

اثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من

أساليب المحاسبة الإبداعية

((دراسة ميدانية لمكتب البصرة - ميسان - ذي قار))

م. جليل إبراهيم صالح

الكلية التقنية الإدارية / بصرة

The impact of the ethics for the external auditor in the reduction of creative accounting methods

Lecturer. Jaleel Ibrahim Salih

ABSTRACT

This research aims to identify the creative accounting used in the preparation of financial statements methods, and demonstrate the impact of the independence of the external auditor detects and limits the creative accounting practices, as well as "all know the impact of the integrity and objectivity of the external auditor detects and limit the creative accounting practices, and to achieve the goals of the research, The researcher has organized a questionnaire and then distributed to the external auditors working in Southern Region / Bozrah - Misan- Dhi Qar, reaching auditors number of distributed questionnaires (85) was returned (79) questionnaire was used statistical tests s, usch as average tandard deviations, and testing the statistical (t - test) to analyze the results and test hypotheses, and the most important findings of the research is that the independence of the external auditor in all its forms have an impact on the creative accounting practices and the detection limit, and is the integrity and objectivity of the auditor during the audit with an effective impact reduction process and the disclosure of creative accounting practices The most important recommendations of this research work to urge companies and professional associations to reduce as much as possible of the available alternatives of accounting policies and financial procedures that help in the exercise of creative accounting in order to minimize their impact on the financial statements, and to emphasize the importance of the integrity and transparency of the external auditor in order to ensure impartiality and any side effects.

اثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

(دراسة ميدانية لمكاتب البصرة - ميسان - ذي قار)

- المجلد التاسع
- العدد السابع عشر
- تشرين ٢٠١٦
- استلام البحث: ٢٥/٦/٢٠١٥
- قبول النشر: ٦/٩/٢٠١٥

م. جليل ابراهيم صالح

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وتوضيح تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بالكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن معرفة أثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي بالكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق غايات البحث فقد قام الباحث بتنظيم استبانته ومن ثم توزيعها على مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالمنطقة الجنوبية / بصره - ميسان - ذي قار، إذ بلغ عدد الاستبانات الموزعة (85) اعيد منها (79) استبانته، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والاختبار الإحصائي (t - test) لتحليل النتائج واختبار الفرضيات، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث هو أن استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بجميع أشكالها لها تأثير في ممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عنها والحد منها، وتعد نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات في أثناء العملية التدقيقية ذات تأثير فعال بالحد والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أهم توصيات هذا البحث العمل على حث الشركات والجمعيات المهنية على التقليل قدر الإمكان من البدائل المتاحة من السياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي تساعد في ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك للحد من أثارها في القوائم المالية، والتأكيد على أهمية ونزاهة وشفافية مدقق الحسابات الخارجي بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية.

المقدمة

يعاني مستخدمو المعلومات المحاسبية من ممارسات المحاسبة الإبداعية المختلفة. وهؤلاء المستخدمون بحاجة إلى قوائم مالية ذات مصداقية من أجل أن تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والائتمان، وبالتالي أنهم بحاجة إلى معلومات تعكس الأحداث الاقتصادية الواقعة فعلا خلال الفترة المحاسبية، وعندما تكون المعلومات المحاسبية المعلنة ناتجة لبعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، فأنها تحد من قدرة مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات جيدة ومفيدة.

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا، خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة (انرون) جزءا من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. وخلال العقدين الأخيرين فقد المستثمرون من حملة الأسهم والدائنون مبالغ كبيرة من المال وذلك بسبب قرارات اتخذت على أساس المعلومات التي كانت تخضع لأشكال مختلفة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونتيجة لذلك ظهرت حاجة ملحة للحد من هذه الممارسات وإيجاد الحلول المناسبة لهذه المشكلة. وأن مدقق الحسابات الخارجي يضيف المزيد من المصداقية للقوائم المالية وما تحتويها من بيانات ومعلومات، ويؤدي دورا "نشطا" في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك يتطلب من المدقق أن يكون مؤهلا للكشف عن ممارسات المحاسبية الإبداعية، وأن تكون لديه معرفة جيدة فيما يتعلق بمهنتي المحاسبة والتدقيق، فضلا عن ذلك يتطلب من مدقق الحسابات الخارجي ان يتمتع بسلوك مهني وأخلاقي عال، وأن أخلاق مدقق الحسابات هي أكثر أهمية من اختصاصه، وعندما يتبع مدقق الحسابات الخارجي القواعد الأخلاقية لمهنته، سيكون قادرا على تأدية دور أكثر أهمية في الكشف عن أساليب مختلفة لممارسات المحاسبة الإبداعية، وقادرا على إضافة حلول كافية لهذه

الممارسة السلبية، ولكن عندما لا يتبع مدقق الحسابات الخارجي أخلاقيات مهنته فإنه في هذه الحالة لن يكون قادراً" على تقديم أي منافع لمهنة التدقيق ككل، وأنه لن يكون قادر على توفير حلول معقولة لمشكلة المحاسبة الإبداعية.

الفصل الأول - منهجية البحث والدراسات السابقة :

المبحث الأول - منهجية البحث :

أولاً - مشكلة البحث :

تعد أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها ذات أهمية لمدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن ذلك فإن الكفاءة مطلوبة لمدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك ينبغي تنشيط دور مدقق الحسابات الخارجي من أجل أن يكون أكثر فاعلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتمثل مشكلة البحث بالسؤال التالي ((هل أخلاقيات مهنة التدقيق تؤثر في قدرة مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)).

ثانياً - أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث من الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال اتباعه للمعايير والقواعد الأخلاقية لمهنته، وان الابتعاد ومخالفة هذه المعايير يؤثر بشكل سلبي في مستخدمي القوائم المالية ومتخذي القرارات.

ثالثاً - أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى ما يلي :

1. التعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم
2. التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية
3. توضيح أثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بالكشف والحد من اساليب المحاسبة الإبداعية.

٤. توضيح أثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي بالكشف عن اساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

رابعا - فرضيات البحث :

تتمثل فرضيات البحث بما يلي :

١. لا توجد قدرة لمدقق الحسابات الخارجي عن الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٢. لا تؤثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٣. تؤثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خامسا - حدود البحث :

تمثلت حدود البحث بما يلي :

- أ. الحدود المكانية : اقتصر هذا البحث على مكاتب التدقيق العاملة في محافظات (البصرة - ميسان - ذي قار).
- ب. الحدود البشرية : اختار الباحث المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في محافظات (البصرة - ميسان - ذي قار)، فضلا عن ذلك شملت العينة عدداً من أساتذة الجامعات في الاختصاصات المحاسبية بتلك المحافظات.
- ج - الحدود الزمانية : تم إجراء هذا البحث خلال المدة ما بين شهر ايلول ٢٠١٤ وشهر تموز 2015.

سادسا - أسلوب البحث :

اعتمد الباحث استمارة الاستبانة كأسلوب للبحث والتي تعد من الوسائل الرئيسة لجمع البيانات الضرورية اللازمة لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات إحصائياً، تم أعداد قائمة الاستبانة من قبل الباحث اعتماداً على الجانب النظري الذي تم طرحه في البحث. وقد

أشتملت الاستبيان على (34) سؤالاً، تمثلت الفرضية الأولى بالأسئلة من ١ - ١٥، والفرضية الثانية تمثلت بالأسئلة من ١٦ - ٢٧، إما الفرضية الثالثة فتمثلت بالأسئلة من ٢٨ - ٣٤، وتم تحديد قوة الإجابة من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء كل فرد من أفراد العينة، وخصص لكل حالة من الحالات وزناً يتفق مع أهميتها، إذ خصص للإجابة عن موافق بشدة (٥) نقاط و موافق (٤) نقاط ومحايد (٣) نقاط و لا أوافق (٢) و لا أوافق بشدة (١)، ولقياس درجة أهمية الصعوبة اعتبر المتغير الذي يحصل على متوسط حسابي قدره (3,5) ذا أهمية عالية، والمتغير الذي يحصل على متوسط حسابي ينحصر ما بين (2,5) و (3,5) متوسط الأهمية، والمتغير الذي يقل وسطه الحسابي عن (2,5) يعد ضعيف الأهمية.

سادساً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث :

١- الوسط الحسابي : لتحديد مستوى استجابة أفراد العينة لمتغيرات البحث عن كل سؤال في استمارة الاستبانة.

٢- الانحراف المعياري : لقياس درجة تناثر الإجابات عن وسطها الحسابي.

