

الدور الوسيط لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واثره على موثوقية التقارير المالية - دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المصارف العراقية

م.م. سهام جبار مزهر*

م.م. صادق جعفر كاظم*

* جامعة الفرات الأوسط/المعهد التقني الديوانية

الملخص:

سعى الباحث في هذه الدراسة إلى التركيز على أهم الاساليب الحديثة المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهو قانون (SOX) وما هو دور متطلبات هذا القانون في الحد من تلك الممارسات لما له من أهمية باعتباره مدخلا حديثا لتعزيز الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق ، واثر ذلك على التقارير المالية من خلال دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المصارف العراقية. ولتحقيق ذلك قام الباحثان باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم اعدادها وفق مقياس ليكرت الخماسي للتأكد من صحة فرضيات الدراسة وبلغ عدد المستجيبين (52) مستجيب وتم تحليل النتائج بواسطة البرنامج الاحصائي (SPSS)، واثبتت نتائج الدراسة نفي فرضيات العدم الخمسة وقبول الفرضية البديلة لهما ،اذ توجد علاقة ايجابية ذات دلالة معنوية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومتطلبات قانون (SOX)، وجود علاقة سلبية ذات دلالة معنوية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وموثوقية التقارير، ووجود علاقة ايجابية ذات دلالة معنوية بين متطلبات قانون SOX و موثوقية التقارير المالية عند مستوى دلالة احصائية اقل من (0.05)، فضلاً عن وجود اثر معنوي مباشر لتلك الممارسات على موثوقية التقارير المالية عند مستوى دلالة احصائية (0.01). وان لمتطلبات قانون (SOX) دور ايجابي وسيط للتأثير الغير مباشر بين ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية.

Abstract:

This study sought to focus on the most important modern methods used to limit creative accounting practices, namely the SOX Act, and the role of the requirements of this law in limiting these practices because of its importance as a modern approach to enhance confidence in accounting and auditing, Through an analytical study of the views of a sample of employees in Iraqi banks. In order to achieve this, the researchers used the analytical descriptive method through a questionnaire that was prepared according to the Likert quintile scale to ascertain the validity of the hypotheses of the study. The number of respondents was 52 and the results were analyzed by the statistical program (SPSS). The results of the study proved the negation of the five null hypothesis and the acceptance of the alternative hypothesis for them. There is a positive relationship of significant significance between the creative accounting practices and the requirements of

the SOX Law, The existence of a significant negative relationship between creative accounting practices and reliability of reports, and the existence of a positive relationship of significant significance between the requirements of the law of SOX and the reliability of financial reports at the level of statistical significance less than (0.05), In addition to having a direct moral effect of these practices on the reliability of financial reports at the level of statistical significance (0.01). The requirements of the SOX Act have a positive role to play in the indirect impact of creative accounting practices on the reliability of financial reporting.

مقدمة

توجد العديد من الاساليب الحديثة للحد من ممارسات الإبداعية المتمثلة بمعايير المحاسبة الدولية ، معايير الاخلاقيات المهنية، قانون بانفورد، أسلوب العصف الذهني، المراجع الخارجي ، وقانون Sarbanes–Oxley..... الخ كآلية فعالة لاكتشاف واستبعاد الممارسات الإبداعية من التقارير المالية لتلك الشركات.

تؤدي التقارير المالية في الشركات المدرجة بالأسواق المالية دوراً مهماً في زيادة مستوى الكفاءة للأسواق المالية، وعليه يجب ان تكون هذه التقارير محايدة وخالية من الأخطاء الهامة، ويمكن الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عن والأحداث والعمليات في الوقت المناسب المستثمرين ترشيداً لقراراتهم الاستثمارية. وتعد تلك المعلومات أحد العناصر الأساسية التي تستند عليها قرارات المستثمرين في الاسواق المالية ومن ثم يتوقف نجاح هذه الاسواق على مدى توفر معلومات تتصف بالفعالية والكفاءة العالية بحيث تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية المناسبة. أي ان التقارير المالية تعد المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات المحاسبية وتعد المنتج النهائي للمحاسبة لذا أصبحت

تلك التقارير محل شك خاصة بعد الكشف عن عدد من الفضائح المالية للعديد من كبرى الشركات العالمية إلى جانب الأزمات المالية المتتالية التي أثرت بالسلب على نشاط أسواق الأوراق المالية. ولعل السبب الأساس لتلك الأزمات والانهيئات يرجع إلى قيام إدارات هذه الشركات بتطبيق ممارسات معينة في المحاسبة والمراجعة للتلاعب في التقارير المالية ويؤثر ذلك على موثوقيتها وهو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تعبر عن كافة الممارسات التي تستخدم للتأثير على النتائج المالية الواردة بالتقارير المالية التي من شأنها تؤثر على موثوقيتها وتغيير انطباع القارئ عن اداء المنشأة أو إظهار المركز المالي للمنشأة بشكل مخالف للوضع الحقيقي.

