

# The Impact of Creative Accounting on the Qualitative Characteristics of Accounting Information according to the Joint Project – Exploratory Study

**Asmaa Mahdi Al-Hashimi**

*Al-Furat Al-Awsat Technical University, Technical College of Management/Kuf*  
kco.asm@atu.edu.iq

**Hassan Taher Breiber Mahdi**

[hassantaher795@gmail.com](mailto:hassantaher795@gmail.com)

---

## ARTICLE INFO

**Submission date:** 31 / 7 / 2019

**Acceptance date:** 22 / 9 / 2019

**Publication date:** 1 / 11 / 2019

---

## Abstract

The research aims to know the concept of creative accounting and the practices used by the management in measuring and disclosing accounting information in the financial statements to achieve its objective. Also, aim to explore the extent to which these practices affect the qualitative characteristics of accounting information identified by the joint venture of FASB & IASB, by establishing the interrelationship between creative accounting practices with the qualitative characteristics and the combined effect of their variables and their branches.

The researcher adopted in the theoretical framework and formulating the questions of the research problem and its hypotheses on the deductive approach by using the available resources from Arab and foreign sources of books and previous studies related to the subject of research.

In the exploratory study, in order to test hypotheses, the researcher conducted a questionnaire for a sample of academics and professionals to determine the impact of these practices on the qualitative characteristics of the accounting information, and if these characteristics according to the joint venture contribute in one way or another to the reduction of creative accounting practices.

The most important conclusion of this study is that the concepts of the qualitative characteristics of the accounting information developed by the FASB and the IASB have been achieved by reconciling the old characteristics of both chambers to improve the quality of accounting information, and to be more relevant to the substance of the information and its value to the decision-maker (Fundamental and Enhancing) not by its nature (primary and secondary). However, from the point of view of research sample respondents from academics and professionals, that the efforts of the joint venture to develop the concepts of qualitative characteristics of the accounting information did not limit the impact of creative accounting practices, where the results of the statistical analysis showed a statistically significant effect of the independent variable; the creative accounting practices in each of Fundamental characteristics; relevance and faithful representation as an dependent variables.

**Keywords:** Creative Accounting, Qualitative Characteristics, Accounting Information, Joint Project

## تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق المشروع المشترك – دراسة استطلاعية

حسن ظاهر بربير  
جامعة الفرات الأوسط التقنية  
الكلية التقنية الإدارية / كوفة

أسماء مهدي حسين الهاشمي  
جامعة الفرات الأوسط التقنية  
الكلية التقنية الإدارية/ كوفة

### الخلاصة

يهدف الباحث إلى معرفة مفهوم المحاسبة الإبداعية والممارسات التي تستخدمها الإدارة عند القياس والافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لتحقيق غايتها، والكشف عن مدى تأثير هذه الممارسات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددها المشروع المشترك لـ FASB & IASB واي من هذه الخصائص تتأثر أكثر من غيرها من خلال ايجاد العلاقات البيئية التي تربط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالخصائص النوعية والتأثير المشترك بين متغيراتها وتفرعاتها. اعتمد الباحث في الاطار النظري وصياغة تساؤلات مشكلة البحث وفرضياته على المنهج الاستنباطي من خلال الاستعانة بما هو متاح من مصادر عربية واجنبية من الكتب والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث. وفي الدراسة الاستطلاعية بهدف اختبار فرضيات البحث اجرى الباحث استبياناً لعينة من الاكاديميين والمهنيين لتحديد تأثير وجود هذه الممارسات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واذا كانت هذه الخصائص وفق المشروع المشترك تساهم بشكل او آخر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

واهم ما توصل اليه الباحث هو ان مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي وضعها المشروع المشترك بين ال (FASB, IASB) جاءت من خلال التوافق في الخصائص القديمة لكل من المجلسين نحو تحسين جودة المعلومات المحاسبية ولتكون اكثر ارتباطاً بجوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار (جوهريه او مساندة) وليس بطبيعتها (اساسية او ثانوية). ومع ذلك فمن وجهة نظر المستجيبين عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين ان الجهود التي بذلها المشروع المشترك لتطوير مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لم تحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد اظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود تأثير ذي دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من الخصائص الجوهريه الملائمة والتمثيل الصادق بوصفه متغيراً معتمداً.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة الإبداعية، الخصائص النوعية، المعلومات المحاسبية، المشروع المشترك

### المقدمة

ان المحاسبة الإبداعية تنطوي على مفهومين الاول ؛ إيجابي: ان كانت الإدارة تبرر استعمال أي طريقة من الطرائق المحاسبية او المعايير المحاسبية ، اما المفهوم الثاني وهو السلبي الذي تستعمله الشركة في التأثير في نتائج نشاطها المالي في اثناء مددها المحاسبية التي تسعى الى تضليل مستعمل المعلومات المحاسبية بعرض معلومات محاسبية شكلية لا تمثل جوهر الاحداث المالية التي تعرض بوصفها بنود في القوائم المالية وهذا ما يتناقض مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي ينبغي ان تتصف بها المعلومات المحاسبية ، مما يتولد عن ذلك معلومات ذات غرض غير عام لانها تخدم فئة على حساب فئة اخرى.

اجرى الباحث دراسة استطلاعية لبيان اثر هذه الممارسات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق ما تم تحديثه ضمن المشروع المشترك لـ (FASB and ISAB) لتحديد فيما ان التطور الحاصل بالخصائص من مفاهيم الملائمة والموثوقية ضمن الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي لـ FASB الى مفاهيم

الملائمة وصدق التمثيل ضمن المشروع المشترك كان لها الاثر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتعزيز الابلاغ المالي.

وعليه تم عرض البحث وفق المباحث الآتية:-

الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة

الثاني: المحاسبة الابداعية - مدخل نظري

الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - مدخل نظري

الرابع: تأثير المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية

الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

## المبحث الأول: منهجية البحث

### 1-1 مشكلة البحث

ظهرت المحاسبة الابداعية بسبب ما واجهته الشركات في مدة الركود في ثمانينيات القرن الماضي اذ كان هناك ضغط لإنتاج اكثر وتحقيق أرباح أفضل, حيث ساهمت مرونة الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية في التأثير على مخرجات المحاسبة من المعلومات في القوائم المالية لغرض تحقيق هدف الادارة او اهداف طرف دون اخر من مستخدمي هذه المعلومات.

واستعملت ممارسات المحاسبة الابداعية من قبل العديد من الإدارات في البلدان سواء المتقدمة أم النامية ومنها العراق وبالتحديد في بعض الشركات المسجلة في سوق العراق للاوراق المالية حيث كشفت بعض الدراسات السابقة وجود ممارسات للمحاسبة الابداعية بالشكل الذي يثير الشك في جودة القوائم المالية لوجود علاقة تأثير بين هذه الممارسات وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, عليه جاءت هذه الدراسة للبحث في التساؤل الآتي:

(هل ان التطور الحاصل في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من مفاهيم الملائمة والموثوقية ضمن الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي لا (FASB) الى مفاهيم الملائمة والتمثيل الصادق ضمن المشروع المشترك فيما بين الـ (FASB) و (IASB) لها اثر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتحسين الابلاغ المالي؟)

### 1-2: فرضية البحث

استند البحث الى فرضية ان جهود المشروع المشترك في تحسين مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ستقلل او لا تجعل ممارسات المحاسبة الابداعية اثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, عليه جاءت فرضية البحث الرئيسة بثلاث فرضيات فرعية على النحو الآتي:

**الفرضية الرئيسة:** (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية)

**الفرضية الفرعية الاولى:** ( لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على خاصية الملائمة)

**الفرضية الفرعية الثانية:** (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على خاصية التمثيل الصادق)

الفرضية الفرعية الثالثة: ( لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الإبداعية على الخصائص التعزيزية)

### 3-1: أهمية البحث

تبرز أهمية الدراسة من حاجة الشركات العراقية الى معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية وفق أحدث التطورات لهذه الخصائص والتي جاء بها المشروع المشترك وبالأخص ان العراق في هذه المدة اصبح يعاني من صعوبات في جذب رؤوس الاموال للاستثمار في مختلف القطاعات , بسبب عدم مواكبة النظام المحاسبي والقوائم المالية التي تصدرها الشركات العراقية للتطورات في المعايير المحاسبية وخصائص الابلاغ المالي، الامر الذي ادى الى استعمال ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل ادارات بعض الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية بهدف تحسين القوائم المالية والمعلومات الواردة فيها لجذب الاستثمار والقدرة على المنافسة , وتأتي أهمية الدراسة في بيان تأثير تلك الممارسات على جودة او نوعية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص بالنظرية والتطبيق المحاسبي.