٣- اختبار (-) Z - test z

يتم استخدام هذا الاختبار الإحصائي SPSS في تحديد معنوية المتوسطات الحسابية والفروق بينها وذلك بهدف اختبار مدى صحة أو خطأ فرضية البحث وبدرجة حرية (n) وبمستوى معنوية (0.05) (الزعبي والطلافة، 2000، ص ٢١).

المبحث الثاني - الدراسات السابقة :

١ - دراسة ((الحملي، ٢٠٠٩)) الموسومة :

بـ ((دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية)).

تسعى هذه الدراسة إلى بيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات، فضلاً عن التعرف على إشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية،

والتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية. وقد اعتمدت هذه الدراسة على ست فرضيات هي :

الفرضية الأولى : لا تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الثانية : لا تمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات.

الفرضية الثالثة : لا يطبق مدققو الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك الشركات الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الإبداعية على تلك البيانات.

الفرضية الرابعة : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة (موظفي الشركات ومحلي الائتمان والمدققين الخارجيين) تجاه تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الخامسة : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة (موظفي الشركات ومحلي الائتمان والمدققين الخارجيين) تجاه ممارسة مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الخلافة لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات.

الفرضية السادسة : لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث المشمولة بالدراسة (موظفي الشركات ومحلي الائتمان والمدققين الخارجيين) تجاه مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك الشركات الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الخلافة على تلك البيانات.

ويتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات أولها الفئة التي تقوم بتنفيذ أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (إدارة، ومحاسبون، ومدققون داخليون)، وثانيها الفئة التي تتولى تدقيق البيانات المالية والكشف عن أساليب المحاسبة، والفئة الثالثة محللو الائتمان،

وتم أخذ عينة طبقية من مجتمع الدراسة لتمثيل الفئات المحددة أنفا" استناداً إلى الأساليب الإحصائية المعتمدة في اختيار العينات، وتم اخذ عينة عشوائية من كل فئة لضمان عدم التحيز في نتائج القياس، إذ تم توزيع (60) استمارة استبانته لكل فئة من الفئات الثلاث، وتم استرداد (50) استمارة استبانته لكل فئة، اي بنسبة (83,3%)، ومن أهم نتائج هذه الدراسة ما يلي :

أ - إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة، وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهذا أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.
ب - إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من ضمن العناية المهنية الواجبة لمدقق الحسابات.

اما أهم توصيات هذه الدراسة فهي :

أ - ضرورة أن يولي المدققون الخارجيون عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي للتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها كافة.

ب - إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

٢ - دراسة ((طالب، ٢٠١٣)) الموسومة :

ب-((تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية)).

تم إجراء هذه الدراسة في العراق بمحافظة السليمانية، تهدف هذه الدراسة إلى إظهار تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية والتي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وقد اعتمدت هذه الدراسة على فرضيتين رئيسيتين هما :

أ - توجد علاقة ارتباط بين أساليب المحاسبة الإبداعية و معايير المحاسبة الدولية و جودة المعلومات المحاسبية.

ب - هناك تأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية و معايير المحاسبة الدولية في جودة المعلومات المحاسبية.

ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدققين في شركات الاتصالات، والوحدات الاقتصادية والحكومية والأهلية العاملة في محافظة السليمانية، إذ تم توزيع (115) استمارة استبانة على أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد (107) استبانات، أي بنسبة (93%).

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات ومن أهمها ما يلي :

أ - تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً أخلاقياً للمحاسبين.

ب - تعد المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات.

ومن توصيات هذه الدراسة هو العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية، وذلك بغرض بيان أضرارها، وبالتالي الحد منها، فضلاً عن إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية، وما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

٣ - دراسة ((فريد، ٢٠١٤)) الموسومة :

ب- ((دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية))

تم إجراء هذه الدراسة في الجزائر وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس والمسجلة بمؤشر SBF250 والمكونة من 250 شركة، وذلك خلال المدة الممتدة من 2007 م إلى 2009 م، أما عينة الدراسة فتشتمل على 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة ضمن المؤشر نفسه، وتم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية، كما تم قياس جودة حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة لعينة الدراسة نفسها، وأستندت هذه الدراسة إلى ثلاث فرضيات هي :

الفرضية الأولى : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة إدارة المخاطر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250

الفرضية الثانية :توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 .
الفرضية الثالثة : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 .
وتم اختبار أنموذج الدراسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية المقترح ليعكس الدور الذي تؤديه حوكمة شركات عينة الدراسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن استنتاجات هذه الدراسة هو وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية بين دور إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلا عن ذلك لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية بين دور إدارة المخاطر والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن توصيات هذه الدراسة ما يأتي :

- أ - ضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كأسباب تغيير الطرائق المحاسبية المستخدمة في عملية القياس المحاسبي، سياسات توزيع الأرباح، مكافآت وحوافز مجلس الإدارة وغيرها.
- ب - ضرورة تفعيل الآليات الرقابية المختلفة كالتدقيق الداخلي، ولجان التدقيق، وكذلك التدقيق الخارجي، ذلك انطلاقاً من الرقابة الذاتية إلى رقابة مختلف الأجهزة الإدارية.
- ج- ضرورة الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة .

٤ - دراسة ((بطو، ٢٠٠٦)) الموسومة :

ب - ((اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة))

تم إجراء هذه الدراسة في العراق بمحافظة البصرة، وتهدف إلى التعرف بالمحاسبة الإبداعية وتشخيص ممارساتها، وتوافقها مع مسببات الفجوة الضريبية، وإجراءات الرقابة ومهنة التدقيق إزاء ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال التعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد الحد من ممارساتها في تضليل القوائم المالية، فضلاً عن التحديد الموضوعي للوعاء الخاضع للضريبة لما تشكله من أداة من أدوات الدولة، واعتمد الباحث في هذه الدراسة على صياغة ثماني فرضيات تتمثل بالآتي :

- أ - يؤدي التمسك الأخلاقي إزاء المحاسبة الإبداعية إلى التوافق والموضوعية مع المعايير المحاسبية في تحديد دخل الشركات الخاضع للضريبة.
- ب - يتفق الفكر الضريبي والفكر المحاسبي أخلاقياً في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- ج - تتوافق إجراءات المحاسبة الإبداعية مع مسببات الفجوة الضريبية في تحديد دخل الشركات الخاضع للضريبة.
- د - ضعف أخلاقيات وإجراءات الرقابة ومهنة التدقيق يؤدي إلى اتساع مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

- هـ - ضعف الوعي الضريبي وأخلاقيات المكلفين (الشركات) يؤدي إلى عدم الإذعان الضريبي عن الدخل الخاضع للضريبة.
- و - تؤثر الثقافة الضريبية في أخلاقيات المكلفين وحصانتهم من ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- ز - تعمل المؤسسات والهيئات المهنية والتعليمية في تحقيق مستوى من الثقافة الضريبية لمزاولة المهنة وتعزيز إبداعهم المحاسبي إزاء ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ي - ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بالتحدي الأخلاقي لكل من محاسب الشركة، أنظمة الرقابة الداخلية، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المعايير المحاسبية، القوانين الضريبية، المخمن، الفاحص، المؤسسات المهنية والتعليمية.
- ويتكون مجتمع الدراسة من (محاسبي الشركات، المدققين الداخليين للشركات ، مراقبي الحسابات في القطاع الخاص ، مدققي ديوان الرقابة المالية ، الأكاديميين ، أعضاء المؤسسات المهنية ، المخمنين في قسم الشركات ، فاحصي الضرائب بمركز الهيئة العامة للضرائب)، وتم توزيع (٢٠٠) استمارة استبانته إلى أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد (١٨١) استمارة واستبعدت (٣) استمارات لعدم اكتمالها ضوابط الإجابة ليمثل المتبقي (١٧٨) استمارة خضعت لعملية التحليل ، إذ شكلت نسبة ٨٩% من الاستمارات الموزعة، ومن نتائج هذه الدراسة ما يلي :

- إن إجراءات المحاسبة الإبداعية تتوافق مع مسببات الفجوة الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، من خلال المحاسبة الإبداعية أداة من أدوات الفجوة الضريبية، وكما تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير أخلاقية من قبل المكلفين (الشركات) لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

٥ - دراسة ((القرني، 2010)) الموسومة :

ب-((دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية-دراسة ميدانية))

تم اجراء هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية، وتهدف هذه الدراسة الى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واعتمدت هذه الدراسة على فرضيتين هما :

أ - هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين.