فلمحاسبة الإبداعية مفهومان احدهما ايجابي الذي يتجسد في ابتكار حلول تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة وفاعلة لخدمة الجهات المستفيدة ، بينما المفهوم السلبي يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية بهدف تضليل الحقائق لأغراض معينة بما يتنافى مع القيم الاخلاقية المهنية .

المحور الأول

منهجية الدراسة ودراسات سابقة

1. منهجية الدراسة:

1.1. مشكلة واسئلة الدراسة:

أصبحت التقارير المالية للشركات محل شك خاصة بعد الكشف عن عدد من الفضائح المالية للعديد من كبرى الشركات العالمية إلى جانب الأزمات المالية المتتالية التي أثرت سلباً على نشاط أسواق المال، ولعل السبب الأساس لتلك الأزمات والانهيارات يرجع إلى قيام إدارات هذه الشركات بتطبيق ممارسات معينة في المحاسبة والمراجعة للتلاعب في التقارير المالية ويؤثر ذلك على موثوقيتها وهو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه تتحمل ثلاث فئات رئيسية مسؤولية الحد من ذلك وهذه الفئات هي مراقب الحسابات الخارجي و مجلس الإدارة و جهاز الاشراف والرقابة ، لذلك تكمن مشكلة الدراسة في اثاره بعض التساؤلات الآتية:

- هل يمكن أن تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية؟
- ما هو دور متطلبات قانون Oxley في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية

2.1.اهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة التعرف على الاساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية التقارير المالية مع التركيز على دور متطلبات قانون Oxley في الحد من الممارسات الإبداعية واثره على موثوقية التقارير المالية ، كما ان هناك اهداف ثانوية للدراسة متمثلة بـ:

- بيان مفهوم واسباب ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية
- بيان الاساليب الحديثة المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مع التركيز على قانون اوكسلي ومتطلباته واثره على موثوقية التقارير .
- التعرف على دور متطلبات قانون Oxley في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واثره على موثوقية التقارير المالية من خلال نتائج الاستبيان.

3.1.أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما بعد الكشف عن عدة اخفاقات محاسبية في بعض الشركات ، تم اتخاذ المزيد من التدابير التنظيمية المحاسبية الصارمة، وكان من أهم تلك التدابير اقرار قانون Oxley عام 2002 نتيجة لتلك الاخفاقات المحاسبية ،وسيتم التعرف على الدور الوسيط له متطلبات قانون Oxley في الحد من تلك الممارسات لما له من أهمية باعتباره مدخلا حديثا لتعزيز الموثوقية بين مهنة المحاسبة والتدقيق والمسأهمة في الحد من تلك الممارسات ،وأثره على موثوقية التقارير المالية للشركات.

4.1. فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وأسئلتها تمت صياغة الفرضيات الرئيسية الآتية :

- H01: لا توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة احصائية بين اساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية التقارير المالية .
- H02: لا توجد علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة احصائية بين متطلبات قانون SOX واساليب المحاسبة الإبداعية.
- H03: لا توجد علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة احصائية بين متطلبات قانون SOX وموثوقية التقارير المالية.
- H04: لا يوجد علاقة تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية .
- H05: لا يوجد علاقة تأثير ايجابي ذو دلالة معنوية لاساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من خلال الدور الوسيط لمتطلبات قانون SOX.

5.1. مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة لعدد من مديري ومراجعي الحسابات العاملين في المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ،وقد تم الاختيار بشكل عشوائي كونهم هم الاقرب لصور التلاعب الذي يحصل في التقارير المالية للشركات العراقية للعام (2018)، تم توزيع (68) استبانة وكان العائد منها (54) بنسبة 79.4 % من الاستبانات الموزعة ويشير الجدول رقم (1) إلى الاستبانات الموزعة والعائد منها.

