رقم (2-6) إجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التلاعب في أرقام المبيعات من خلال اثبات مبيعات صورية نهاية السنة المالية وإلغاؤها في بداية السنة الجديدة.	1.355	3.94
2	تسجيل البضاعة المرسله للوكلاء كمبيعات	1.062	4.13
3	التغيير غير المبرر في السياسة المتبعة في تقويم مخزون آخر الفترة.	1.202	3.88
4	تأجيل إثبات مشتريات تمت في نهاية العام الجاري إلى القادم.	1.246	3.69
5	رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة	1.250	3.66
6	عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار اغلاق خط إنتاجي	1.205	3.59
7	إدراج مكاسب البنود غير العادية ضمن الربح التشغيلي	1.271	3.81
8	الاعتراف بالإيرادات قبل اكتمالها.	1.324	3.66
9	اثبات إيرادات وهمية بقصد التلاعب في الأرباح.	1.469	3.50
10	التأثير على الأرباح باضافة الأرباح المحتجزة.	1.148	3.63

من الجدول رقم (2-6)، والخاص أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية التي تقلل من مصداقة بيانات قائمة الدخل يتضح:

- فيما يتعلق بأن التلاعب في أرقام المبيعات من خلال اثبات مبيعات صورية نهاية السنة المالية وإلغاؤها في بداية السنة

الجديدة، نجد أن اغلب افراد العينة يوافقون وبشدة على صحة الاجابة بتكرار بلغ (30) فرداً وبنسبة بلغت (47%)، تلتها

الاشخاص الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، تلتها الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) فرداً وبنسبة (13%)، واخيراً الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (6) افراد وبنسبة (9%)، وهذا يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بأن تسجيل البضاعة المرسله للوكلاء كمبيعات، نجد أن اغلب افراد العينة يوافقون وبشدة على صحة الاجابة بتكرار بلغ (28) فرداً وبنسبة بلغت (44%)، تلتها الاشخاص الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (26) فرداً وبنسبة (41%)، تلتها الاشخاص الذين اجابوا

بعدم الموافقة بتكرار بلغ (6) فرداً وبنسبة (9%)، واخيراً الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة والمحايدين بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بأن التغيير غير المبرر في السياسة المتبعة في تقويم مخزون آخر الفترة، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (22) فرداً وبنسبة (34%)، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، يليهم الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%) واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بأن تأجيل إثبات مشتريات تمت في نهاية العام الجاري إلى القادم، نجد أن (22) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (34%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الأشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%) واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق بأن رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة (20) فرداً من أفراد العينة يوافقون بشدة ويوافقون على صحة السؤال وبنسبة (31%) لكليهما، يليهم المحايدون وغير الموافقين بتكرار بلغ (10) أفراد لكل وبنفس النسبة (16%)، وأخيراً الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%) وهذا يؤكد صحة السؤال.
- فيما يختص بأن عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار اغلاق خط إنتاجي، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (44%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (14) فرداً وبنسبة (22%)، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق بأن إدراج مكاسب البنود غير العادية ضمن الربح التشغيلي، نجد أن (26) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (41%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (22) فرداً وبنسبة (34%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، لكل، واخيراً الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بالاعتراف بالإيرادات قبل اكتمالها، نجد أن (22) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (34%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (14) أفراد وبنسبة (22%)، واخيراً الأشخاص المحايدون والذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%) لكليهما، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق بانبثاق إيرادات وهمية بقصد التلاعب في الأرباح، (22) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (34%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%) لكليهما، واخيراً الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بالتأثير على الأرباح باضافة الأرباح المحتجزة، نجد أن (30) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (47%)، يليهم الذين يوافقون والين لا يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (14) فرداً وبنسبة (22%) لكليهما، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- وهذه النتائج تثبت صحة الفرض الذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة الدخل ".