ب - هل توجد فروق بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين حول كل من دوافع المحاسبة الإبداعية، وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في السعودية، وتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويتألف مجتمع الدراسة من فئتين رئيسيتين معنيتين بالمحاسبة في المملكة العربية السعودية وهم الأكاديميون والمهنيين، فالأكاديميون هم من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في كليات إدارة الأعمال التابعة لبعض جامعات المملكة، أما عينة المهنيين فهم مدققو الحسابات العاملون في المكاتب المهنية المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية، إذ بلغت عدد استمارات الاستبانة الموزعة (350) استبانة واعتمدت بالدراسة 266 استبانة واستبعدت 84 استبانة، أي نسبة المستجيبين لعينة الدراسة 76، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات الشركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية، كما استنتجت أن إدارات الشركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما أهم توصيات هذه الدراسة فهي ينبغي من مكاتب التدقيق زيادة الاهتمام بتدقيق التقارير المالية، والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، كما يجب على هيئة سوق المال زيادة الاهتمام بجودة التقرير المالي، وتشديد العقوبات على الشركات المخالفة لأنظمة حوكمة الشركات.

6 - دراسة ((حمادة، 2010)) الموسومة :

ب - ((دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية))
تم اجراء هذه الدراسة في المملكة العربية السعودية، وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واستندت هذه الدراسة إلى فرضيتين هما :

أ - لا توجد علاقة بين النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة.

ب - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجان التدقيق فيما يتعلق بنشاطاتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة .

يتمثل مجتمع الدراسة بالشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي والبالغ عددها ((8شركات مساهمة، وقد استهدفت الاستبيان أعضاء لجنة التدقيق في تلك الشركات فضلاً عن مجموعة من مدققي الحسابات الخارجيين، وقد بلغ عدد أعضاء لجان التدقيق في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي 24 عضواً، تمكن الباحث من توزيع (18)استبانته عليهم، وحصل منها(15))استبانته جميعها صالحة للدراسة، كما اختيرت عينة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم في سورية كمدققين خارجيين ممن يدققون الشركات المساهمة في سورية وقد بلغ عددهم (60) فرداً، وزعت عليهم (60) استبانته وتمت استعادة (50)استبانته منها (38) استبانته صالحة للدراسة، وبذلك أصبح عدد الاستبانات الصالحة (53)، ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر عينتي الدراسة، وتوصي هذه الدراسة الى تعميم فكرة لجان التدقيق على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في

تلك الشركات تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقدم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

٧ - دراسة ((Balaciu & Vladu , 2009)) الموسومة :

((A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice))

توضيح هذه الدراسة أهم أهداف وإجراءات وممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم الوسائل المستخدمة في الدول الأوروبية للحد من إتباع هذه الممارسات، ولتوضيح هذه الأهداف قام الباحثون بتحليل 40 موضوعاً ومقالة منشورة بين عام 1999 وعام 2009 ، إذ قام الباحثون بوضع إطار نظري لمفهوم المحاسبة الإبداعية وقاموا بتحليله، واهتم الباحثون في هذه الدراسة للكشف عن التقنيات والأساليب المتاحة للشركات التجارية الأوروبية عن التلاعب بالبيانات المحاسبية والكشف عن الأساليب المستخدمة عادة في المحاسبة الإبداعية، وإيلاء هذه الأساليب العناية اللازمة للكشف عن أثارها الجسيمة في تقييم الشركات التجارية الأوروبية، واعتمد الباحثان على الجانب التحليلي للدراسات السابقة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أنه لا يوجد بالإجماع على المستوى الدولي والأوروبي نظرية مقبولة لممارسة المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن معه للمدقق الكشف عن أساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية، كما يجب أن يكون هناك ترابط بين المدقق أو لجان التدقيق من خارج الشركة والمدقق الداخلي .

٨ - دراسة ((Effico & Etton , 2012)) الموسومة :

ب- ((Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria))

تم اجراء هذه الدراسة في نيجيريا وتهدف إلى معرفة تأثير المحاسبة الإبداعية في القرارات الإدارية في بعض الشركات التجارية المختارة في نيجيريا، وركزت هذه الدراسة على مدى التلاعب الكلي في التقارير والقوائم المالية وتأثيره في أداء سعر السهم، فضلاً عن تحديد أثر التلاعب في الأصول والالتزامات للشركات النيجيرية، واستند الباحثان في دراستهم

الى فرضية رئيسة مفادها ((هناك علاقة ذات علاقة معنوية بين المحاسبة الإبداعية على القرارات الإدارية))، واستخدم الباحثان المنهج الوصفي لتحقيق أهداف الدراسة، إذ قاما بتلخيص البيانات الأولية التي تم جمعها وتبويبها تبعاً لمتغيرات فرضيات الدراسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هو أن تطبيق المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب الجزئي في التقارير المالية ينعكس على سعر السهم وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام القرارات الإدارية يجب أن تحد من التقارير المغلوطة في عرض الأصول والالتزامات للشركات التجارية.

9 - دراسة ((Mckenzie , 1998)) الموسومة :

بـ ((How Do I Analyse The Accounts?Creative Accounting))

تم إجراء هذه الدراسة في بريطانيا، وتهدف الدراسة إلى عرض بعض أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية الممكن إجراؤها في الشركات البريطانية، وأن الشركات الكبيرة والعامّة تتلاعب بأرقام حساباتها بطريقة مختلفة عن الشركات الصغيرة والخاصة. إذ أن الشركات الكبيرة تميل إلى الرغبة في تحسين أرباحها غالباً على حساب الموازنة العامة، إلا أن الشركات الصغيرة تميل إلى الاهتمام أكثر بتحسين قيمتها الصافية مع تعزيز أرباحها بالوقت نفسه، وبهذا يشير (Mckenzie) إلى أن الشركات الكبيرة والصغيرة تمتلك هموماً وأهدافاً مختلفة، وأن الشركة العامة تريد أن تظهر نمو ربح ثابت ومستمر وهذا يضمن لها بقاء مساهميها مرتاحين فرحين. إلا ان الشركات الخاصة يكون مساهموها عادة المديرين أنفسهم، لذلك لا يشكلون أي مشكلة وإنما مشكلتهم الرئيسية تكون مع المصرف. ومن اجل إبقاء المصرف راضياً عليهم فإنهم بحاجة إلى أن يظهروا له أرباحاً معقولة، ولكن الأهم هو إنهم بحاجة إلى امتلاك الكثير من الموجودات، إذ أن المصرف لم يقرضهم أموالاً على قوة اسمهم الجيد. واهتمت الدراسة بعرض الطرائق التي تستطيع الشركة بواسطتها أن تظهر الأرباح والموجودات أكثر جمالاً وجاذبية. على الرغم من أن كاتب الدراسة يقول بالرغم من أن هناك خطوات تتخذ دائماً لإزالة المحاسبة الإبداعية إلا أنها تؤكد إصرارها على ان تبقى

(فهي هنا لكي تبقى). وبالتالي فإن من المهم أن نعلم باحتمالية وجود المحاسبة الإبداعية عندما نحلل الحسابات.