جدول رقم (1)

عدد الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة ونسبة العائد منها

عدد الاستبانات	مجتمع الدراسة	التوزيع	العائد	المستبعد	الاستبانات الخاضعة للتحليل
العدد الموزع	68	68	54	2	52
النسبة	%100	%100	% 79.4	%3.70	%96.2

*من اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج الاستبيان

6.1. طريقة الدراسة :

استخدم الباحثان استبانة لتحقيق جمع البيانات الاولية واهداف الدراسة وقسمت الاستبانة على قسمين ،القسم الاول يتكون من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ، والقسم الثاني يتناول محاور الدراسة التي تتضمن خمسة عشر سؤالاً، اربع فقرات للمحور الاول، واربع فقرات اخرى للمحور الثاني ، وسبعة فقرات للمحور الثالث.

2.دراسات سابقة:

سيتم التطرق في هذه الفقرة إلى عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت طرق الحد من الممارسات والموثوقية وذلك فيما يأتي:

1.2.دراسة جرار (2006)،" تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات":

سعى الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مديري أقسام المحاسبة وموظفي هذه الأقسام الشركات أنفسهم، ومدققي الحسابات القانونيين، وتطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام هذه الأساليب في هذه الشركات، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإعداد استمارة تتضمن فقرات تشمل مجمل أساليب المحاسبة الإبداعية المتوقع ممارستها، وتوزيعها على عينة مكونة من 164 مدقق قانوني و 73 شركة أردنية مساهمة عامة، توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأردنية تمارس مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة، فبعض هذه الأساليب يتم ممارستها بشكل متوسط، والبعض الآخر بشكل منخفض كذلك فإن الشركات الأردنية تتلاعب بالإيرادات والدخل و المصاريف والالتزامات والأصول، أضف لذلك ممارستها لعمليات تضليل قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية، بعد هذه النتائج تم تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات، شملت هذه الاستراتيجية مجموعة من الإجراءات المقترح تطبيقها المحاسبين والمدققين للحد من الآثار السلبية، و أوصت الدراسة على تطبيق هذه الاستراتيجية بشكل جيد.

2.2.دراسة مطر(2009)،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية":

سعت هذا الدراسة إلى الوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة لتحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة. ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة لاستطلاع آراء أفراد عينة الدراسة، وتكونت الأداة من (75) فقرة، وتم توزيع أداة الدراسة على عينة طبقية ممثلة لمجتمع الدراسة المدققين الخارجيين والمحليين الماليين وموظفي الشركات، ومن ثم تمت إجراءات تصحيح الأداة وإدخال البيانات إلى الحاسوب وتم إجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة، وتم التوصل إلى العديد من الاستنتاجات كان من أهمها ان لموظفي الشركات ومدققي الحسابات يرون لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير مرتفع على مصداقية القوائم المالية بينما يرى المحليين الماليين ان تأثيرها متوسط.

3.2.دراسة الزيايدي (2014)، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " دراسة تطبيقية":

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التي تمارسها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان ماهي أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من اثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت (43)مكتب مراقب حسابات من المجازين للعمل في المهنة بموجب النشرة الصادرة عن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات (2013) ، وقد اظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية وجود علاقات ارتباط قوية بين اساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية وبحود الثقة بينهما بنسبة 95%وقد كان

من أقوى تلك الارتباطات هو التلاعب بقائمة التدفقات النقدية حيث بلغ معامل الارتباط بينهما وبين مصداقية القوائم المالية 0.576. كما اظهرت نتائج الاختبار ايضا وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية وقد بلغت نسبة التأثير 72% وفقا للمتوسط العام لأساليب التلاعب الذي بلغ 3.61 من 5 حسب المقياس المستخدم.

4.2. دراسة جبار(2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية):

هدفت هذه الدراسة بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد توصلت الدراسة باستخدام الاساليب الاحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة ، إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها : هنالك العديد من الوسائل والاساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم اهداف القائمين على الشركة واصحابها او استغلال الثغرات القانونية فضلاً عن التلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ. ايضا أن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات.

5.2. دراسة،(Shahid, Ali, 2016) «تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية وموضوعية التقارير المالية (العوامل المسؤولة عن اعتماد ممارسات المحاسبة الإبداعية في باكستان):»

سعت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تشجع على اعتماد ممارسات محاسبية إبداعية مثل مشكلة الوكالة ، وحوكمة الشركات ، وقيمة الشركة الأخلاقية ، والتوجه المستقبلي للشركة ، إلخ. وهذه الممارسات تؤثر على موثوقية وموضوعية التقارير المالية. ويتم جمع البيانات من المتخصصين في مجال المحاسبة والإدارة في مجال صناعة عبر استبيان منظم. أسلوب أخذ العينات الملائم المستخدم لتحديد حجم العينة وبرنامج SPSS المستخدم لتحليل البيانات. بحثت نتائج هذا البحث العلاقة الإيجابية بين مشكلة الوكالة والمحاسبة الإبداعية في حين أن حوكمة الشركات ، والقيمة الأخلاقية للشركة ، والتوجه المستقبلي للشركة لها تأثير سلبي على المحاسبة الإبداعية. كما تم التحقق من أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي كبير على الموثوقية وكذلك موضوعية التقارير المالية. وستساعد نتائج هذه الدراسة إدارة الشركة على التحكم في التأثير الضار لهذه الأنشطة التلاعبية على موثوقية وموضوعية التقارير المالية .