### 4-1: اهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:-

1. معرفة مفهوم المحاسبة الإبداعية وممارسات التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تستخدمها الادارة في القوائم المالية لتحقيق غايتها.
2. الكشف عن مدى تأثير هذه الممارسات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ضمن المشروع المشترك واي من هذه الخصائص تتأثر اكثر من غيرها في ضوء ايجاد العلاقات البيئية التي تربط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالخصائص النوعية والتأثير المشترك بين متغيراتها وتفرعاتها.

### 5-1: حدود البحث

تحدد البحث بما جاء بالاهداف على النحو الآتي:

1. الحدود المكانية: عينة من الاكاديميين والمهنيين في مجموعة من الجامعات والجهات الرقابية.
2. الحدود الزمنية: المدة الزمنية لاعداد وتحكيم وتوزيع وسحب الاستبيان من العينة.

### 6-1: مصادر جمع المعلومات

1. الجانب النظري: جرى الاعتماد في الجانب النظري على:-
  - الكتب والمصادر العربية والاجنبية.
  - الرسائل والاطاريح التي تخص موضوع البحث.
  - البحوث المنشورة في المجالات العلمية.
2. الجانب العملي: . جرى الاعتماد في الجانب العملي على المعلومات التي تم جمعها من مجتمع وعينة الدراسة في استبيان عينة من الاكاديميين والمهنيين في مجموعة من الجامعات والجهات الرقابية لتحديد العلاقة البيئية للمتغيرات واختبار فرضيات البحث بهدف القبول أو الرفض.



شكل رقم (1) انموذج الدراسة

اعداد الباحث

عبرت المسننات عن الوسائل التي تستخدم بواسطتها المحاسبة الإبداعية حيث يتبين من هذا الانموذج سير المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية عن طريق تأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فإتجاه مسنن المحاسبة الإبداعية بإتجاه عقارب الساعة سوف يؤدي الى التأثير بالمسنن (الخصائص النوعية) بالتأثير العكسي الناتج عن الدوران بعكس عقارب الساعة مما يؤدي هذا الدوران (لخصائص المعلومات المحاسبية) الى التأثير بمسنن (القوائم المالية) ويجعل دورانها بإتجاه عقارب الساعة وهذا تحقيقاً لغاية استعمال المحاسبة الإبداعية , وقد اختار الباحث هذه الالوان كونها تعبر عن الصداً الذي يصيب المعادن او المادة السيئة التي تؤثر على المواد سلباً بانتقال ذرات الصداً من مسنن المحاسبة الإبداعية الى المسننات الاخرى وعبر عن ذلك باللون البني.

#### 1-8: دراسات سابقة

1. دراسة: (عماد سليم الاغا: 2011) (دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ) [1]

هدف الدراسة: هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية. ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة. اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة: وتوصلت الدراسة إلى وجود دور لتطبيق حوكمة الشركات ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( 05 .0 ) في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات

المالية. جاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية، والمتمثلة في أن هناك دورا للمبادئ المختلفة لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

2. دراسة: ( الربيعي: بشار سلمان مطرود: 2015) بعنوان (دور التدقيق الضريبي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات ) [2]

هدف الدراسة: ويهدف هذا البحث الى التعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع تبنيها وممارستها وبيان أثرها على موثوقية البيانات المالية وعلى عملية التحاسب الضريبي وهل أن الإدارة الضريبية المتمثلة بالتدقيق الضريبي قادرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها عن طريق فرض العقوبات القانونية الرادعة بحق الشركات التي ثبت تلاعبها بنتائج نشاطها.

اهم نتائج الدراسة: تمارس الشركات العراقية ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية وعرضها عن طريق التدخل المقصود في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي للتأثير في الأرباح المعلنة لتغيير الأداء الحقيقي للشركات لغرض تقليل مبلغ الضريبة المفروضة عليها والتي تم اكتشافها بوساطة التدقيق الضريبي.

3. دراسة (Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik :2015) (Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing)

(المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية: نموذج تطوير واختبار تجريبي) [3]

هدف الدراسة: تبحث هذه الورقة بشكل تجريبي ونقدي في قضية المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية. فهو لا يحلل فقط المسؤولية الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية بل يركز أيضاً على العوامل الأخرى التي تؤثر على إعداد التقارير المالية مثل دور المدققين، ودور اللوائح الحكومية أو المعايير الدولية، وتأثير السلوكيات المتلاعبة وتأثير القيم الأخلاقية للفرد.

اهم نتائج الدراسة: وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة متورطة في عمليات احتيال أو فضائح بسبب عدة عوامل مثل السلوكيات غير الأخلاقية، ومشكلة الوكالة، والموقف غير المهني. المحاسبة الإبداعية ليست غير قانونية ولا قانونية فقط أقصى استعمال لها يدفع شركة في فضائح.

ان الدراسة الحالية انمازت عن الدراسات السابقة سواء العربية منها او غير العربية ان الدراسات السابقة لم تتطرق الى تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق ما جاء به المشروع المشترك (FASB-ISAB) من تحديث للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية , وان هذه الدراسة تطرقت الى بعض الخصائص او القوت الضوء على المحاسبة الإبداعية مع متغيرات اخرى او خصائص المعلومات مع بعض المتغيرات مع ان هذه الدراسة ركزت على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واي من هذه الخصائص تتأثر اكثر من غيرها وما الاثر الذي تتركه على مستعمل المعلومات المحاسبية , وأنها كشفت عن ادوات عديدة تستعمل لاغراض منشودة من قبل الإدارات وذلك بالتأثير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي المتمثل بالقوائم المالية وان المحدد الاهم للمعلومات المحاسبية هو المنفعة لمتخذ القرار وخاصة المستعمل للمعلومات المحاسبية يكون خارجي , والاغلب هو مستعمل غير حصيف او يمتلك خلفية بسيطة

## المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية – مدخل نظري

ان استعمال المحاسبة الإبداعية سلاح ذو حدين ايجابي وسلبي , حيث كسبت الشركات الوقت كما اجبرت الكثير من الشركات التي ابلغت عن ارباح مبتدعة على التصفية ودفعت الكثير من الشركات الى ان تدفع حياتها ثمناً لذلك الإبداع كانهيار شركة وورلدكوم WORLDCOM وشركة انرون(Enron) وتحميل شركة (آرثر أندرسون) ARHTER ANDRSON بكونه المسؤول عن مراجعة وتدقيق حسابات تلك الشركة جزءاً من مسؤولية انهيار الشركة واتهامه بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

وقد حفز قانون وضع قانون الشركات في انجلترا سنة 1845 على تطوير المعايير المحاسبية وبعد ذلك تم تمرير قوانين تهدف الى حماية المستثمرين ضد الافعال غير المناسبة من مسؤولي الشركة. [4]

### 1-2 بعض من تعريفات المحاسبة الإبداعية:

1. وتعرف المحاسبة الإبداعية بانها " تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال معرفة المحاسبين بالمبادئ والقواعد المحاسبية والمرونة التي تسمح بها وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية والافادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها" [5].