١٠ - دراسة ((Lin , 2009)) الموسومة : **بـ ((Creative Accounting))**

تهدف هذه الدراسة إلى بناء إطار نظري شامل يوضح مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها و الهدف من ممارستها، وتوضيح خصائص المحاسبة الإبداعية ومجالات المحاسبة الإبداعية والتقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن إيضاح أسباب فشل بعض الشركات التجارية الكبرى في الولايات المتحدة في مطلع القرن الحالي، وفي مقدمة هذه الشركات التجارية هي شركة ((إنرون))، وقد أدى فشل هذه الشركة ((إنرون)) إلى خسائر مالية كبيرة، وتم توجيه أصابع الاتهام للمعايير المحاسبية الأمريكية كأحد أسباب هذه الخسائر المالية، ونتيجة لذلك بدأ التوجه نحو المعايير الدولية، وكذلك نتيجة لفشل شركة إنرون تم فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق كآلية حوكمة الشركات التجارية، وإضافة الباحثة أن من بعض أساليب أو تقنيات المحاسبة الإبداعية هي ((المبالغة في تقدير الإيرادات، التلاعب بالنفقات، زيادة تقييم الأصول والتلاعب في البنود الاستثنائية، إخفاء الخسائر أو الخصوم، إيقاف تمويل الميزانية العمومية، والتلاعب الضريبي، معاملات التأجير، سياسة الاندثار المتغيرة، المخزون، وتوصلت هذه الدراسة إلى اعتبار معايير المحاسبة الدولية دليلاً لتحسين العرض والقياس والإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية للشركة والتي يطلق عليها مصطلح المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني - الإطار النظري للبحث والجانب التطبيقي :

المبحث الأول - الإطار النظري للبحث :

أولاً - مفهوم المحاسبة الإبداعية :

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية) الخلاقة creative Accounting (على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل

المتوافرة في السياسات والطرأائق المحاسبية التي تسمح للشركة من إتباعها عند إعداد القوائم المالية مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أم بالنسبة للمركز المالي ومن ثم على موثوقية البيانات المالية، ولعل أحدث الأمثلة على إجراءات المحاسبة الإبداعية هو ما حدث عام 2002 من إفلاس وانهيار لأربع شركات أمريكية مشهورة وهي شركة أنرون المختصة في مجال الطاقة وشركة ورلدكم المختصة في مجال الاتصالات وشركة زيروكس المختصة في مجال آلات النسخ وشركة ميرس المختصة في مجال الأدوية، إذ كانت تلك الشركات إما بالتواطؤ المباشر مع مدققي حساباتهم وعلى رأسهم شركة التدقيق الشهيرة (Arthur في الولايات المتحدة الأمريكية. ويعرف) (p.3, 2001, Amat et al) المحاسبة الإبداعية بأنها ((عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه)). اما (Ghosh, 2010, p.9) فيرى أن المحاسبة الإبداعية هي أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات من قبل المحاسبين لإخفاء الأداء الفعلي لشركات الأعمال بغرض تحقيق نتائج نافعة لشركة الأعمال أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها محاسبة إبداعية إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. ويشير (Shah, 2008, p.83) أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن ((قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة للإخلال بجورها)). ويرى كل من (الخشاوي والدوسري، 2008، ص8) بأن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن ((الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتظليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواءً لتعزيز السهم في السوق أم تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره)).

وعرفت المحاسبة الإبداعية بأنها ((وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وكذلك هي عملية يستخدم بواسطتها المحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالشركات)) (Oriol,et.Al, 1999, , P. ٩) . ويرى الباحث أن مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها ((عملية تحويل الأرقام المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلاً إلى صورة مرغوبة حسب مدها، إذ تعطي الأرقام المحاسبية الجديدة ميزة إيجابية للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهره)).

ثانياً - الأساليب والممارسات المتبعة في المحاسبة الإبداعية :

- هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أنه من أهم تلك الأساليب ما يلي : (Breton & Taffler , 2011 , P.17)
- ١ - تسمح القواعد المحاسبية للشركة في بعض الأحيان الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واندثارها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، وبذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
 - ٢ - استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ . ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الاندثار فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل الشركة وتسمح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.
 - ٣ - يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية، إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية.
 - ٤ - التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

ويشير (الشيخ، ٢٠١١، ص٧) أيضا" إلى انه يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بالآتي :

أ - تعدد البدائل المحاسبية : معايير المحاسبة الدولية أفسحت المجال لاستخدام عدة بدائل لعدد من العناصر، مما يؤثر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

ب - التقدير الشخصي : تخضع الكثير من المعالجات المحاسبية للتقدير الشخصي مثل العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وعمل المخصصات، وان هذا الأسلوب يمكن استخدامه للتأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي.

يرى (حمادة، ٢٠١٠، ص١٨) أن التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تقسيمه إلى نوعين هما :

أ - تلاعب محاسبي : يتمثل التلاعب المحاسبي في استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرائق تقييم المخزون السلعي، ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها إيرادية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

ب - تلاعب غير محاسبي : يتمثل التلاعب غير المحاسبي في تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية، ويظهر ذلك عند بيع الأصول وإعادة استجارتها، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع إقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

ويرى الباحث أن من أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو سعى الشركات والمؤسسات الكبرى لتحسين صورة مركزها المالي وذلك للتعبير على مدى استقرارها المالي والاقتصادي ، لما في ذلك من تأثير على أسعار أسهمها في السوق، لذلك قد تلجأ هذه الشركات و المؤسسات إلى تعظيم أرباحها عن طريق التلاعب المقصود في قوائمها المالية المفصح عنها ، وذلك بطرائق محاسبية قانونية كأن تقلل من نسب الديون المشكوك في تحصيلها أو المعدومة ، أو من خلال تكوين مخصصات بشكل مبالغ فيه أو تحميل السنة

المالية ما لا يخصها من إيرادات أو مصروفات ، و يتم ذلك بطرائق فنية محاسبية على اكبر مستوى من المهنية العالية .

ثالثا - الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية :

يجب أن تتوفر بمدقق الحسابات الخارجي عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية، ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:
(Healy and Wahlen , 2011 , P.34)

١ - خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد من البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معايير المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام المعالجة نفسها في الظروف المستقبلية الشبيهة التي تكون فيها النتيجة أقل إرضاء .

٢ - على مدقق الحسابات أن يقيم مدى إمكان الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم تدقيقها من بيانات ومعلومات.

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

٤ - يجب على مدقق الحسابات الكفوء أن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق بشكل يمكنه من الحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعد جوهرية للقوائم المالية.

٥ - على مدقق الحسابات تفعيل فرضية ((الثبات))، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن هذا لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

رابعا - أخلاقيات التدقيق :

تتعرض أخلاقيات مهنة التدقيق على أداء المدققين وأنشطتهم، إذ أنهم سيراعون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهم في إثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات مهنة التدقيق هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، وتمثل أخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، وهذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات (Schermerhorn , 2008 , P.48).

إن ممارسة كل مهنة - مهما كانت طبيعة أو نوع تلك المهنة - لا بد من إتباع أنماط سلوكية عند ممارسة المهنة، إذ هناك العديد من الممارسين لمهنة معينة لا يتبعون أخلاقيات مهنتهم، وبالتالي فإن تلك المهنة تفقد أهميتها وفائدتها للمجتمع ككل، والتدقيق مهنة مهمة لمعظم المجتمعات وتقدم هذه المهنة العديد من الخدمات، وبعبارة أخرى يوفر المدقق الخارجي المزيد من الثقة لمستخدمي التقارير المالية بأن المعلومات المتاحة في القوائم المالية قد تم

التقرير عنها على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قيوماً "عاماً" GAAP وعلى درجة من الموضوعية. وأن الأخلاقيات المهنية لمهنة التدقيق تتمثل بميثاق السلوك المهني والذي ينقسم إلى أربعة أجزاء هي (مبادئ السلوك المهني، قواعد السلوك، تفسيرات قواعد السلوك، القواعد والإحكام الأخلاقية الصادرة) وكما يلي : (ارينز ولويك، ٢٠٠٥، ص ١١٢)

أ - مبادئ السلوك المهني :

- تعد مبادئ السلوك المهني بأنها معايير مثالية للسلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية غير ممكنة الفرض والتي ينبغي أن تتوافر في المدقق وتتضمن ما يلي :
- ١ - المسؤوليات : يجب على مدقق الحسابات عند تحمل مسؤولياته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في الأنشطة التي يؤديها كافة.
 - ٢ - الصالح العام : يجب على مدقق الحسابات أن يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام وشرف المهنة والثقة العامة، وأن يثبت التزامه وولاءه للمهنة.
 - ٣ - الاستقامة : يجب على مدقق الحسابات ومن أجل المحافظة على ثقة الجمهور فيه ان يؤدي المسؤوليات كافة بأعلى قدر من الاستقامة.
 - ٤ - الموضوعية والاستقلالية : يجب أن يبقى المدقق موضوعياً و"متجرداً" من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المدقق بالاستقلالية في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق وخدمات إبداء الرأي الأخرى.
 - ٥ - العناية المهنية : يجب على المدقق أن يتابع معايير المهنة الفنية والأخلاقية ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة المقدمة من قبله مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.
 - ٦ - مجال وطبيعة الخدمة : يجب أن يتابع مدقق الحسابات ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال الخدمات التي يؤديها وطبيعتها.