6.2. دراسة Ismael(2017)، «أثر تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية مع الإشارة بشكل خاص إلى المدققين والأكاديميين السعوديين :»

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المدققين والأكاديميين. تقنيات المحاسبة الإبداعية لها آثار إيجابية وسلبية. تناولت هذه الدراسة فقط الآثار السلبية لتقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية. لا يمكن القضاء تماماً على الآثار السلبية لتقنيات المحاسبة الإبداعية ، ولكن يمكن تخفيضها إلى المستوى الأدنى. تم جمع البيانات من خلال استبيان منظم بشكل جيد وتم توزيعه

على عينة يتم اختيارها عشوائياً من مدققي الحسابات ومدربي المحاسبة في بعض الجامعات. تم استخدام الإحصاء الوصفي والاستدلالي لتعميم النتائج وإظهار النتائج. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات يمكن استخدامها للتحكم في ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام المديرين المستقلين غير التنفيذيين. أيضاً أن تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة الإدارة تؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية. و يؤدي المدقق القانوني دوراً مهماً في تعزيز ممارسات المحاسبة الإبداعية بطريقة تؤثر بشكل إيجابي على موثوقية التقارير المالية.

ويتحليل الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها يرى الباحثان اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بالتطرق إلى الاساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية التقارير وتبسيط الضوء على أهم هذه الاساليب وهو قانون Oxley وما هو دور متطلبات القانون في الحد من تلك الممارسات وأثره على موثوقية التقارير.

المحور الثاني

المحاسبة الإبداعية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حظي هذا المصطلح على اهتمام كبير الأطراف ذات الصلة (المحاسبين والمراجعين) نتيجة للأثار التي تتركها على التقارير المالية للشركات، مما أدى إلى محاولة ضبط مفهوم دقيق وواضح لهذا المصطلح، ومن ثم يتم إيجاد السبل الكفيلة للحد من هذه الآثار، وعليه نحاول بيان أهم التعاريف للمحاسبة الإبداعية وذلك فيما يأتي:

فقد عرفها (Brijesh Yadav, 2013, p.181): بأنها عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب به اصحاب الشركة من خلال الاستفادة من القواعد الموجودة أو تجاهل البعض أو كل منها.

فالمحاسبة الإبداعية هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لشركات الأعمال بصورة غير حقيقية وغير صادقة، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الفضائح والانهيارات المالية في العديد من الشركات الاقتصادية الكبرى ومن ثم إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع لهذه المهنة. لقد ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينات من القرن العشرين عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركوند التي حدثت في بداية تلك المدة التي كان فيها الضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع. وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرها فقط بما لا تستطيع فعله فإذا كانت الشركات لا تستطيع أن تكسب، وليس بما تستطيع فعله برز إلى ساحة الأحداث المحاسبة الإبداعية الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها، ولقد استمر الركوند الذي تعرضت له الشركات لفترة طويلة مما تسبب في إجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية وعدم الاستمرار (القطيش، 2011، 7)

ويشير Gerard ان 61% من عمليات الاحتيال وخلال المدة من (1988 - 2007) وجد ان هناك الكثير من الشركات العالمية مارست عمليات التحريف والاحتيال في البيانات المالية المصرح بها وعمليات اخفاء الدخل وذلك

للتهرب من دفع الضريبة او تقليل مبلغ الضريبة ،وقد تلجا ادارة بعض الشركات من التلاعب في البيانات المالية المصرح بها والمقدمة لأغراض التحاسب الضريبي عبر طرائق عدة (Gerard,2013,pp.240-241).

وبذلك وجدت المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) لاستخدام طرق أو أساليب أو إجراءات أو معايير أو مفاهيم أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتحليل أو تفسير أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات تجعله مميزا.

وبشكل اكثر تفصيلا عرفها (Naser,1993,p59) بأنها عملية معالجة الارقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والابضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب ان تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل عما يجب ان تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته او هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفا بدلا من ان تكون النتائج محاذية ومتسقة).