بغرض التأكد من صحة ذلك الفرض تم استخدام تحليل (Chi-Square)، ونتائج الاختبار توضح التالي:

جدول رقم (7-2) إحصائيات اختبار الفرض الأول

Value	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة الدخل
58.430 ^a	Pearson Chi-Square
0,01	Asymp. Sig

من الجدول رقم (7-2) يلاحظ أن قيمة كاسا (Chi-Square) المحسوبة تساوي 58.430 ومستوي معنوية 0,01. ولما كانت قيمة مستوي المعنوية كانت (0.01) وهي أقل من 0.05 عليه فإننا نرفض فرض العدم القائل أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة الدخل " ونقبل فرض الباحث.

2- اختبار الفرضية الثانية التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة المركز المالي " في سبيل التحقق من مدي صحة أو عدم صحة هذا الفرض تم سؤال عينة البحث عن تسعة عشر سؤال وكانت إجابات عينة البحث علي النحو التالي:

جدول رقم (8-2) إجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية	1.413	3.69
2	التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية	1.275	3.66
3	إخفاء الديون المشكوك فيها والمتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.	1.357	3.53
4	إخفاء الديون المعدومة وعدم إظهارها وما يترتب عليه من تأثير على بند المدينين ودخل الفترة	1.215	3.72
5	تضمين كشوف الجرد بضاعة متقدمة بقصد التلاعب في أسعار المخزون	1.357	3.47
6	تجنب إظهار نصيب الشركة القابضة من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة	1.324	3.66
7	تعديل العمر الافتراضي للأصول لتخفيض الاهلاك بقصد التلاعب في الدخل	1.425	3.47
8	التلاعب في نسبة الاهلاك المتعارف عليها وما يترتب علي ذلك من تأثير دخل الفترة	1.379	3.56
9	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وتقويم الأصول بالتكلفة الجارية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية	1.281	3.59
10	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات لقروض	1.171	3.66
11	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة	1.379	3.56
12	تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن النسب المتعارف عليها	1.125	3.56
13	عدم إدراج الأقساط المستحقة عن القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة لتحسين نسب السيولة	1.309	3.75
14	استخدام القروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة	1.220	3.81
15	إطفاء السندات القابلة للإستدعاء قبل استحقاقها وإضافة المكاسب إلى صافي الربح بدلاً عن البنود غير العادية	1.215	3.72
16	إضافة أرباح السنوات السابقة إلى أرباح العام بدلاً عن الأرباح المحتجزة	1.116	3.66

17	إدراج مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية	1.202	3.63
18	الاعتراف بالأصول محتملة الحدوث قبل التأكد منها	1.155	3.50
19	عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة	1.062	3.63

من الجدول رقم (2-8)، والخاص أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية التي تقلل من مصداقة بيانات قائمة المركز المالي يتضح:

- فيما يتعلق بأن التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية، نجد أن أغلب افراد العينة يوافقون وبشدة

على صحة الاجابة بتكرار بلغ (24) فرداً وبنسبة بلغت (38%)، يليهم الاشخاص الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة بتكرار بلغ (8) فرداً وبنسبة (13%) لكليهما، واخيراً المحايدون بتكرار بلغ (4) افراد وبنسبة (6%)، وهذا يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بالتلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية، نجد أن أغلب افراد العينة يوافقون على صحة الاجابة بتكرار بلغ (26) فرداً وبنسبة بلغت (41%)، يليهم الاشخاص الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) فرداً وبنسبة (13%)، واخيراً الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة والمحايدون بتكرار بلغ (6) فرد وبنسبة (9%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بأن إخفاء الديون المشكوك فيها والمتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الاشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (14) أفراد وبنسبة (22%)، يليهم الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%) واخيراً المحايدون بتكرار بلغ (2) أفراد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص باخفاء الديون المعدومة وعدم إظهارها وما يترتب عليه من تأثير على بند المدينين ودخل الفترة، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الاشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (14) أفراد وبنسبة (22%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (22%) واخيراً الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (2) أفراد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق تضمين كشوف الجرد بضاعة متقادمة بقصد التلاعب في أسعار المخزون، نجد أن (20) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (31%)، يليهم الذين يوافقون بشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (14) فرد وبنسبة (22%)، وأخيراً المحايدون والذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%) لكليهما، وهذا يؤكد صحة السؤال.