ب - قواعد السلوك :

قواعد السلوك المهني تؤدي إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللائمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، فضلا عن تعريف الجمهور المهتمين بالمهنة كافة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقارير مدققي الحسابات ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة، وتتمثل قواعد السلوك في كل مما يأتي : (دحود والقاضي، ٢٠١٢، ص ٨١)

١ - الالتزام بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية :

أ - الاستقلالية : يقصد بالاستقلالية أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والحيادية عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية للشركة، وهناك بعض من استقلالية مدقق الحسابات منها ما يلي :

- في حالة وجود مصالح مادية للمدقق سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أم غير مباشرة داخل الشركة أم تكون له استثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له وذلك لأنه يعد إضعافاً لمبدأ الاستقلالية.

- أن لا يكون للمدقق علاقة تعاقدية مع الشركة التي يدقق حساباتها بأية صورة كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أية عقود للوكالة.

ب - النزاهة والموضوعية :

لا يجوز لمدقق الحسابات أن يقوم عمداً "بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة التدقيق بما في ذلك تقديم الخدمات الاستشارية للزبون مهما كانت، كما لا يجوز أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين، ويفرض مبدأ النزاهة التزاما على المدققين المهنيين كافة بان يتصفوا بالاستقامة والأمانة في علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمناً "التعامل العادل والصادق ويجب ألا يكون للمدقق المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى، إذ يعتقد أن هذه المعلومات (Kevin , 2006 , p.5) :

تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير .
تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة.
حذف أو إخفاء المعلومات التي يتطلب إظهارها، إذ يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً
ويشير (ifac , 2008 , p.26) إلى أن مبدأ الموضوعية يفرض التزاماً على جميع
المدققين المهنيين بان لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب
المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين .ويمكن أن يتعرض المدقق المهني لحالات قد
تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط في حكمه المهني .

٢ - المقدرة والمعايير الفنية :

القدرة تستوجب من مدقق الحسابات عدم قبول تدقيق حسابات إي شركة يشعر بأنه لا
يستطيع إتقانها بدرجة معقولة وإبداء الرأي بدرجة معقولة من الكفاية المهنية المناسبة، وفيما
يتعلق بمعايير التدقيق أن يلتزم المدقق بمعايير التدقيق عند تدقيقه للقوائم المالية لإحدى
الشركات، وان لا يبدي المدقق رأيه بالقوائم المالية على انها أعدت على وفق المبادئ
المحاسبية المقبولة عموماً، إذا كانت تلك القوائم فيها خروج عن تطبيق أي من هذه المبادئ،
وفيما يتعلق بالنتيجة ينبغي على مدقق الحسابات إلا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية
بطريقة تجعل الغير يعتقد أن المدقق يؤكد بإمكان تحقيق ذلك التنبؤ (المطيري، ٢٠١٢،
ص ٢٠).

٣ - المسؤولية اتجاه الزبون :

يجب على مدقق الحسابات المحافظة على سرية بيانات الزبون وعدم الإفصاح عن
المعلومات إلا بموافقة الزبون ورضاه، وكذلك ضرورة الاتفاق على الإلتعاب بحيث لا تؤدي
الخدمات المهنية إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

٤ - المسؤولية اتجاه الزملاء :

يجب على مدقق الحسابات عدم التنافس والتعدي على حقوق غيره، إذ يقضي هذا المبدأ
عدم قيام المدقق بمنافسة زميله الآخر الذي يقدم خدمة لزبون هو حالياً يحصل على الخدمة

نفسها من الزميل، كما يقتضي هذا المبدأ عدم القيام بتقديم عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف احد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل آخر بدون أخبار هذا الزميل (الصبيان و علي، ٢٠٠٨، ص١٤٩).

ج - تفسيرات قواعد السلوك :

يرى (ارينز و لويك، ٢٠٠٥، ص١١٤) أن أهمية وجود تفسيرات منشورة لقواعد السلوك تتبع عندما تثار أسئلة مكررة من الممارسين عن قاعدة محددة، وقبل أن تأخذ التفسيرات شكلها النهائي يتم إرسالها إلى عدد من الأفراد المؤثرين في المهنة لإبداء الرأي فيها، وهذه التفسيرات غير قابلة رسمياً للالزام.

د - القواعد والإحكام الأخلاقية الصادرة :

القواعد والإحكام بالتفسيرات والإجابات للأسئلة المتعلقة بقواعد السلوك، وقد تم نشر العديد من هذه القواعد في نسخة موسعة من ميثاق السلوك المهني الخاص بالمعهد الأمريكي، ومثال ذلك (القاعدة ١٠١ الاستقلالية).

ويرى الباحث من خلال ما تقدم أن قواعد سلوك وآداب المهنة تعد مدخلا يوضح أساس المبادئ التي أعدت في ضوءها القواعد، وهذه المبادئ ترتكز على مجموعة من القيم الأخلاقية والتي تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني حكم الإطار العام لإعداد القواعد، وهذه القواعد تشمل مجموعة من الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها كحد ادني. وأن مسؤولية مدقق الحسابات المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات الزبون الفرد أو صاحب العمل، بل يجب على المدقق المهني تحقيق المصلحة العامة في أثناء عمله وان يمثل للمتطلبات الأخلاقية لقواعد السلوك المهني، وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الأغراض الآتية :

١ - رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

٢ - تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

٣ - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

المبحث الثاني - الجانب التطبيقي :

عينة البحث واختبار الفرضيات :

بعد أن تم التطرق إلى الجانب النظري للبحث ومنهجيته، سيخصص هذا المبحث إلى تحديد مجتمع عينة البحث وخصائصه، واختبار فرضيات البحث باستخدام اختبار Z-test.

أولاً- مجتمع البحث :

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق ومكاتب التدقيق المنفردة / المنطقة الجنوبية (بصرة - ميسان - ذي قار) والمسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين العراقية، فضلاً عن إشراك عدد من أساتذة الجامعات في الاختصاصات المحاسبية بتلك المحافظات وذلك لدعم الجانب التطبيقي لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية، وهذا بدوره أدى إلى زيادة حجم عينة البحث، واعتمد الباحث في الجانب العملي على استمارة الاستبانة، إذ بلغ عدد الاستبانات الموزعة (85) استبانة وزعت باليد وبمساعدة عدد من مساعدي الباحث، أعيد منها (٧٩) استبانة، وبذلك يكون معدل الاستجابة (92,94%) تقريباً وهذه النسبة تعد مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع البحث، وكما مبين في الجدول (1) الآتي.

جدول (1)

توزيع حجم العينة على مجموعة البحث

نسبة الاستجابات الصحيحة	عدد الاستجابات الصحيحة	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد قوائم الاستقصاء المرسله	توزيع حجم العينة مجموعة البحث
92,94%	79	6	85	مدققو الحسابات

أما فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (2) أدناه :

جدول (2)

توزيع أفراد عينة البحث على وفق التحصيل الدراسي

الترتيب	النسبة المئوية	التكرار	التحصيل الدراسي
2	27,85%	22	دكتوراه
1	41,77%	33	ماجستير
3	18,99%	15	دبلوم عالي
4	11,39%	9	بكالوريوس
	100%	79	المجموع

إن ما نسبته (88,61%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادات عليا (دكتوراه ماجستير - دبلوم عالي)، أما ما نسبته (11,39%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادة البكالوريوس، وهذا يدل على أن عينة البحث ذو مستوى تعليم جيد. أما فيما يخص التحصيل العلمي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (3) الآتي :

جدول (3)

توزيع أفراد عينة البحث على وفق التحصيل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التحصيل العلمي
29%	23	محاسبة قانونية
61%	48	محاسبة
4%	3	إدارة أعمال
6%	5	مالية ومصرفية
100%	79	المجموع

أن ما نسبته (90%) هم من أفراد عينة البحث ذوي الاختصاصات المحاسبية، أما ما نسبته (4%) فهم من أفراد عينة البحث ذوي اختصاص إدارة أعمال، وما نسبته (6%) هم من أفراد عينة البحث ذو اختصاصات مالية ومصرفية، وهذا يدل على أن الغالبية العظمى لأفراد عينة البحث هم من الاختصاصات المحاسبية والتدقيقية.