كما ان المحاسبة الإبداعية تعني تحويل الارقام المحاسبية المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب به المعدون من خلال امكانية المحاسبين ومعرفتهم بالقواعد والمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية (مطر، 2000 ، 64).

ثانيا: أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية

تلجأ الشركات الناجحة والفاشلة على حد سواء إلى التغيير في المبادئ والسياسات المحاسبية، لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها الآتي:

1. تحقيق المرونة في السياسات المحاسبية المستخدمة احيانا: تسمح للوحدة الاقتصادية باختيار الطرق المحاسبية المختلفة التي تستخدمها في اعداد الكشوفات المالية (Largay , 2002 : p154).
2. الحرية في التقدير المحاسبي في حال وجود القياس المحاسبي المحكم فإنه يتم تقدير مبلغ تقريبي لبند معين (جلس ، 2002: 217).
3. السعي إلى تحقيق زيادة صورية في عائد السهم العادي بقصد التأثير على السعر السوقي للسهم في السوق المالي، وكذلك تحسين النسب المالية للشركة المستخدمة في تقييم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة وطويلة الأجل (مطر، 2000:17).
4. الزيادة أو التقليل من الأرباح وذلك بإعطاء نتيجة مضللة لحجم راس المال أو هيكلية وذلك بإخفاء المعلومات المطلوبة عن المستثمرين الموجودين أو المحتملين (Sen & Inanga, 2006: p.4).

ثالثاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية دوافع عديدة منها:

1. اظهر الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في ارض الواقع عن طريق المؤسسات المالية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية من خلال تعديل الأرباح المعلنة عن طريق تقنيات المحاسبة الإبداعية إذ يطمئن المستثمرون عندما يجدون ان مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه (القطيش، 2011، ص363).
2. تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة امام مجالس الإدارة
3. التقليل من الضرائب الواجبة الدفع إلى ادنى حد ممكن وذلك عن طريق المفاضلة والاختيار بين الأساليب والطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي وتعرف هذه العملية بالتجنب الضريبي التي تكون تحت غطاء القانون، و يعد التجنب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستعمال المحاسبة الإبداعية المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي في بعض الاحيان عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات والمبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة وإخفاء بعض اوجه النشاط وعدم ذكرها في الاقرار السنوي وذلك من اجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء (Mulford, *etal.*2002, p18-28).
4. للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها من الشركات التي تعمل في مجال العمل نفسه الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية بالاستناد إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة (مطر والحلي، 2009: 3-9)
5. تعظيم القيم المالية من خلال التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية بتحسين اسعار اسهم تلك الشركات في الاسواق المالية (جبار، 2015، 244).
6. التقدم التكنولوجي الذي قد يكون أحد دوافع استخدام هذه الممارسات، فالتكنولوجيا وطرق الأعمال تتقدم بصورة أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية أو التعليمات، والمحاسبة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بطرق الأعمال فالمعايير المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات مما يتيح الفرصة لظهور أساليب المحاسبة الإبداعية (مجيد، 2013، 194).

رابعاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية

ان المحاسبة الإبداعية هي صورة من صور التلاعب في القوائم والتقارير المالية ولها ممارسات عديدة تعمل من خلالها على تغيير الصورة الحقيقية إلى صورة غير حقيقية عن نتيجة النشاط للشركة، وقد وجدت العديد من هذه الممارسات ومنها:

1. الاختيار في السياسة المحاسبية: وطريقة تطبيق تلك السياسة الوحدات الاقتصادية في اعداد القوائم المالية تعدّ من احدى الطرق التي يتم التلاعب من خلالها بالأرقام المالية ، فالشركات التي تقدم على هذا التلاعب بالبيانات تقوم باستخدام المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية (Mulford *et al.*, 2002:p.19).

2. التلاعب في صافي الدخل: حيث يتم زيادة الدخل وذلك من خلال زيادة الشركة للإيرادات خلال مدة مالية محددة عندما يكون اداؤها سيئا، كالقيام بزيادة الارباح من خلال بيع اصل مقيم اقل من قيمته الحقيقية واعتبار عائد الاستثمار جزءا من تلك الايرادات ، فضلا عن تسجيل عائد الاستثمار بوصفه دخلا تشغيليا من خلال اعادة تصنيف حسابات الميزانية (Schilit, 2002 : 24-25).