2. يشير (Amat) مفهوم المحاسبة الإبداعية إلى إدارة الإيرادات، وتمهيد الإيرادات، وتمهيد الدخل، والهندسة المالية أو المحاسبة التجميلية، إذ أن المصطلح المفضل في الولايات المتحدة هو إدارة الإيرادات Earnings Management، أما في أوروبا فيطلق على هذه الممارسات بالمحاسبة الإبداعية، إذ ينبغي الاعتراف بان هناك بعض من التلاعب المحاسبي ينطوي عليه الميزانية العمومية أكثر من إدارة الإيرادات. [6]

3. أما Terry Smith فقد ذكر في تجربته بوصفه محلل استثمارات (شعرنا أن الكثير من النمو الواضح في الأرباح وزيادتها الذي حصل في الثمانينيات كان بسبب خدع محاسبية فضلاً عن نمو اقتصادي عقري. وقد شرعنا في الكشف والتحري عن الممارسات المشتركة بذلك. [7]

4. قال (Brown) أصبح من الواضح أن المتلاعبين بالأرقام يحاولون إظهار الوضع المالي للشركة بالشكل الأكثر أرضاء وقبولاً (هذا ما أطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية)، وهي تحاول تغيير الإدراكات المتعلقة بأداء الشركة. [8]

اشتركت التعاريف في بعض النقاط:

1. إن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التأثير والتضليل في مهنة المحاسبة (التأثير في توليد المعلومات والافصاح عنها).

2. تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم شكلية ظاهرها لا يصف جوهرها.

3. إن ممارساتها تنحصر ضمن المعايير والمبادئ والقواعد المحاسبية ومن ثم فهي ممارسات متاحة.

وخلاصة لما ذكر اعلاه يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استعمال معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التأثير فيها بقصد تحقيق أهداف محددة، ولهذا الأمر فإن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الباحث هي علم وفن تعتمد المحاسبة الإبداعية على مهارة الفرد الموروثة والمكتسبة كي يقوم بالتأثير في البيانات

والمعلومات المحاسبية ليصل الى نتائج تم تخطيطها سابقاً اي كيف توصل معلومات الى مستعملها ظاهراً كما يريد , على الرغم من ان جوهرها يحقق ماتريده انت.

## 2-2: دوافع الادارة من استعمال المحاسبة الابداعية بالنقاط الآتية: [1]

1. لتقوية فرص إفادة الادارة من المعلومات الداخلية:

احيانا تسمح قوانين بعض الشركات ان يقوم مدراء الشركة وموظفوها بتداول اسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين وفي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستعمال ممارسات المحاسبة الابداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية الى السوق الامر الذي يقوي فرصهم من الافادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

2. الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:

حيث يقوم المديرين بممارسة ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك لزيادة الارباح وخاصة اذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الارباح.

3. تخصيص احتمال انتهاك عقد الدين:

ان اتفاقات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة او اعادة شراء الاسهم او اصدار ديون اضافية والى غير ذلك من الشروط. وهذه القيود يعبر عنها غالباً بشكل نسب أو ارقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل او معدلات تغطية الفوائد او صافي حقوق الملكية لهذا احيانا تقوم الادارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون الى حقوق الملكية اي تزداد فيها نسبة الرفع المالي الى استعمال الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الارباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

## 2-3: وقد حدد مركز الأبحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الأمريكية سبع ممارسات يمكن

استعمالها للتأثير في القوائم المالية وهي الآتي : [9]. [10]

1. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية ومن ثم يجب التأكد إن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحصيل كل مدة بما يخصها حيث إن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه.

2. تسجيل إيرادات وهمية حيث أن الشركات التي تشغل في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها إيراداً ناتجاً عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات.

3. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع موجودات ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية.

4. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية واكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات

5. عدم تسجيل أو تعمد تخفيض الالتزامات بغير وجه حق، حيث تقوم بعض الشركات بتسجيل المصروفات المستحقة ضمن المطلوبات، فضلاً عن إن بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية في وجود بعض الالتزامات وتسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية.



6. ترحيل الإيرادات الحالية إلى مدد تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه المدة ليتم تسجيلها في أعوام تالية، وان ذلك الأسلوب يخلق انطباع إن الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات.

7. تسجيل بعض المصروفات التي تخص مدد مستقبلية خلال المدة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن المدد المستقبلية ويعطي انطباع إن الشركة قدمت المجهود اللازم لتحسين الوضع المالي.

وبالنتيجة يمكن القول ان ممارسات المحاسبة الابداعية سوف تعمل على الإضرار بالإتصاف الذي يعمل على التعامل مع مصالح الأطراف المنتفعة من المعلومات المحاسبية بشكل متساو , اي سوف تقلل من فاعلية عملية الإبلاغ المالي عن طريق جعل التقارير المالية متحيزة باتجاه طرف معين دون غيره وكل ذلك يتم عن طريق هيكلة الحسابات او فقدان التشريعات والإفادة من المرونة المقدمة في اختيار التطبيقات المحاسبية المناسبة في عملية الإبلاغ المالي.

### المبحث الثالث

#### الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية – مدخل نظري

##### 3-1: مفهوم المعلومات المحاسبية

بما ان المعلومات المحاسبية هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، اذاً ينبغي ان نعرف على المدخلات لذلك النظام والمتمثلة بالبيانات المحاسبية، وسوف يتم تناولها في الآتي:

عرف Romney and Steinbart " البيانات هي الحقائق التي يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها بواسطة نظام معلومات. تحتاج الشركات إلى جمع عدة أنواع من البيانات، مثل الأنشطة التي تحدث والموارد التي تتأثر بالأنشطة والأشخاص الذين يشاركون في النشاط. على سبيل المثال، يحتاج النشاط التجاري إلى جمع بيانات عن عملية بيع (التاريخ، المبلغ الإجمالي، المورد الذي تم بيعه ، السلعة أو الخدمة، الكمية المباعة، سعر الوحدة)، والأشخاص الذين شاركوا (العميل، مندوب المبيعات).

اما المعلومات هي البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها لتوفير المعنى وتحسين عملية صنع القرار. والقاعدة، يتخذ المستخدمون قرارات أفضل كلما زادت كمية ونوعية المعلومات. [11]

ويمكن تقسيم البيانات المحاسبية الى صنفين رئيسين: [12]

1. بيانات مالية: وهي تتعلق بكافة الاحداث الاقتصادية التي تحدث في الشركة ويتبعها اثر مالي وتشمل الاحداث التمويلية والاستثمارية والتشغيلية

2. بيانات غير مالية: هي تتعلق بكافة الاحداث الاقتصادية التي تحدث في الشركة ولا يتبعها اثر مالي مثل البيانات الكمية (عدد ساعات العمل وعدد العمالة) والبيانات غير الكمية مثل (البرامج التدريبية للعاملين واذواق المستهلكين)

ويرى الباحث ان البيانات هي مدخلات نظام المعلومات المحاسبي(AIS) من مصادر متعددة وحسب حاجة المخرجات يتم اختيار تلك البيانات (كمياً ونوعياً واقتصادياً) سواء بيانات خام اي تعكس احداث معاملات مالية او غير مالية او بيانات تقارير اي معلومات من نظام آخر اي مخرجات نظام آخر تعد مدخلات لهذا النظام (بيانات) مثل (قوائم , كمبيالات , اشعارات, سندات , صكوك) الناتجة من معاملات الشركة.

### 3-2: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المشروع المشترك

في عام 2008 في ذروة الأزمة المالية تم إصدار مسودة العرض Exposure Draft بعنوان: "الاطار المفاهيمي المحسن للتقرير المالي الفصل الأول والثاني (المرحلة الأولى)". خلالها تم مناقشة الردود التي تم تلقيها على ورقة النقاش السابق إصدارها. [13]

وتم إصدار المشروع متضمناً تعديلاً للخصائص السابق صدورهما في عام 2006: [14] وفي سبتمبر 2010 تم اكتمال المرحلة الأولى من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي والذي تناول ثلاث فصول؛ حُصص الفصل الأول بأهداف الإبلاغ المالي ذي الغرض العام، أما الخصائص النوعية للمعلومات، فحُصص لها الفصل الثالث، أما الفصل الثاني فقد حُصص لوحدة الإبلاغ الذي لم تتم اضافته لعدم الانتهاء منه [15].