وفيما يخص سنوات الخبرة العملية لأفراد عينة البحث أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (4) الآتي :

جدول (4)

توزيع أفراد عينة البحث على وفق سنوات الخبرة العملية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
7,59%	6	٥ - أقل من 10 سنة
8,86%	7	10 - أقل من 15 سنة
16,46%	13	15 - أقل من 20 سنة
55,70%	44	20 - أقل من 25 سنة
11,39%	9	25 سنة فأكثر
100%	79	المجموع

أن ما نسبته (25,32%) هم من أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعمل المحاسبي والتدقيقي أقل من 15 سنة، في حين أن أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعمل المحاسبي والتدقيقي أكثر من 15 سنة وقل من 20 سنة يشكلون ما نسبته (16,46%)، وتبين أن أفراد عينة البحث الذين خدمتهم أكثر من 20 سنة وقل من 25 سنة قد بلغت نسبتهم (55,70%)، أما ما نسبته (11,39%) فهم من أفراد عينة البحث الذين خدمتهم أكثر من 25 سنة، وهذا بدوره يعزز من وجود الخبرة والقدرة العملية على فهم المحاسبة الإبداعية واثار أخلاقيات التدقيق فيها، ومن ثم الإسهام في الإجابة عن أسئلة الاستبانة.

ثانياً - اختبارات صدق وثبات الاستبانة :

لقياس صدق الاستبانة، لجأ الباحث الى تحكيم أداة القياس (الاستبانة) من قبل عدد من الاكاديميين، وبعض الاساتذة المتخصصين في العمل التدقيقي بصفتهم اشخاصاً مهنيين

ولهم خبرة عملية واسعة، وقد أخذ الباحث جميع الآراء بعين الاعتبار وتم تعديل الاستبانة بناءً على تلك الآراء والملاحظات إلى أن وصلت الاستبانة إلى صيغتها النهائية. كما تم التحقق من ثبات أداة البحث بتطبيق اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، إذ أن أسلوب كرونباخ ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى فقرة أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، فضلاً عن ذلك فإن معامل (Alpha) يزداد بتقدير جيد للثبات، إذ بلغت قيم كرونباخ ألفا لأبعاد البحث كما يأتي :

جدول (٥)

البعد	قيمة كرونباخ ألفا
الاول	0,98
الثاني	0,95
الثالث	0,96
الدرجة الكلية	0,98

ويبين جدول (٥) ان درجة الاعتمادية لهذه الاستبانة على وفق اختبار كرونباخ ألفا بلغت (0,98) وهذه نسبة جيدة ومقبولة لاعتماد النتائج، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم النتائج في مثل هذا البحث 60%.

ثالثاً - نتائج الاحصاء الوصفي لمتغيرات البحث :

اشتملت الدراسة على (34) عاملاً يمكن أن يكون لها تأثير واسع على قياس اثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة اهمية الفقرة ومستوى الموافقة، وقد طلب من المستجيبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت (Likert) المتدرج من 1 - 5 حيث أن (5) تشير إلى (موافق بشدة) و(1) إلى (أعارض بشدة)، كما تم تصنيفها إلى ثلاث فئات حسب الأوساط الحسابية بحيث اعتبر كل عامل حصل على متوسط حسابي يزيد عن

(3,5) ذي أهمية عالية، والتي تنحصر مابين (2,5) و (3,5) متوسط الأهمية والتي نقل عن (2,5) ضعيف الأهمية.

أ - النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الأولى : لا توجد امكانية لمدقق الحسابات الخارجي من الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور قدرة مدقق الحسابات الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور لا توجد امكانية لمدقق الحسابات الخارجي من الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العوامل المؤثرة					
الأهمية	الترتيب	Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
مرتفعة	4	9.886	0.779	3.87	١ - إن مدقق الحسابات له القدرة على الكشف والحد عن بيع أصول بأسعار أعلى من قيمتها الدفترية في فترات محددة، لمجرد أن تؤثر في أرباح الزبون.
متوسط	13	4.747	0.881	3.47	٢ - يشعر مدقق الحسابات بأنه قادر على تحديد أي تحويل للأرباح من فترة لأخرى.
مرتفعة	5	6.486	0.985	3.72	٣ - يعتقد مدقق الحسابات أن لديه القدرة على كشف اختيار طريقة المحاسبة المحدد لتحقيق أقصى قدر من الأرباح.
مرتفعة	9	4.715	1.094	3.58	٤ - يمكن لمدقق الحسابات من كشف أي أصول غير ملموسة مبالغ فيها.
مرتفعة	7	5.702	1.012	3.65	٥ - يرى مدقق الحسابات أن إدارة الشركة قد تصنف بعض التدفقات النقدية التشغيلية في إطار أنشطة الاستثمار أو التمويل.
متوسطة	15	0.153	1.168	3.02	٦ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه قادر على الكشف والحد من بيع أحد الأصول وتأجيرها مرة أخرى لزيادة

					الأرباح بالشركة
متوسطة	14	4.286	0.933	3.45	٧ - يمكن لمدقق الحسابات كشف الإيرادات المعترف بها في حين أن عملية البيع لا تزال غير مكتملة.
مرتفعة	1	0.652	0.818	4.06	٨ - مدقق الحسابات له القدرة على كشف أي تلاعب في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً "عاماً".
متوسطة	12	4.103	1.043	3.48	٩ - يمكن لمدقق الحسابات الكشف والحد عن أي تغييرات في الأساليب المحاسبية المتبعة من الاستثمارات طويلة الأجل.
مرتفعة	3	13.194	0.640	3.95	١٠ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه يستطيع الكشف بأن ادارة الشركة لم تطبق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يجب استخدامها.
مرتفعة	2	11.687	0.736	3.97	١١ - يجد مدقق الحسابات أن إدارة الشركة لديها العديد من الحوافز للتلاعب في إيراداتها.
مرتفعة	11	5.288	0.921	3.55	١٢ - يشعر مدقق الحسابات بأنه لديه القدرة على الحد والكشف عن نقل المعاملات من فترة لأخرى.
مرتفعة	6	6.286	0.934	3.66	١٣ - يرى مدقق الحسابات بأنه قادر على تحديد أي تحويل للأرباح من مدة لأخرى.
مرتفعة	10	4.553	1.093	3.56	١٤ - أشعر أنني قادر على الكشف والحد من المدخلات الاصطناعية التي تؤثر في الأرباح في الفترات المحاسبية المحددة.
متوسطة	8	4.878	1.092	3.60	١٥ - يجد مدقق الحسابات أن إدارة الشركة لها حوافز لممارسة المحاسبة الإبداعية.
		6.038	0.942	3.64	جميع الفقرات

يشير الجدول (6) المذكور آنفاً إلى أن أجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (4.06 - 3.02)، ويرى المستجيبون ان مدقق الحسابات له القدرة على

كشفت أي تلاعب في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومدقق الحسابات يرى أن إدارة الشركة لديها العديد من الحوافز للتلاعب في إيراداتها، ويعتقد أنه يستطيع الكشف بأن إدارة الشركة لم تطبق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يجب استخدامها، وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاث كما هو موضح في جدول (6) المذكور آنفاً، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.64) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.942)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات.

ب - النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الثانية : لا تؤثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الفرضية الثانية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (٧)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور مدى تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بالكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العوامل المؤثرة					
الأهمية	الترتيب	Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
مرتفعة	10	5.069	1.28	3.73	1 - يعتقد مدقق الحسابات بأنه مستقل عند ممارسته خدماته المهنية على النحو المطلوب على وفق معايير التدقيق.
مرتفعة	9	5.814	1.15	3.75	٢ - يرفض مدقق الحسابات تدقيق القوائم المالية للزبون، عندما تكون هنالك دعوى قضائية أو وجود نية برفع دعوى قضائية من قبل المدقق اتجاه الزبون.