3. التلاعب في المخزون: قيام الشركة بتقييم بضاعة اخر المدة بأقل من قيمتها وبمخالفة القواعد المحاسبية المعمول بها بقصد تخفيض الارباح للتهرب من الضرائب ،كذلك التلاعب بفوائد الاقتراض عن طريق تضمين حساب فوائد مدينة بمبالغ مدفوعة عن قروض لا تتعلق بنشاط الشركة (هادي، 2015، 124، 140).

4. التلاعب ببند الموجودات: يتم التلاعب بالموجودات إما من خلال زيادة قيمتها أو تخفيضها لأغراض تصب في مصلحة الإدارة ، حيث يتم المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من اجل التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لإظهاره بالشكل الذي يتلاءم مع اهداف الإدارة (الزيادي، 200، 2015).

5. التلاعب ببند المطلوبات : الغرض من التلاعب في بنود المطلوبات هو التأثير على قائمة المركز المالي للشركة من خلال إظهارها بالشكل الذي يتلاءم وأهداف الإدارة ومن أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في هذا المجال إخفاء بعض الالتزامات من خلال لجوء الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطرق لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية ، في الوقت الذي أن التغيير في أية قاعدة محاسبية يقم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض (دهمش وأبو زر ، 2005، ص9) ومن حالات الاخفاء تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات المقاولات بهدف تحسين الوضع المالي للشركة (صيام، 11، 2007)

6. التلاعب في الأصول الثابتة: لا يتم اظهارها بالكلفة التاريخية والتلاعب بنسب الاندثار عن طريق تخفيضها ، وايضا يتم التلاعب بالأصول غير الملموسة من خلال المبالغة في تقييم بنودها والاعتراف المحاسبي بها بما يخالف المعايير المحاسبية المنصوص عليها كالاقرار بشهرة المحل غير المشتريات ((Kieso, et.al., 2008:78) (Oliver 2003:78).

7. خزن الارباح لسنوات قادمة: بإمكان الوحدة الاقتصادية تخزين مكاسبها وادخاراتها لسنوات لاحقة لا يتحقق فيها ربح كبير يصل إلى النسبة المتوقع تحقيقها من الربح لاستخدامه في السنة قليلة الارباح او بطيئة في الارباح على طريق التخفيض لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها او تمديد العمر الانتاجي للموجودات الثابتة لتقليل النفقات وزيادة

المكاسب حيث يمكن استخدام ممارسات تحديد عائدات أكثر تحفظية لتأجيل العائدات وتقليل مكاسب حالية في عمارة يطلق عليها الاحتياطي المخزون (حسان، 147، 2016).

خامسا: الاساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

هناك العديد من الاساليب للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في سبيل ان يبقى الابداع ملازما للمهنة باستمرار طالما ان اساليب المحاسبة الابداعية في تطور وتجدد مستمر ومن هذه الاساليب ما يلي :

1. المعايير الدولية للمحاسبة: نتيجة لوجود نقاط الضعف في المعايير المحاسبية التي استغلت بعض المحاسبين ادت إلى ظهور المحاسبة الابداعية اجري مجلس المعايير الدولية المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين تعديلات على المعايير المحاسبية لأعداد التقارير المالية منعا للاستغلال السيء للمعايير القديمة ومن أهم تلك التعديلات (ابو طالب، 2006، 205 - 215)

1. التوحيد في المعالجات المحاسبية عن طريق عدم اعطاء مجال للاختيار بين البدائل المتاحة التي قد تستغل في تضخيم الارباح او التلاعب في الدخل او محاولة اخفاء حقيقة نشاط الشركة.
2. وضع الية مناسبة عن كيفية العمل بالمعيار المحاسبي لغرض ازالة اي غموض لكي لا يستغل للتلاعب في بنود التقارير المالية.
3. اضافة الشروط والتعليمات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية تطبيقه عمليا لأزاله الغموض والاجراءات المبهمة لبعض فقرات المعيار .
4. الغاء التناقضات والمعارضات الموجودة بين المعايير لمنع استغلال بعض تلك المعايير .
5. وضع التفسيرات والشروحات المبسطة والمفهومة ضمن كل معيار محاسبي بدلا من الملحق

2. معايير اخلاقيات المهنة: تمثل معايير اخلاقيات المهنة شرطا رئيسا يجب على المحاسب الالتزام بها لتحقيق الاهداف المرجوة لمهنة المحاسبة من خلال المصادقية والشفافية ، حيث تحدد اخلاقيات المهنة بحسب قانون lang man بأنها دراسة طبيعة المبادئ الخلقية والأحكام وأساسها وكذلك مجموعة المبادئ والقيم فضلا عن استقامة التصرفات والأحكام واخلاقياتها (العنزي والساعدي ، 102، 2000).