وقد اصدرت ال (IASB) في سنة 2010 الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي بوصفه أطاراً تحت التطوير، وحالياً (2014) يتشكل هذا الاطار من مقدمة واربعة فصول كانت المفاهيم التي غطت الفصلين الاول والثالث هي المفاهيم التي وضعها المشروع المشترك بين ال (IASB, FASB) اما بقية المفاهيم لهذا المشروع فقد وضعت ال (IASB) جدولها الخاص لتطويرها وهي كما يلي: [16]

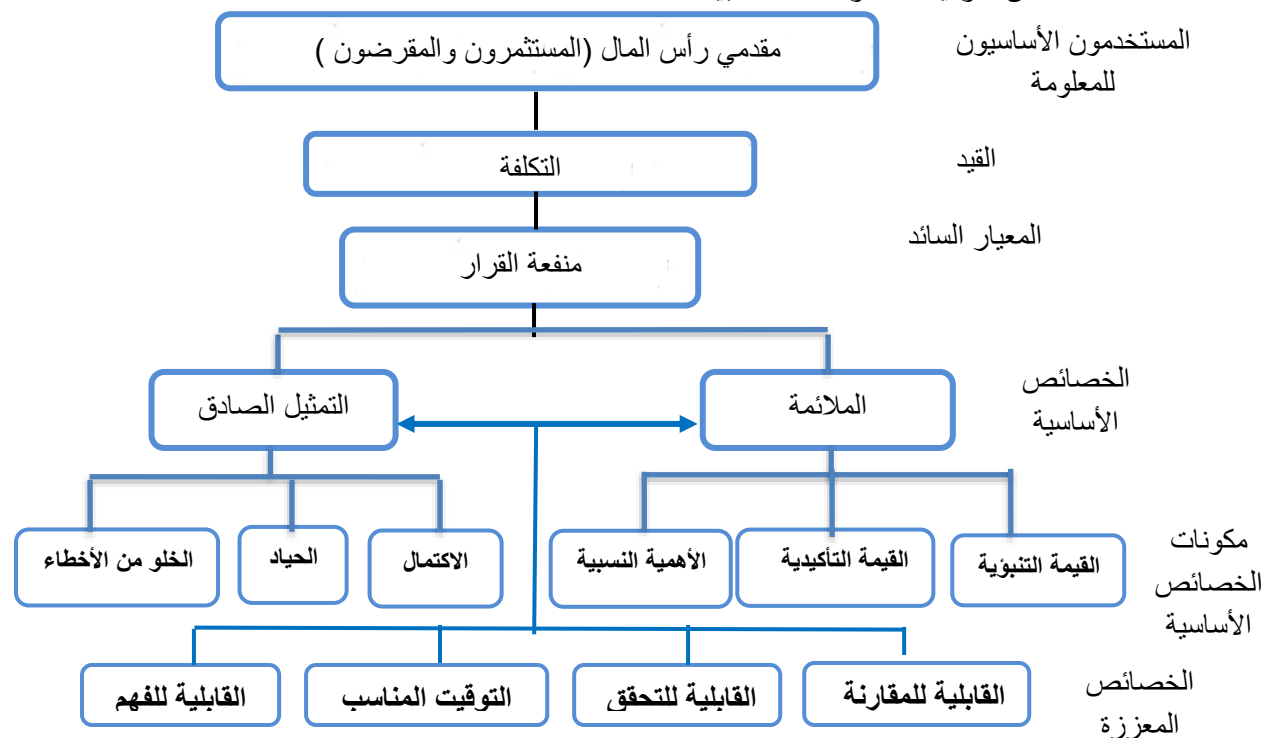
- الفصل الاول اهداف الإبلاغ المالي ذي الغرض العام
- الفصل الثاني وحدة الإبلاغ (لم يتم اصداره)
- الفصل الثالث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
- الفصل الرابع الاطار والذي يتكون من الآتي:
  1. الفرضية - فرضية الاستمرارية
  2. عناصر القوائم المالية
  3. الاعتراف بعناصر القوائم المالية
  4. قياس عناصر القوائم المالية
  5. مفاهيم رأس المال والمحافظة
  6. على رأس المال

من ذلك يمكن القول ان مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة قد اكتمل تطويرها واصدارها من عام 2010 واعتمدت من (IASB) كما هو واضح اعلاه، وايضا من قبل (FASB) حيث اصدرت (FASB) سبع قوائم لمفاهيم المحاسبة المالية التي تتعلق بالإبلاغ المالي لمشاريع الاعمال تضمنت القائمة رقم 8 الفصل الثالث منها بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة" والتي حلت محل القائمة القديمة رقم 2 [SFAC No.2] حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية [17]

تضمن المشروع توحيداً لأهداف الإبلاغ المالي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بهدف تضييق فجوة الاختلافات بين الأسس والمفاهيم التي تعد وتعرض على أساسها المعلومات المحاسبية مما يسهل المقارنة وتحقيق الاتساق الدولي ويكمل وجهتي نظر (IASB, FASB) بالنسبة لما يجب أن يكون عليه الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. وإعداد التقارير. [18]

ومن اجل ضمان منفعة المعلومات المالية، حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية خصائصها النوعية في إطاره المفاهيمي المشترك للتقارير المالية المعدل في 2010 حيث ميز بين خاصيتين أساسيتين للمعلومات المحاسبية هما الملاءمة والتمثيل الصادق وأربع خصائص تعد معززة لها هي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة

والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب, وذلك وفقا لما يظهره الشكل رقم (2) الذي يعرض التسلسل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: [17]

شكل رقم (2) تسلسل للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ما جاء في الإطار المفاهيمي المشترك للتقارير المالية المعدل لعام 2010

وكما موضح في الشكل رقم (2) فان الخصائص النوعية تكون إما خصائص أساسية أو معززة وهذا اعتماداً على كيفية تأثيرها على سلوك متخذ القرارات , غير ان توفير معلومات مالية يخضع لقيود التكلفة والتي ينبغي ان لا تتجاوز المنافع منها. [17]

كما يبين الشكل ان مجلس معايير المحاسبة المالية يفرق بين متخذي القرارات وبين مستخدمي القوائم المالية, ويركز القسم الأول على الخصائص التي تتعلق بالمستخدم , كما يختلف مستخدمو التقارير المالية بمقدار الحاجة إلى المعلومات المحاسبية , فالمستخدم المطع يرى ان بعض المعلومات التي يحصل عليها غير ملائمة لأنه يمتلك معرفة بها من قبل , بينما المستخدم القليل الاطلاع يجدها ملائمة , كما يبين الشكل ان هناك نوعين من الخصائص النوعية , خصائص تتعلق بمتخذي القرارات أي المستفيد مستخدم المعلومات المحاسبية , والنوع الآخر من الخصائص يتعلق بالمعلومات المحاسبية , إن مستوى الافادة من المعلومات وجودتها لا يعتمد فقط على الخصائص الأساسية إنما تعتمد أيضا على خصائص المستخدم للمعلومات أو متخذ القرار نفسه أي مدى قدرته على تحليل المعلومات وفهمها. [19]