- فيما يختص بتجنب إظهار نصيب الشركة القابضة من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة، نجد أن (24) فرد من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الاشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، يليهم الأشخاص الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%) واخيراً المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بتعديل العمر الافتراضي للأصول لتخفيض الاهلاك بقصد التلاعب في الدخل، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (14)

- فرد وبنسبة (22%)، واخيراً الاشخاص الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بالتلاعب في نسبة الاهلاك المتعارف عليها وما يترتب علي ذلك من تأثير دخل الفترة، نجد أن (22) فرداً
- من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (34%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (14) أفراد وبنسبة (22%)، واخيراً الاشخاص الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، وأخيراً المحايدون بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق بعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وتقويم الأصول بالتكلفة الجارية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (45%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، يليهم الأشخاص الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، واخيراً المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات لقروض، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (45%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (14) فرد وبنسبة (22%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، واخيراً الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بالمبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة، نجد أن اغلب افراد العينة يوافقون ويوافقون وبشدة على صحة الاجابة بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة بلغت (31%) لكليهما، يليهم الاشخاص المحايدون والذين لا يوافقون والذين لا يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (8) فرداً وبنسبة (13%) لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق بتخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن النسب المتعارف عليها، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (45%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة والمحايدون بتكرار بلغ (12) فرداً وبنسبة (18.5%)، يليهم الاشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، واخيراً الاشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يختص بعدم إدراج الأقساط المستحقة عن القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة لتحسين نسب السيولة، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (22) فرداً وبنسبة (34%)، يليهم الاشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، يليهم الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، واخيراً المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.
- فيما يتعلق باستخدام القروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون بشدة وبنسبة (45%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم المحايدون وغير الموافقين بشدة بتكرار بلغ (6) أفراد لكل وبنفس النسبة (9%)، وأخيراً الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%) وهذا يؤكد صحة السؤال.
- فيما يختص بإطفاء السندات القابلة للإستدعاء قبل استحقاقها وإضافة المكاسب إلى صافي الربح بدلاً عن البنود غير

العادية، نجد أن (28) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (45%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الأشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، وأخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة والمحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، لكل، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بإضافة أرباح السنوات السابقة إلى أرباح العام بدلاً عن الأرباح المحتجزة، نجد أن (34) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (53,5%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (12) فرداً وبنسبة (18,5%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، وأخيراً الأشخاص الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بإدراج مكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية، نجد أن (22) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (34%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (14) أفراد وبنسبة (22%)، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، وأخيراً الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بالاعتراف بالأصول محتملة الحدوث قبل التأكد منها، نجد أن (26) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (41%)، يليهم المحايدون والذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (12) فرداً وبنسبة (18,5%) لكليهما، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، وأخيراً الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بعدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (14) فرداً وبنسبة (22%)، يليهم الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) فرد وبنسبة (13%)، وأخيراً الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

وهذه النتائج تثبت صحة الفرض الذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة المركز المالي".

بغرض التأكد من صحة ذلك الفرض تم استخدام تحليل (Chi-Square)، ونتائج الاختبار توضح التالي:

جدول رقم (2-2-9): إحصائيات اختبار الفرض الثاني

Value	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة المركز المالي
98.710 ^a	Pearson Chi-Square
0,02	Asymp. Sig

من الجدول رقم (2-2-9) يلاحظ أن قيمة كاسا (Chi-Square) المحسوبة تساوي 98.710 ومستوي معنوية 0,02. ولما كانت قيمة مستوي المعنوية كانت (0.02) وهي أقل من 0.05 عليه فإننا نرفض فرض العدم القائل أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة المركز المالي" ونقبل فرض الباحث.

3- اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية". في سبيل التحقق من مدي صحة أو عدم صحة هذا الفرض تم سؤال عينة البحث عن تسعة أسئلة وكانت إجابات عينة البحث علي النحو التالي:

جدول رقم (2-10): إجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس	3.66	1.171
2	تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية	3.53	1.181
3	التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب	3.50	1.333
4	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، بهدف إزالة البنود غير المتكررة	3.84	1.263
5	تسجيل الإيرادات المتوقعة التحصيل في فترات قادمة ضمن الفترة الحالية	3.84	1.185
6	إخفاء المصروفات المدفوعة وتحميلها على فترات قادمة.	3.53	1.403
7	معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع مئشع منح على شكل أسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً.	3.75	1.098
8	إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل لتقليل عناصر المطلوبات.	3.53	1.309
9	تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناتجة من عمليات بيع الأصول الثابتة ضمن العمليات التشغيلية بدلاً عن العمليات الاستثمارية.	3.53	1.234

من الجدول رقم (2-10)، والخاص أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية التي تقلل من مصداقة بيانات قائمة التدفقات النقدية يتضح:

- فيما يتعلق تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس، نجد أن أغلب أفراد العينة يوافقون على صحة الإجابة بتكرار بلغ (26) فرداً وبنسبة بلغت (41%)، تلتها الأشخاص الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، تلتها الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (10) فرداً وبنسبة (16%)، يليهم الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) أفراد ونسبة (13%)، واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (4) افراد وبنسبة (6%)، وهذا يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، نجد أن أغلب افراد العينة يوافقون على صحة الإجابة بتكرار بلغ (30) فرداً وبنسبة بلغت (48%)، تلتها الأشخاص الذين يوافقون وبشدة ولذين لا يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (12) فرداً وبنسبة (18,5%) لكليهما، تلتها الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (6) فرداً وبنسبة (9%)، واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بالتلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب، نجد أن فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (31%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (12) أفراد وبنسبة (18,5%)، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، واخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بالتلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، بهدف إزالة البنود غير المتكررة، نجد أن (26) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبشدة وبنسبة (41%)، يليهم الذين يوافقون على صحة السؤال بتكرار بلغ (20) فرداً وبنسبة (31%)، يليهم الأشخاص الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (14) فرد وبنسبة (22%)، أخيراً المحايدون والذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (2) فرد وبنسبة (3%) لكليهما، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بتسجيل الإيرادات المتوقعة التحصيل في فترات قادمه ضمن الفترة الحالية، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون بنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون بشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (22) وبنسبة (31%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، يليهم الذين لا يوافقون بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، وأخيراً الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%) وهذا يؤكد صحة السؤال.

- فيما يختص باخفاء المصروفات المدفوعة وتحميلها على فترات قادمه، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (18) فرداً وبنسبة (28%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، وأخيراً الأشخاص المحايدون والذين لا يوافقون بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%) لكليهما، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بمعالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع مةشح منح على شكل أسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً، نجد أن (30) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (48%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (6) أفراد وبنسبة (9%)، وأخيراً الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة وبشدة بتكرار بلغ (2) وبنسبة (3%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يختص بإطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل لتقليل عناصر المطلوبات، نجد أن (24) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (38%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (18) فرد وبنسبة (28%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم الأشخاص المحايدون بتكرار بلغ (4) أفراد وبنسبة (6%)، وأخيراً الأشخاص الذين لا يوافقون وبشدة بتكرار بلغ (2) أفراد وبنسبة (3%) وهو ما يؤكد صحة العبارة.

- فيما يتعلق بتسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناتجة من عمليات بيع الأصول الثابتة ضمن العمليات التشغيلية بدلاً عن العمليات الإستثمارية، (26) فرداً من أفراد العينة يوافقون وبنسبة (41%)، يليهم الذين يوافقون وبشدة على صحة السؤال بتكرار بلغ (16) فرداً وبنسبة (24%)، يليهم المحايدون بتكرار بلغ (10) أفراد وبنسبة (16%)، يليهم الأشخاص الذين اجابوا بعدم الموافقة بتكرار بلغ (8) أفراد وبنسبة (13%)، وأخيراً الأشخاص الذين لا يوافقون بشدة بتكرار بلغ (4) فرد وبنسبة (6%)، وهو ما يؤكد صحة العبارة.