كما تعرف اخلاقيات المهنة بأنها مجموعة قواعد متعارف عليها ذوي المهنة الواحدة التي تشترط على صاحب المهنة ان يسلك سلوكا معينا يتحتم عليه مراعاة اصحاب المهنة الواحدة (الهواش، 192، 2005).

وهناك العديد من المعايير الاخلاقية الواجب الالتزام بها المحاسبين لتحقيق الدقة والموثوقية بالمعلومات المحاسبية لمعرفة الاداء الوظيفي لهم ومن هذه المعايير (George&Anderson, 1986, p102).

[1] **الأمانة والنزاهة:** حيث ترتبط الأمانة والنزاهة بالابتعاد عن الانحياز للمصالح الشخصية وان يكون اعضاء

المهنة محل ثقة وحفظ اسرار الزبائن.

[2] **الموضوعية والاستقلال:** وتعني التخلي عن الضغوطات الغير مهنية التي تؤثر في اداء المحاسب لعمله وان

يكون صادقا وان لا يبتعد عن الحق.

- [3] **العناية والثقة:** حيث تتطلب اتقان العمل وتحسينه والاستمرار في تنمية الكفاءات المهنية واداء العمل بأفضل ما يكون .
- [4] **الاستقامة:** وتمثل التعليمات المفصلة التي يجب على المحاسب العمل بها.

3. **قانون بانفورد:** يعد قانون بانفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات ،وقد توصل (الجبوري و الخالدي ،2012، 420-430) في دراسة لهما إلى ان قانون بانفورد يعدّ من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية(الاحتيال المالي)، وفي دراسة أخرى قام بها (التميمي و الساعدي ،2012، 484-511) تو صلا فيها إلى نتيجة مهمة مفادها: يعد قانون بانفورد احد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة التدقيق، من خلال المساعدة في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرامج معقدة.

4. **أسلوب العصف الذهني:** يعد أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة للمشكلات في العديد من الحالات ، وقد أطلق على هذا الاسلوب عدة مسميات أخرى كان من أبرزها عصف الدماغ، وعصف الأفكار ، ومهاجمة المشكلة ذهنياً، ويعرف العصف الذهني على انه أسلوب علمي يعمل على توليد أكبر قدر من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء، وللإفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق قام الباحثين(السقا ورشيد،2015، ص ص: 1-28) بدراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية، إذ توصل الباحثان من هذه الدراسة إلى أن استخدام تقنية العصف الذهني في كشف الاحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين حالات الاحتيال، ويمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال، ومن ثم استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال، واستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال، حيث يمكن أن يساهم ذلك في تغيير كادر العمل المشارك وتعديل التوقيت، ومدى كفاية إجراءات التدقيق.

5. **المراجع الخارجي:** من مسؤولية المراجع هو اكتشاف الغش والتلاعب والتقرير عنها، وتعد هذه المسؤولية أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية، أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو التلاعب التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة ،وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعا عاليا بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والتلاعب، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة ،حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والتلاعب وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع التلاعب في القوائم المالية من خلال استخدام وسائل الرقابة الداخلية الفعالة(غوالي ،2013، ص ص129-138)

6. **قانون: Sarbanes-Oxley:** تركت الانهيارات الكبرى التي حدثت للشركات في الولايات المتحدة الأمريكية اثراً سلبياً في الاقتصاد الأمريكي ،مما دعا ذلك إلى ايجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقدات

ووجوب متابعة الشركات المخالفة ومحاسبتها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب تقديم حساباتهم بصورة مضللة وان تكون هذه القوانين قادرة على احداث تغيير ايجابي في مجال الاستثمار.

وفي عام (2002) صدر قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الالتزام بالبنود الوارد فيه، ومنذ صدوره تجلى أثره على الممارسات والاساليب المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية. وما يفيد دراستنا هو ما مدى مساهمته في الحد من تلك الممارسات وتحقيق الموثوقية في التقارير المالية للشركات (Minter&Smith,2003,pp32-34).

وفيما يلي الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها قانون Oxley: يتضمن قانون Oxley جملة من الاهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الاتي:

1. الشفافية والافصاح في تقديم المعلومات المالية: حيث تتحقق الشفافية والافصاح بدراسة القوائم والتقارير المالية السنوية والاولية قبل الاعتماد عليها والافصاح عنها لغرض التوصل إلى قناعة تامة بأنها لا تتضمن اي بيانات او عبارات غير صحيحة، وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم اي معلومات او بيانات او مبالغ من شأنها ان تجعلها مضللة.
2. التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والاطفاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الانشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الانشطة والثبات في تنفيذها .
3. دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة: وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والاخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة واثرها على المركز المالي ونتائج اعمالها .
4. الاشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والاطفاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة
5. دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني والاخذ بالاراء الواردة فيها
6. التحقق من استقلالية مدققي الحسابات الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها.
7. تقديم الاقتراحات التي من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال .
8. اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض اجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين (John ,et all،2007،p1-7).