## 3-3: التمثيل الصادق

تتمثل الخاصية الأساسية الثانية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بخاصية التمثيل الصادق , وقد اتخذت عملية استبدال خاصية المصدقية بخاصية التمثيل الصادق وقتاً طويلاً، فقبل إصدار النشرة رقم (8 SFAC) كانت خاصية المصدقية إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وكانت خاصية التمثيل الصادق تنتمي إلى الخصائص الثانوية لخاصية المصدقية، ولكن تعريف خاصية المصدقية لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية مما أدى إلى فهم مختلف، وألقى باللوم على التقديرات الناتجة عن تطبيق المحاسبة على أساس القيمة العادلة كونها لا تتسم بالمصدقية لأنها لم تكن دقيقة، ولكن بإصدار النشرة رقم 8 تم استبدال مصطلح المصدقية بالتمثيل الصادق مع توضيح الآثار المترتبة على ذلك، ومن ثم فإن هذا الاستبدال سيؤدي إلى فهم التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة على وجه التحديد.[20]

## 3-4: مقارنة الخصائص النوعية حسب رأي FASB و IASB والمشروع المشترك

قارن (الجعارات: 2010) الخصائص النوعية حسب رأي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) والنموذج الموحد , ويبين نتائج هذه المقارنة كما موضح في الجدول رقم (1):

## جدول رقم (1)

## مقارنة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق رأي FASB و IASB والمشروع المشترك

ت	الخاصية	حسب رأي IASB	حسب رأي FASB	حسب النموذج المشترك
1	الملاءمة	صفة أساسية	صفة أساسية	صفة جوهرية
2	الموثوقية	صفة أساسية	صفة أساسية	لم ترد ضمن الصفات النوعية
3	قابلية المقارنة	صفة أساسية	صفة ثانوية	صفة مساندة
4	الاتساق	لم ترد ضمن الصفات النوعية	صفة ثانوية	لم ترد ضمن الصفات النوعية
5	الاهمية النسبية	مكون صفة أساسية (الملائمة)	قيد	مكون صفة جوهرية (الملائمة)
6	قيمة التغذية العكسية	مكون صفة أساسية (الملائمة)	مكون صفة أساسية (الملائمة)	مكون صفة جوهرية (الملائمة)
7	القدرة التنبؤية	مكون صفة أساسية (الملائمة)	مكون صفة أساسية (الملائمة)	مكون صفة جوهرية (الملائمة)
8	التوقيت المناسب	قيد	مكون صفة أساسية (الملائمة)	صفة مساندة
9	الحيادية	مكون صفة أساسية (الموثوقية)	مكون صفة أساسية (الموثوقية)	لم ترد ضمن الصفات النوعية
10	التمثيل الصادق	مكون صفة أساسية (الموثوقية)	مكون صفة أساسية (الموثوقية)	صفة جوهرية
11	الحيطة والحذر	مكون صفة أساسية (الموثوقية)	لم ترد ضمن الصفات النوعية	لم ترد ضمن الصفات النوعية
12	الجوهر فوق الشكل	مكون صفة أساسية	لم ترد ضمن الصفات النوعية	لم ترد ضمن الصفات النوعية

		(الموثوقية)	النوعيّة
13	العرض العادل	مكون صفة اساسية (الموثوقية) وقيد	لم ترد ضمن الصفات النوعيّة
14	قابلية التحقق	لم ترد ضمن الصفات النوعيّة	مكون صفة اساسية (الموثوقية) صفة مساندة
15	التكلفة والمنافع	قيد	قيد
16	الموازنة بين الصفات النوعيّة	قيد	لم ترد ضمن الصفات النوعيّة النوعيّة او القيود
17	قابلية الفهم	صفة اساسية	صفة نوعية محددة للمستخدمين
18	المنفعة (منافع المستخدمين)	لم ترد ضمن الصفات النوعيّة	صفة نوعية محددة للمستخدمين

المصدر: [21]

- من الجدول يرى الباحث ان الاتجاه في المشروع المشترك نحو التوافق بين الخصائص القديمة لكل من المجلسين باتجاه تحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث يمكن ابراز اهم هذه التوافقات بالآتي:
1. ان للمعلومات خصائص جوهرية ومساندة وليس خصائص اساسية وثنائية ومن الواضح ان هذا التغيير ناتج من التركيز على قيمة المعلومات حيث ان التكلفة اصبحت القيد الوحيد لإنتاج المعلومات كي تؤدي الى منفعة القرار لذلك ينبغي ان تتعلق الخصائص بجوهر المعلومات (جوهريّة او مساندة) وليس بطبيعتها (اساسية او ثانوية)
  2. نتيجة للتركيز على جوهر المعلومات تم الغاء بعض الخصائص سواء كانت اساسية او ثانوية , كما تم تغيير خصائص اخرى لتكون اساسية او مساندة حسب كونها ترتبط بجوهر المعلومات ام لا. مثلاً الغيت الموثوقية بوصفها خاصية اساسية ليحل محلها التمثيل الصادق من حيث ان الرقم المحاسبي او المعلومة ينبغي في جوهرها ان تمثل الحدث الاقتصادي تمثيلاً صادقاً وليس مجرد كونه موثقاً به او معززاً بأدلة موثوقة ام لا وهذا مثلاً اثر على الاعتراف بالقيمة العادلة ان كانت اصدق تمثيلاً من التكلفة التاريخية لبعض الاصول.
  3. نظراً لقيمة المعلومات بالنسبة لمتخذ القرار اصبحت التكلفة هي قيد انتاج المعلومات ليست الاهمية النسبية (قيد في الخصائص النوعيّة لل (IASB) او التوقيت المناسب ( قيد في الخصائص النوعيّة لل (FASB) حيث عدت الاهمية النسبية من خصائص المعلومات الملائمة من كون قدرة المعلومات على احداث تغيير في القرار ام لا , فأن كان الرقم المحاسبي ذا اهمية لكي يحدث فرقاً في القرار يكون من الملائم الاعتراف به بنداً ضمن المصروفات او الاصول مثلاً حسب الاهمية النسبية لذلك الرقم , وليس كونه مهماً نسبياً ام لا بوصفه قيداً ضمن بند محدد. كما هو الحال بالنسبة للتوقيت المناسب حيث ان توفير معلومات في الوقت المناسب هو الذي يحدث فرق في القرار لذا اصبح التوقيت المناسب الصفة المساندة للخصائص الجوهرية للمعلومات وليس قيد على انتاجها.
- وعليه يمكن القول ان المشروع المشترك وضع مفاهيم الخصائص النوعيّة لتكون اكثر ارتباطاً في جوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار وبذلك اعادة ترتيب الخصائص او تغييرها او الغاؤها.

### المبحث الرابع

#### تأثير المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية

##### 1-4 محاور الاستبيان:

تضمن الاستبيان محورين ؛ الاول: عن ممارسات المحاسبة الابداعية ببعديها (السياسات والطرق المحاسبية، الافصاح المحاسبي) وكانت الاسئلة في هذا المحور تصب بالاتجاه الايجابي (الاثبات)، بينما المحور الثاني في تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية في (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) وكانت مجمل الاسئلة في هذا المحور تصب بالاتجاه السلبي (النفي).

##### 2-4 الاساليب الاحصائية:

تم استعمال الاساليب الاحصائية بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية) (Statistical Package for Social Sciences) (SPSS.23)، وكما يأتي:

1. اختبارات الصدق والثبات

2. مقاييس الاحصاء الوصفي لوصف متغيرات الدراسة

3. الانحدار الخطي البسيط

##### 3-4 اختبارات الصدق والثبات:

قبل اختبار فرضيات الدراسة لا بد من التأكد من موثوقية اداة القياس المستخدمة (الاستبيان)، وكما يأتي:

1- الثبات الداخلي: ويقصد به مدى اتصاف اسئلة الاستبيان بالتناسق الداخلي، ويمكن قياس الثبات الداخلي للاستبيان عن طريق معامل الفا- كرونباخ Cronbach's Alpha اذ بلغت قيمته (0.760) وهو معامل ذو تاثير جيد يؤكد ثبات اسئلة الاستبيان.

2- الصدق: بلغت قيمة معامل الصدق ( 0.872 ) وهي نسبة جيدة تؤكد صدق الاتساق الداخلي لاسئلة الاستبيان.