مرتفعة	7	8.438	1.10	4.08	٣ - يرفض مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للزبون، عندما يكون المدقق حاصلًا" على قروض من شركة الزبون.
مرتفعة	3	16.818	0.78	4.48	٤ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه مستقل من الناحية الجوهرية عند مزاولته لمهنة التدقيق.
مرتفعة	4	12.981	0.92	4.35	٥ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه مستقل من الناحية المظهرية عند مزاولته لمهنة التدقيق.
مرتفعة	8	6.855	1.10	3.85	٦ - يرفض مدقق الحسابات من تدقيق القوائم المالية للشركة، عندما تكون لديه استثمارات في تلك الشركة.
متوسطة	12	-0.443	1.40	2.93	٧ - لا يقوم مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للشركة عندما يكون أحد أفراد عائلته لديه مصالح مالية في هذه الشركة.
مرتفعة	1	20.633	0.70	4.63	٨ - لدى مدقق الحسابات وجهات نظر غير متحيزة عند قيامه بالعملية التدقيقية.
مرتفعة	2	18.519	0.72	4.50	٩ - لدى مدقق الحسابات وجهات نظر غير متحيزة عندما يقوم بإصدار تقريره عن العملية التدقيقية.
مرتفعة	5	9.417	1.07	4.13	١٠ - لا يقوم مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للشركة عندما تكون لديه استثمارات غير مباشرة في تلك الشركة.
مرتفعة	11	5.556	0.88	3.55	١١ - يعتقد مدقق الحسابات بأن مستخدم المعلومات المحاسبية يرى بأن مدقق الحسابات مستقل.
مرتفعة	6	9.016	1.08	4.10	١٢ - لا يقوم مدقق الحسابات بأنشطة تدقيقية للزبون عندما يكون المدقق مديرا" أو موظفا" في شركة الزبون.
		8.833	1.015	4.007	جميع الفقرات

يشير الجدول (٧) المذكور آنفاً إلى أن إجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (4.63 - 2.93)، ويرى المستجيبون أن مدقق الحسابات لديه وجهات نظر غير متحيزة عند قيامه بالعملية التدقيقية، لدى مدقق الحسابات وجهات نظر غير متحيزة عندما يقوم بإصدار تقريره عن العملية التدقيقية، وأن مدقق الحسابات مستقل من الناحية الجوهرية والمظهرية عند مزاولته لمهنة التدقيق، وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاث كما هو موضح في جدول (٧) أعلاه، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.007) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (1.015)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات.

ج - النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الثالثة : لا تؤثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور الفرضية الثالثة وكانت كما يلي :

جدول (٨)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور مدى تأثير نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الأهمية	الترتيب	Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العوامل المؤثرة
مرتفعة	5	7.531	1.44	4.22	١ - يحاول مدقق الحسابات ان يكون موضوعياً عند مزاولته للعملية التدقيقية.
مرتفعة	4	10.500	1.24	4.47	٢ - مدقق الحسابات قادر على اتخاذ وجهات نظر غير متحيزة في أدائه للعملية التدقيقية.
مرتفعة	7	3.949	1.73	3.77	٣ - يحاول مدقق الحسابات أن يحافظ على نزاهته عند قيامه بالعملية التدقيقية.

متوسطة	6	4.830	1.56	3.85	٤ - يؤدي مدقق الحسابات مسؤولياته المهنية بالشعور العالي للنزاهة.
مرتفعة	٣	13.500	1.07	4.62	٥ - يشعر مدقق الحسابات بأنه قادر على تقييم نتائج أعماله التدقيقية بصورة غير منحازة.
مرتفعة	1	67.586	0.26	4.96	٦ - لا توجد لدى مدقق الحسابات فائدة / مصالح عند قيامه بالعملية التدقيقية.
مرتفعة	2	25.972	0.64	4.87	٧ - لا يقوم مدقق الحسابات بتحريف الحقائق عن قصد، وأنه لا يخضع للتقديرات الشخصية للآخرين.
		1.557	7.94	4.39	جميع الفقرات

يشير الجدول (٨) المذكور أنفاً إلى أن إجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.77 - 4.96)، ويرى المستجيبون أن مدقق الحسابات لا توجد لديه فائدة / مصالح عند قيامه بالعملية التدقيقية، وأنه لا يقوم مدقق الحسابات بتحريف الحقائق عن قصد ولا يخضع للتقديرات الشخصية للآخرين، وهو قادر على تقييم نتائج أعماله التدقيقية بصورة غير منحازة، وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لان الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاثة كما هو موضح في جدول (٨) المذكور أنفاً، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (7.94) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (1.557)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات.

ثالثاً - اختبار الفرضيات :

أ - اختبار الفرضية الأولى : تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :
 ((لا توجد قدرة المدقق الحسابات الخارجي من الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية))

تم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z -test وكما موضحة في جدول (٩) الآتي.

جدول (٩)

نتائج اختبار Z -Test لمعرفة قدرة مدقق الحسابات الخارجي على الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نتائج اختبار الفرضية	Z		حجم العينة	الوسط الحسابي	العامل
	الجدولية	المحسوبة			
ترفض الفرضية	2.58	4.39	٧٩	3.64	جميع الفقرات

ويبين الجدول (٨) أن قيمة (Z) المحسوبة والبالغة (4.39) هي أكبر من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58)، وبذلك ترفض الفرضية التي مفادها ((لا توجد قدرة لمدقق الحسابات الخارجي من الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية))، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها ((توجد قدرة لمدقق الحسابات الخارجي من الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)).

ب - اختبار الفرضية الثانية : تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :

((لا تؤثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)) وتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z -test وكما موضح في جدول (١٠) الآتي.

جدول (١٠)

نتائج اختبار Z -Test لدرجة تأثير استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نتائج اختبار الفرضية	Z		حجم العينة	الوسط الحسابي	العامل
	الجدولية	المحسوبة			
ترفض الفرضية	2.58	8.833	٧٩	4.007	جميع الفقرات

ويبين الجدول (١٠) أن قيمة (Z) المحسوبة وبالبالغة (8.833) هي أكبر من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58)، وبذلك ترفض الفرضية والتي مفادها ((لا تؤثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)) ، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها ((تؤثر استقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)).

ج - اختبار الفرضية الثالثة : تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :
 ((تؤثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)) وتم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z-test وكما موضحة في جدول (11) الآتي.

جدول (11)

نتائج اختبار Z-Test لدرجة تأثير نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

نتائج اختبار الفرضية	Z		حجم العينة	الوسط الحسابي	العامل
	الجدولية	المحسوبة			
تقبل الفرضية	2.58	1.557	٧٩	4.39	جميع الفقرات

ويبين الجدول (11) أن قيمة (Z) المحسوبة وبالبالغة (1.557) هي أقل من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58)، وبذلك تقبل الفرضية التي مفادها ((تؤثر نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)).

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً - الاستنتاجات :

- ١ - هناك قدرة وإمكانية لدى مدقق الحسابات على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتأثر قدرته بأخلاقيات التدقيق ومبادئ السلوك المهني.
 - ٢- إن استقلالية مدقق الحسابات بجميع أشكالها لها تأثير في ممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف الحد منها.
 - ٣ - تعد نزاهة وموضوعية مدقق الحسابات في أثناء العملية التدقيقية ذات تأثير فعال بالحد والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - ٤ - هناك أخلاقيات تحكم مهنة التدقيق، وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستؤدي إلى الرقي بمهنة التدقيق، الأمر الذي سيسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ثانياً - التوصيات :

في ضوء ما تقدم من استنتاجات يوصي الباحث بما يلي :

- ١ - العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، وذلك للحد من ممارستها ومحاربتها بالوسائل السليمة .
- ٢ - العمل على حث الشركات والجمعيات المهنية على التقليل قدر الإمكان من البدائل المتاحة من السياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي تساعد في ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك للحد من أثارها في القوائم المالية .
- ٣ - ينبغي تطوير التشريعات والانظمة التي تنظم عمل مدقق الحسابات الخارجي، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق بأستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط أدارات الشركات .
- ٤ - اهمية قيام جمعية المحاسبين القانونيين العراقية بالتأكد على مدى كفاءة مدقق الحسابات الخارجي وعنايتهم المهنية لتأثير ذلك في عملهم التدقيقي.
- ٥ - التأكيد على أهمية ونزاهة وشفافية مدقق الحسابات الخارجي بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية.

المصادر :

١. الفين، اريئز. وجيمس لوبك. ((المراجعة مدخل متكامل))، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبيطي، مراجعة أحمد حامد الحجاج، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005
٢. بطو، علاء فريد عبد الأحد. ((اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة))، أطروحة دكتورة غير منشورة، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، ٢٠٠٦.
٣. الحلبي، ليندا حسن نمر. ((دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية))، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ٢٠٠٩.
٤. حمادة، رشا محمد. (دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ٢٠١٠.
٥. الخشاي، علي محمود. الدوسري، محسن ناصر. ((المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها))، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة/السعودية، ٢٠٠٨.
٦. دحدوح، حسين أحمد. القاضي حسين يوسف. ((مراجعة الحسابات المقدمة - الإطار النظري والاجراء العملية))، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٢.
٧. الزعبي، محمد بلابل والطلاحة عباس محمد. ((النظام الاحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الاحصائية))، عمان، الاردن، دار وائل للنشر، 2000
٨. الصبان. محمد سمير و علي. عبد الوهاب نصر. ((التدقيق الخارجي : المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية))، مصر، الإسكندرية، دار الجامعية، ٢٠٠٨.
٩. طالب، باخجة عبدالله محمد. ((تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية))، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، ٢٠١٣.