وهذه النتائج تثبت صحة الفرض الذي ينص على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية ".
بغرض التأكد من صحة ذلك الفرض تم استخدام تحليل (Chi-Square)، ونتائج الاختبار تتضح من الجدول (11-2) علي النحو التالي:

جدول رقم (11-2): إحصائيات اختبار الفرض الأول

Value	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية
41.487a	Pearson Chi-Square
,048	Asymp. Sig

من الجدول رقم (11-2) يلاحظ أن قيمة كا²(Chi-Square) المحسوبة تساوي 41.487 ومستوي معنوية 0.048. ولما كانت قيمة مستوي المعنوية كانت (0.048) وهي أقل من 0.05 عليه فإننا

نرفض فرض عدم القائل أنه" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية " ونقبل فرض الباحث.

المطلب الثالث: الخاتمة:

أولاً: النتائج:

بعد دراسة الجانب النظري أثر المحاسبة الإبداعية على درجة الثقة في القوائم المالية وانعكاسها على سوق الأوراق المالية، والجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية) توصل الباحث إلى نتائج أثبتت صحة جميع الفرضيات بالإضافة إلى:

- 1- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- تتعدد أنواع وأساليب تحريف البيانات التي تستخدمها المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية.
- 3- تعدد وتنوع السياسات المحاسبية، متمثلة في تعدد وتنوع بدائل القياس المحاسبي تجعل بالإمكان اتخاذها كوسيلة للتلاعب باختيار السياسات المحاسبية التي تصب في صالح المنشأة.

ثانياً: التوصيات:

- 1- ضرورة العمل على تطوير الأنظمة والتشريعات التي تحكم عمل المراجعين، بالكيفية التي تجعل مراجع الحسابات قادراً على أداء عمله باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط العملاء.
- 2- الحد من وسائل التلاعب وتحريف القوائم المالية من خلال إصدار التشريعات التي تتضمن العقوبات اللازمة التي تحد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة والتي يترتب عليها عدم العرض العادل للقوائم المالية.
- 3- هناك حاجة للإهتمام بالجانب الأخلاقي في مجال المحاسبة للعمل على الحد من تبني أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 4- ضرورة ضبط الاجتهادات الشخصية الواردة في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وعدم ترك تطبيقها وممارستها حسب الأهواء الشخصية.

المراجع:

- الكتب العربية:

- الرسائل الجامعية:

- أبوتمام، ميساء محمد سعد، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، 2012/2013م.
- عادل، عليوش (2015م)، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة- الجزائر، بحث تكميلي ماجستير غير منشور.

- ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع واساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، سنة 2010، ص 8.

- الدوريات:

- إبراهيم، الهادي آدم وآخرون، (2017م)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة العلوم الإدارية، جامعة أفريقيا العالمية، العدد 1، يونيو 2017م.

- جبار، ناظم شعلان، (2015م)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد 9، العدد 32.
- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26 المجلد، العدد 02، جامعة دمشق، 2010م.
- عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال واعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012 م.

- المؤتمرات:

- مطر، محمد والحلبي، ليندا حسن، (2009)، " دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة، للفترة من 10- 11 نوفمبر، الزرقاء - الاردن.

- المراجع الأجنبية:

- Breton, Gaetan and Taffler, Richard J, (1995) Creative Accounting and Investment, Accounting and Business Research. Vol. 25. No. 98.
- Jones Nick, and Jones, Michael,(2011) Creative Accounting: Fraud and International Accounting Scandals, John Wiley & Sons, November.
- Phillips, J. pincus, M. and Rego, S. O. (2003). Earnings Management: new-Evidence Based on Deferred Tax Expense.