كما تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين (10 محكمين) على اعتبار أن المحكم شخص مختص في هذا المجال ويمتلك من الخلفية العلمية والعملية ما تؤهله لأن يقيم الاسئلة الموضوعية في الاستبيان والتأكد من أنها تقيس فعلا ما وضعت لقياسه للتحقيق من مدى فعالية الاستبيان وتحقيق الهدف من الدراسة. والجدول رقم (2) يوضح نتائج اختبارات الصدق والثبات.

##### جدول (2): نتائج اختبارات الصدق والثبات

(N=109)

الصدق	الفا - كرونباخ
0.872	0.760

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## 4-4 الاحصاء الوصفي لاستجابات المستجيبين عن فقرات متغيرات الاستبيان

لغرض الوقوف على نتائج استجابات عينة الدراسة لدور ممارسات المحاسبة الابداعية والمتمثلة بـ (ممارسات ترتبط بالسياسات والطرق المحاسبية، ممارسات مرتبطة بالافصاح المحاسبي) في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تم استخلاص ردود المستجيبين وفق درجة المقياس للاستبيان والمقاييس الوصفية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة ولجميع محاور الاستبيان، والجدولان رقم ( 3 ) و ( 4 ) يوضحان ذلك.

الجدول (3): مستوى اجابات عينة الدراسة والاحصاء الوصفي لفقرات الاستبيان للمحور الاول

(ممارسات المحاسبة الابداعية)

(N=109)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	الفقرات	الابعاد	
0.8	3.9	1	7	18	61	22	1	ممارسات ترتبط بالسياسات والطرق المحاسبية	
0.9	3.9	1	11	12	53	32	2		
0.8	4.1	1	3	18	52	35	3		
1.1	3.6	7	11	20	50	21	4		
1.0	3.8	2	9	27	39	32	5		
0.9	3.9	1	7	24	47	30	6		
0.9	4.1	3	5	10	54	37	7		
1.1	3.6	7	13	16	47	26	8		
0.7	3.8	1	4	21	66	17	9		
1.0	3.5	5	13	26	51	14	10		
0.9	3.9	0	9	19	49	32	11		
0.8	3.7	0	10	27	52	20	12		
1.0	3.6	5	12	25	48	19	13		
0.8	3.8	1	8	20	57	23	14		
0.9	3.7	2	8	32	47	20	15		
0.9	3.8	1	10	25	51	22	16		
1.0	3.8	4	10	16	54	25	17		
1.1	3.7	5	14	20	44	26	18		
1.1	3.8	3	14	17	43	32	19		
1.0	3.7	3	11	25	43	27	20		
0.9	3.8	الاجمالي							
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	الفقرات	الابعاد	
1.0	3.6	3	15	21	48	22	1	ممارسات ترتبط بالاحصائي	
1.0	3.8	4	8	20	55	22	2		
1.0	3.6	5	8	29	50	17	3		
1.1	3.4	8	16	18	55	12	4		
1.0	3.8	4	7	23	48	27	5		
1.0	3.7	4	10	23	50	22	6		

1.0	3.9	2	9	21	47	30	7
0.9	3.9	2	9	20	49	29	8
0.8	3.8	1	8	21	58	21	9
0.8	3.8	1	7	22	61	18	10
1.0	3.7	3	11	19	52	24	11
0.9	3.8	3	7	21	51	27	12
1.0	3.8	2	12	22	42	31	13
0.9	3.7	3	10	21	56	19	14
0.9	3.7	4	7	22	58	18	15
1.1	3.7	4	14	18	50	23	16
1.0	3.7	4	11	19	57	18	17
1.1	3.7	6	13	19	44	27	18
0.8	3.8	1	7	23	58	20	19
1.0	3.7	4	10	19	55	21	20
0.9	3.7	الاجمالي					

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضمن الجدول (3) اعلاه نتائج ردود المستجيبين في محور ممارسات المحاسبة الابداعية، وينظر فيه

المعطيات التحليلية الآتية:-

1- بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور (3.8) بانحراف معياري قدره (0.9)، ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين للعينة المدروسة.

2- كانت الأوساط الحسابية لأبعاد المحور أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.1) لبعد (ممارسات ترتبط بالسياسات والطرق المحاسبية) وحد أدنى قدره (3.5)، فيما تراوحت بين حد اعلى قدره (3.9) وحد ادنى قدره (3.4) لبعد ممارسات ترتبط بالافصاح المحاسبي.

3- جاءت أعلى الإجابات عن معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق) يليه تقدير (اتفق الى حد ما) وعلى هذا جاءت نسب الاتفاق.



الجدول (4): مستوى اجابات عينة الدراسة والاحصاء الوصفي ل فقرات الاستبيان للمحور الثاني  
( الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية )

(N=109)

المحور	الفقرات	اتفق تماما	وافق	لا وافق	لا اتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1	17	25	12	44	2.9	1.3
	2	10	25	20	40	2.8	1.2
	3	11	31	25	24	2.9	1.2
	4	9	21	31	27	2.7	1.2
	5	10	25	29	27	2.8	1.2
	6	11	23	17	42	2.7	1.2
	7	36	19	24	22	3.5	1.3
	8	24	46	18	19	3.6	1.1
	9	12	27	29	22	2.9	1.2
	10	21	49	24	10	3.6	1.0
	11	5	26	28	29	2.7	1.2
	12	14	23	26	30	2.9	1.2
	13	10	29	28	24	2.9	1.2
	14	16	30	22	23	3.0	1.3
	15	8	32	12	40	2.8	1.2
	16	10	24	28	29	2.8	1.2
	17	17	34	19	27	3.2	1.2
	18	19	20	26	30	3.0	1.3
	19	17	32	21	29	3.2	1.2
	20	35	38	27	7	3.9	1.0
الاجمالي						3.1	1.2

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضمن الجدول (4) اعلاه نتائج ردود المستجيبين عن محور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية:

- 1- بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور (3.1) بانحراف معياري قدره (1.2)، ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين للعينة المدروسة.
- 2- كانت اغلب الأوساط الحسابية لاسئلة المحور أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (3.9) وحد أدنى قدره (2.7).
- 3- جاءت أعلى الإجابات عن معظم الفقرات ضمن تقدير (لا أتفق) يليه تقدير (اتفق) وعلى هذا جاءت نسب الاتفاق.

#### 4-5 تحليل الانحدار الخطي البسيط

لاختبار فرضيات الدراسة سيتم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار وجود اثر ذي دلالة معنوية بين متغيرات الدراسة وذلك تحت مستوى معنوية ( $\alpha=0.05$ ).

## 1- اختبار الفرضية الرئيسية الاولى:

(يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على قياس وعرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للشركات عينة البحث)

من نتائج تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS يتضح وجود تأثير ذي دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الابداعية في المتغير المعتمد قياس وعرض المعلومات المحاسبية مما يعني قبول وصحة الفرضية، اذ بلغت قيمة (F) المحتسبة (4.47) وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجتي حرية (107,1) وبالباغة (3.92)، وما يؤكد وجود تأثير هو ان القيمة الاحتمالية (Sig.) كانت اقل من 0.05، بالرغم من معامل الارتباط (R) بين المتغيرين المستقل والمعتمد كان ضعيفاً نوعاً ما اذ بلغ مقداره (0.20). والجدول رقم (5) يبين نتائج تحليل الانحدار.