١٠. الشيخ، سهيل. ((مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية))، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٣، العدد (٥)، ٢٠١١.
١١. فريد، أمينة فداوي. ((دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية))، مجلة الجامعة، العدد السادس عشر - المجلد الأول، الجزائر، ٢٠١٤.
١٢. القرني، ميسون بنت محمد بن علي. ((دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية / دراسة ميدانية))، جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، 2010.
١٣. المطيري، عبد الرحمن مخلص سلطان. ((قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية))، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، ٢٠١٢.
14. Amat , Oriol & Blak , John & Ester , Oliver as : The Ethics of Creative Accounting ; Some Spanish Evidence , Journal of Economic Literature Classifications , M41 , Spain , 2001.
15. Balaciu, D., Bogdan, V. and Vladu, A.B. 2009. A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, (11th) ed. 2009.
16. Breton, G. & Taffler , R. J. ((Creative Accounting and Investment Analyst Response)) , Accounting and Business Research , 2011.
17. Effiok, S. O. & Etton, O. E. ((Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria)) , International Journal of Business Research and Management , 2012.
18. Ghosh, S. ((Creative Accounting : A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses)) , Research and Practice in Social Sciences, February 2010
19. Healy, P. M. and Wahlen , J. M.. ((A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting)) , Accounting Horizons , 2011.

20. International Federation of Accountants , ((International Federation of Accountants)) , Fifth Avenue , New York , USA , 2008.
21. Kevin , Douglas. ((The Reality of the CPA'S Role)) , New Jersey , CPA journal , 2006.
22. Lin, L. ((Creative Accounting)) , A Dissertation presented in part consideration for the degree of Masters of Arts in finance and Investment , 2006.
23. Mckenzie , Wendy. ((Guide To Using & Interpreting Company Accounts)) , Second Edition , Financial Times , Prentice Hall , London – 2010.
24. Oriol, A & John, B & Jack, D. ((The Ethics of Creative Accounting)) , Journal of Economic Literature , 2005.
25. Schermerhorn , John. ((Management)) ,john Wiley and sons inc , New York , USA 2008.
26. Shah , Atul,K. ((Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom)) , The European Accounting Review , Vol (1) , 2008.

((وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان))

صدق الله العظيم

الجامعة التقنية الجنوبية
الكلية التقنية الإدارية/ بصرة
قسم التقنيات المالية والحاسوبية

م / استبانة

السيد المجيب المحترم:-

أن الاستبانة التي بين يديك تمثل جزءاً من متطلبات البحث :

((اثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية))

وبصفتك أحد أفراد العينة، نرجو منك قراءة فقرات الاستبانة بعناية وموضوعية والإجابة عنها بصراحة تامة. والمطلوب منك أن تضع علامة () في المكان المخصص للإجابة، علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة، وأن الإجابات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط، راجين تعاونكم ولكم جزيل الشكر والتقدير.

الباحث

م. جليل إبراهيم صالح

ملاحظات :

- ١- لا داعي لذكر الاسم.
- ٢- الباحث على استعداد دائم للإجابة على الاستفسارات حول أسئلة الاستمارة.
- ٣- لا يخفى عليكم أهمية السرعة ما أمكنكم في الإجابة على الأسئلة لتسهيل إنجاز البحث بأقرب وقت ممكن.

بين درجة اتفاقك مع كل من العبارات الوارد ذكرها في أدناه :

موافق بشدة	موافق	لا ادري	أعارض بشدة	أعارض بشدة	الفقرات
					١ - أن مدقق الحسابات قادر على الكشف والحد عن بيع أصول بأسعار أعلى من قيمتها الدفترية في فترات محددة، لمجرد أن تؤثر في أرباح الزبون.
					٢ - يشعر مدقق الحسابات بأنه قادر على تحديد أي تحويل للأرباح من فترة لأخرى.
					٣ - يعتقد مدقق الحسابات أن لديه القدرة على كشف اختيار طريقة المحاسبة المحددة إلى تحقيق أقصى قدر من الأرباح.
					٤ - يمكن لمدقق الحسابات من كشف أي أصول غير ملموسة مبالغ فيها.
					٥ - يرى مدقق الحسابات أن إدارة الشركة قد تصنف بعض التدفقات النقدية التشغيلية في إطار أنشطة الاستثمار أو التمويل.
					٦ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه قادر على الكشف والحد من بيع أحد الأصول وتأجيرها مرة أخرى لزيادة الأرباح بالشركة.
					٧ - يمكن لمدقق الحسابات من كشف الإيرادات المعترف بها في حين أن عملية البيع لا تزال غير مكتملة.
					٨ - مدقق الحسابات له القدرة على كشف أي تلاعب في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
					٩ - يمكن لمدقق الحسابات من الكشف والحد عن أي تغييرات في الأساليب المحاسبية المتبعة من الاستثمارات طويلة الأجل.
					١٠ - يعتقد مدقق الحسابات بأنه يستطيع الكشف بأن إدارة الشركة لم تطبق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يجب استخدامها.
					١١ - يجد مدقق الحسابات أن إدارة الشركة لديها العديد من الحوافز للتلاعب في إيراداتها.
					١٢ - يشعر مدقق الحسابات بأن لديه القدرة على الحد والكشف عن نقل المعاملات من فترة

					لأخرى.
					١٣ - يرى مدقق الحسابات بأنه قادر على تحديد أي تحويل للأرباح من فترة لأخرى.
					١٤ - أشعر أنني قادرة على الكشف والحد من المدخلات الاصطناعية والتي تؤثر في الأرباح في الفترات المحاسبية المحددة.
					١٥ - يجد مدقق الحسابات أن إدارة الشركة لها حوافز لممارسة المحاسبة الإبداعية.
					16 - يعتقد مدقق الحسابات أنه مستقل عند ممارسته خدماته المهنية على النحو المطلوب على وفق معايير التدقيق.
					17 - يرفض مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للزبون، عندما تكون هنالك دعوى قضائية أو وجود نية برفع دعوى قضائية من قبل المدقق اتجاه الزبون.
					18 - يرفض مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للزبون، عندما يكون المدقق حاصلًا على قروض من شركة الزبون
					19 - يعتقد مدقق الحسابات بأنه مستقل من الناحية الجوهرية عند مزاولته لمهنة التدقيق.
					20 - يعتقد مدقق الحسابات بأنه مستقل من الناحية المظهرية عند مزاولته لمهنة التدقيق.
					21 - يرفض مدقق الحسابات من تدقيق القوائم المالية للشركة، عندما تكون لديه استثمارات في تلك الشركة.
					22 - لا يقوم مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للشركة عندما يكون أحد أفراد عائلته لديه مصالح مالية في هذه الشركة.
					23 - لدى مدقق الحسابات وجهات نظر غير متحيزة عند قيامه بالعملية التدقيقية.
					24 - لدى مدقق الحسابات وجهات نظر غير متحيزة، عندما يقوم بإصدار تقريره عن العملية التدقيقية.
					25 - لا يقوم مدقق الحسابات بتدقيق القوائم المالية للشركة عندما تكون لديه استثمارات غير المباشرة المادية في تلك الشركة.

					26 - يعتقد مدقق الحسابات بأن مستخدم المعلومات المحاسبية يرى أن مدقق الحسابات مستقل.
					27 - لا يقوم مدقق الحسابات بأنشطة تدقيقية للزبون عندما يكون المدقق مديراً أو موظفاً في شركة الزبون.
					28 - يحاول مدقق الحسابات ان يكون موضوعياً عند مزاولته للعملية التدقيقية.
					29 - مدقق الحسابات قادر على اتخاذ وجهات نظر غير متحيزة في أدائه للعملية التدقيقية .
					30 - يحاول مدقق الحسابات أن يحافظ على نزاهته عند قيامه بالعملية التدقيقية.
					31 - يؤدي مدقق الحسابات مسؤولياته المهنية بالشعور العالي للنزاهة.
					32 - يشعر مدقق الحسابات بأنه قادر على تقييم نتائج أعماله التدقيقية بصورة غير منحازة.
					33 - لا توجد لدى مدقق الحسابات فائدة / مصالح عند قيامه بالعملية التدقيقية.
					34 - لا يقوم مدقق الحسابات بتحريف الحقائق عن قصد، وانه لا يخضع للتقديرات الشخصية للآخرين.