جدول (5): نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات البحث

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت $\alpha$	قيمة معامل بيتا $\beta$	قيمة معامل الارتباط R	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (0.05)
ممارسات المحاسبة الابداعية	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	4.245	-0.318	0.20	4.47	0.037 ذو دلالة

حيث بلغت قيمة ( $\beta$ ) مقدار (-0.318) وتشير الى ان التغير الذي يحصل بالمتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى نقصان بقيمة المتغير المعتمد بمقدار (0.318)، وبذلك تكون معادلة الانحدار الخطي البسيط هي كما يلي:

(ممارسات المحاسبة الابداعية)  $-0.318 - 4.245 =$  قياس وعرض المعلومات المحاسبية

## 2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

(لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية للشركات عينة البحث)

1- الفرضية الفرعية الاولى: (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على خاصية الملائمة)

من نتائج تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS يتضح وجود تأثير ذي دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الابداعية في المتغير المعتمد خاصية الملائمة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يعني رفض الفرضية، اذ بلغت قيمة (F) المحتسبة (3.179) وهي اصغر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجتي حرية (107,1) وبالباغة (3.92)، وما يؤكد وجود تأثير هو ان القيمة الاحتمالية (Sig.) كانت اكبر من 0.05، كما ان معامل

الارتباط (R) بين المتغيرين المستقل والمعتمد كان ضعيفاً اذ بلغ مقداره (0.17). والجدول رقم (6) يبين نتائج تحليل الانحدار.

جدول (6): نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات البحث

مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل الارتباط R	قيمة معامل بيتا $\beta$	قيمة الثابت $\alpha$	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
0.07 غير دال	3.179	0.17	-0.337	4.191	خاصية الملائمة	ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وبذلك تكون معادلة الانحدار الخطي البسيط هي كما يلي:

$$\text{(ممارسات المحاسبة الابداعية)} = 4.191 - 0.337 \text{ خاصية الملائمة}$$

2- الفرضية الفرعية الثانية: (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الابداعية على خاصية التمثيل الصادق)

من نتائج تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS يتضح وجود تأثير ذي دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الابداعية في المتغير المعتمد خاصية التمثيل الصادق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يعني رفض الفرضية، اذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (0.105) وهي اصغر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وبدرجتي حرية (107,1) والبالغة (3.92)، وما يؤكد وجود تأثير هو ان القيمة الاحتمالية (Sig.) كانت اكبر من 0.05، كما ان معامل الارتباط (R) بين المتغيرين المستقل والمعتمد كان ضعيف جداً ويكاد يكون معدوم اذ بلغ مقداره (0.031). والجدول رقم (6) يبين نتائج تحليل الانحدار.

جدول (6): نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الدراسة

مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل الارتباط R	قيمة معامل بيتا $\beta$	قيمة الثابت $\alpha$	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
0.74 غير دال	0.105	0.031	-0.062	3.338	خاصية التمثيل الصادق	ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وبذلك تكون معادلة الانحدار الخطي البسيط هي كما يلي:

$$\text{(ممارسات المحاسبة الابداعية)} = 3.338 - 0.062 \text{ خاصية التمثيل الصادق}$$

### 3- الفرضية الفرعية الثالثة: (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية لممارسات المحاسبة الإبداعية على الخصائص التعزيزية)

من نتائج تحليل الانحدار باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS يتضح عدم وجود تأثير ذي دلالة إحصائية معنوية عالية جدا للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الإبداعية في المتغير المعتمد للخصائص التعزيزية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يعني قبول وصحة الفرضية، إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة (13.332) وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة (0.01,0.05) وبدرجاتي حرية (107,1) والبالغة (6.85,3.92) , وما يؤكد عدم وجود تأثير هو ان القيمة الاحتمالية (Sig.) كانت اقل من 0.05، كما ان معامل الارتباط (R) بين المتغيرين المستقل والمعتمد بلغ مقداره (0.33).والجدول رقم ( 7 ) يبين نتائج تحليل الانحدار .

جدول (7): نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الدراسة

مستوى الدلالة (0.05)	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل الارتباط R	قيمة معامل بيتا $\beta$	قيمة الثابت $\alpha$	المتغير المعتمد	المتغير المستقل
0.000 ذو دلالة	13.332	0.33	-0.873	6.221	الخصائص التعزيزية	ممارسات المحاسبة الإبداعية

حيث بلغت قيمة ( $\beta$ ) مقدار (-0.873) وتشير الى ان التغير الذي يحصل بالمتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى نقصان بقيمة المتغير المعتمد بمقدار (0.873)، وبذلك تكون معادلة الانحدار الخطي البسيط هي كما يلي:

$$\text{(ممارسات المحاسبة الإبداعية)} = 6.221 - 0.873 \text{ الخصائص التعزيزية}$$

ومن تحليل النتائج الإحصائية للمحور الاول عن اهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعارفة ببعديها (السياسات والطرق المحاسبية، الإفصاح المحاسبي) الأكثر تأثيراً في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية، فقد جاءت اجابات العينة لتؤكد صحة فرضية البحث الاولى مع اختلاف رأي المستجيبين حول اي الممارسات اكثر تأثيراً حسب معدل اتفاق المستجيبين من سؤال لآخر. ومن ترتيب نتائج ردود المستجيبين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية على اساس المعدل الاعلى اتفاقاً الى الادنى يتضح ان عينة البحث متفقة على ان ممارسات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالسياسات والطرائق المحاسبية الخاصة بالمخزون هي الأكثر تأثيراً، ثم السياسات والطرائق المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيرادات، بعدها السياسات والطرائق المحاسبية الخاصة بالتقديرات. ويرى الباحث ان هدف كل هذه السياسات والطرائق هو ادارة الارياح والتأثير في رقم صافي الدخل بشكل او آخر لينسجم مع اهداف الادارة سواء عن طريق تخفيض او زيادة قيمة المخزون آخر المدة او تسييله او من خلال تعجيل الاعتراف بإيرادات المبيعات او معاملات غير اعتيادية.

اما بالنسبة لممارسات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالإفصاح المحاسبي يتبين ان عينة البحث متفقة على ان عدم الإفصاح عن بنود نقدية مقيدة او عن اغلاق خط انتاجي، ثم رسملة مصروف ايرادي هي الأكثر تأثيراً. ومن الواضح ان قصد هذه الممارسات التأثير على المركز المالي واعطاء مستخدم المعلومات صورة مغايرة باتجاه هدف محدد.

ومن تحليل النتائج الاحصائية للمحور الثاني حول مدى انعكاس هذا التأثير الذي تم تشخيصه في المحور الاول على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق فرضية البحث الثانية، فقد خصص الباحث عدداً من الاسئلة لكل فرضية فرعية تتعلق بالخصائص الجوهرية والخصائص التعزيزية وفق المشروع المشترك، وقد جاءت اجابات العينة مختلفة لترفض هذه الفرضية فيما يخص الخصائص الجوهرية وتؤكد وجود تأثير لممارسات المحاسبة الابداعية على خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، في حين تقبل الفرضية فيما يخص الخصائص التعزيزية وتؤكد على عدم وجود تأثير لممارسات المحاسبة الابداعية على القابلية للفهم والمقارنة وللتحقق والتوقيت المناسب بوصفها خصائص تعزيزية للمعلومات المحاسبية. ويرى الباحث ان هذا التباين في رأي العينة حول امكانية تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية في الخصائص الجوهرية عنها في الخصائص التعزيزية يأتي من كون ان الخصائص التعزيزية لا تتعلق بجوهر او قيمة المعلومات بقدر ما انها تتعلق بالجوانب الشكلية للمعلومات فقد تبقى المعلومة قابلة للفهم والتحقق وممكن توفيرها في الوقت المناسب او حتى قابلة للمقارنة اذا استمرت الادارة بممارساتها من سنة لآخرى، ولكنها في جوهرها معلومات موجهة باتجاه هدف معين يفقدها التمثيل الصادق والملائمة لقرار المستفيد.

ختاماً لكل هذه النتائج يمكن للباحث ان يضع مجموعة من الاستنتاجات ترتبط بتساؤلات البحث ليضع في ضوئها مجموعة من التوصيات تصب في تحقيق اهداف البحث، من تشخيص لاهم ممارسات المحاسبة الابداعية الى دوافع هذه الممارسات ومدى تأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ضمن المشروع المشترك واي من هذه الخصائص اكثر تأثراً.

### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

يعرض هذا المبحث اهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها في ضوء الدراسة النظرية

والتطبيقية، وهي:-

#### 1-5 الاستنتاجات

1. ان تعدد مصالح مستخدمو القوائم المالية وتعارضها يعد السبب الرئيس في انتشار المحاسبة الأبداعية، حيث مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، والموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية، وهكذا بقية الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

2. ان مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي وضعها المشروع المشترك بين ال ( FASB, IASB ) جاءت من خلال التوافق بين الخصائص القديمة لكل من المجلسين نحو تحسين جودة المعلومات المحاسبية ولتكون اكثر ارتباطاً بجوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار (جوهرية او مساندة) وليس بطبيعتها (اساسية او ثانوية)، فخاصية الموثوقية مثلا كانت احدى الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية وكانت خاصية التمثيل الصادق خاصية ثانوية لها، وقد تم استبدال مصطلح الموثوقية بالتمثيل الصادق لان تعريف الموثوقية لم يكن واضحاً بما فيه الكفاية مما أدى إلى فهم مختلف وعدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

3. ان الجهود التي بذلها المشروع المشترك لتطوير مفاهيم الخصائص النوعية الجوهرية للمعلومات المحاسبية لم تحد من تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث يرى المستجيبين عينة البحث من الاكاديميين والمهنيين بأن ممارسات المحاسبة الابداعية لازالت مؤثرة على الملائمة والتمثيل الصادق

- بوصفها خصائص جوهرية، فقد اظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود تاثير ذو دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الابداعية في كل منهما بوصفه متغيراً معتمداً.
4. اكد المستجيبون على وجود هذا التأثير من خلال الاتفاق على اسئلة الاثبات (7 و 8 و 10) وهي الفقرات المتعلقة بالخصائص الفرعية لخاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق وهذا يدل على ان ممارسات المحاسبة الابداعية هي نقيض لتلك الخصائص اي عند استعمال هذه الممارسات سينتج معلومات لا تمثل جوهر احداث الشركات ولا تلائم مستعمل المعلومات عند اتخاذ قراره.
5. اتفق المستجيبون على ان الخصائص النوعية التعزيزية للمعلومات المحاسبية تصب في هدف المشروع المشترك لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية، حيث قبل المستجيبون الفرضية فيما يخص الخصائص التعزيزية وجاء التأكيد على عدم وجود تأثير لممارسات المحاسبة الابداعية على القابلية للفهم والقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب كونها خصائص تتعلق بطبيعة المعلومات وجوانبها الشكلية فقد تبقى المعلومة قابلة للفهم والتحقق ويمكن توفيرها في الوقت المناسب او حتى قابلة للمقارنة حتى ان استمرت الادارة بممارساتها الابداعية من سنة لآخري.

## 2-5 التوصيات:

- بناءً على ما توصل اليه البحث من استنتاجات في المبحث الاول يمكن ان يدرج الباحث التوصيات الآتية التي يأمل ان تسهم في معالجة بعض المشاكل التي قد تواجهها الشركات العراقية عينة البحث:
1. على الجهات الرقابية والهيئات الارشادية للقطاع المالي ان تركز على فحص السجلات ومتابعة عمليات الترحيل والتأكد من وجود ممارسات محل شك على بنود القوائم المالية وخصوصاً تلك البنود التي تعرض لإعادة التقييم كالمدينون وعمل مخصص لها، وان لاكتفي باعطاء ملاحظات فقط بل ان ترفع تقاريرها الى الجهات او الهيئات الرقابية المتنفذة في سوق العراق للاوراق المالية لتسليط الضوء على مثل هذه الممارسات وجعلها موضع غير اخلاقي.
  2. على الجهات الرقابية وضع دليل ارشادي للقوانين الرادعة لمن يستعمل ممارسات المحاسبة الابداعية وايضاحات حول القياس واستعمال البدائل في السياسات والطرق المحاسبية للحد من مثل هذه الممارسات وجعل المعلومات التي تولدها الشركات تمثل جوهر الاحداث.
  3. على ادارة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ان تعمل على تطوير كفاءة موظفيها الماليين والمدققين في مجال التحديثات والتطورات التي واكبتها باقي البلدان المتقدمة التي اضفت طابع قوة وثقة لشركاتها بحيث اصبحت المعلومات ذات شفافية عالية تتداولها وسائل الانترنت دون التكتم عن اي معلومة لاي هدف.
  4. على الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة اجراء دراسات متنوعة وتحديث اي من المتغيرات وبالاخص في مجال المعايير المحاسبية وتوضيح بدائل الطرق المحاسبية وكشف تأثير ذلك التغيير على مخرجات اي شركة في كافة القطاعات القصد منها الحد من الممارسات الابداعية ودوافعها ورفع المستوى الاداري والتنظيمي والمحاسبي مما يؤدي الى النهوض بواقع الشركات العراقية.

### Conflict of Interests.

There are non-conflicts of interest .

### المصادر

- [1] الأغا، عماد سليم، " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الأزهر، غزة ، 2011.
- [2] الربيعي ، بشار سلمان مطرود ، "دور التدقيق الضريبي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات" نيل شهادة الدبلوم العالي المعادل لشهادة الماجستير ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية - جامعة بغداد ، (2015).
- [3] Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik "Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing" 2015.
- [4] شرويدر، ريتشارد، وكلاارك مارتل، وكاتي جاك، "نظرية المحاسبة"، تعريب د. خالد علي كاجيجي، وابراهيم ولد محمد قال، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية ، 2006.
- [5] مطر، محمد ، " لماذا تفرط الشركات الفاشلة في تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية" مجلة المدقق، العددان 42/41 / آذار ، 2000.
- [6] Oliveras, E. and Amat, O:"Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain", University of Pompous Fabre, Economics and Business working paper No.732 , 2003.
- [7] Smith,T. "Accounting For Growth-Stripping" The Camouflage form Company Accounting Century Business. 1992.
- [8] Brown, K , " Many firms may play with numbers to paint prettier pictures of themselves ". The Wall Street Journal, February 6 , 2002.
- [9] العجرش ، رعد سعد بدر، "دور مراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتضييق فجوة التوقعات " بحث مقدم للحصول على شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، 2014.
- [10]. الكيلاني، بسمة قيس شهاب ، " تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها "، بحث دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد ، 2008.
- [11] Marshall B. Romney , Paul John Steinbart " Accounting Information Systems" Global Edition , Ed14 , Pearson Education Limited , Edinburgh Gate , Harlow , Essex CM20 2JE , England, 2018.
- [12] الاخضر، لقليطي " دراسات في المالية والمحاسبية " دار حميثرا للترجمة والنشر، القاهرة ، مصر، 2018.
- [13] Salvador Carmona, Marco Trombetta, The IASB and FASB convergence process and the need for 'concept-based' accounting teaching , 2010.
- [14] حنان، جابر حسن، "دراسة تحليلية لنموذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة طبقا للمشروع المشترك بين ال FASB و ال IASB وأثره على جودة المعلومات المحاسبية " مجلة المحاسبة المصرية السنة الأولى ، العدد الأول ، 2011.
- [15] Ying Zhang, Jane Andrew, " Financialisation and the Conceptual Framework , 2014.

- [16] Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J. "Intermediate Accounting", John Wiley & sons, Inc , 2014
- [17] Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J. "Intermediate Accounting", 16<sup>th</sup>. Edition, John Wiley & sons, Inc 2016.
- [18] Rajni Mala, Par mod Chand, Commentary on phase A of the revised conceptual framework: Implications for global financial reporting , 2015.
- [19] Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Concepts No.8 "Qualitative Characteristics of Accounting Information", P.4, 2010.
- [20] Qi, Ershi & Shen, Jiang & Dou, Runliang , the 19th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management, Springer , 2013.
- [21] خالد جمال الجعارات , "وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والثلاثون،: 198 , 2010.