سادسا: دور قانون اوكسلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية واثره على موثوقية التقارير المالية:

يعد قانون (SOX) من أهم القوانين التي أصدرها الكونغرس الأمريكي في عام (2002) لحماية المستثمرين من احتمال قيام بعض الشركات باستخدام الاساليب المحاسبية الاحتيالية، وكان يهدف إلى جملة من الاصلاحات الصارمة لتعزيز الإقرار المالي في تلك الشركات ولتجنب ظاهرة التلاعب المحاسبي . وتم إصدار قانون أوكسلي استجابة لسوء الممارسة المحاسبية عندما ادت تلك الاساليب إلى قلة ثقة المستثمر في التقارير المالية بسبب الفضائح المالية العامة

التي حدثت في تلك السنة مثل فضيحة شركة إنرون و تاكو الدولية الخ من الفضائح المالية، وطالبوا بالإصلاح في المعايير الرقابية (Kordelas,2012,p.8).

حيث ركز القانون على ثلاثة محاور رئيسة هي المراجعة وحوكمة الشركات والتقارير المالية فيما يتعلق بالتقارير المالية: يتطلب القانون تصديق شخصي من رئيس الإدارة التنفيذية ورئيس الإدارة - المالية على دقة التقارير المالية للشركات، وطلب القانون من SEC أن تقوم بمراجعة القوائم المالية كل 3 سنوات، بالفضلاً عن ذلك فقد طالب القانون بزيادة مستوى الإفصاح عن بنود الميزانية والتزامات التعاقدية، والأعمال بين الإدارة، ومبادئ أصحاب المصالح، والإفصاح الفوري عن التغيرات الهامة في الظروف والأعمال المالية للشركات (Neal & Cochran , 2008, p.537).

اذ تعرف التقارير المالية على انها اداة لإيصال المعلومات المحاسبية إلى الجهات المعنية بأعمال المنشأة (فاقيش، البطانية، 2009: 20-28). وللتقارير المالية خصائص تتصف بها و تميزها عن غيرها يمكن تحديدها بما يأتي:

- 1. الملائمة:** وتعني ان المعلومات التي تحتويها التقارير المالية يجب ان تتناسب مع احتياجات اصحاب القرار وفي الوقت المناسب من خلال احداثها فرقا في اتخاذ القرارات بحيث تسهل هذه المعلومات اعطاء تنبؤات في الحاضر والمستقبل وتصحيح التوقعات الماضية (kieso,et.al,2007,48).
- 2. التمثيل الصادق:** يجب أن تتسم المعلومات بالثقة والدقة والصدق بالتعبير عن الأحداث والظواهر والعمليات المالية كما يجب أن تتصف المعلومات بإمكانية الاعتماد عليها بالحياد ، وقد عرف مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي هذه الثقة بأنها مدى توافر درجة معتدلة من الاطمئنان في التقارير المالية والتأكد بأن هذه المعلومات تم إعدادها وفقاً للمبادئ والاسس المتعارف عليها وإن هذه المعلومات تم إعدادها جيداً . أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد عرف الثقة بأنها المعلومات التي تفيد مستخدميها ويمكن الاعتماد عليها وتكون خالية من الأخطاء الجوهرية (فطر، 2018، ص41).
- 3. القابلية للفهم:** وتعني بأن تكون البيانات المالية واضحة ومفهومة وخالية من الغموض لتحقيق الهدف المرجو من ذلك (لطفي، 2008، 50).

ففي دراسة قام بها (Lee,2009,pp.42-1) عن مدى فاعلية قانون SOX في الحد من ادارة الارباح في الشركات واستنادا إلى البنود الواردة في القانون وتوصلت إلى ان هناك دور كبير للقانون في الحد من ممارسات ادارة الارباح في تلك الشركات. اما (خداش و السرطاوي، 2010، 294-316) فكانت دراستهم تهدف إلى معرفة مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون Oxley في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني في الشركات وأثرها على تقليص فجوة التوقعات، توصل الباحثان إلى وجود إسهامات فاعلة لتعليمات الاستقلالية الواردة بقانون Oxley في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني ، وكذلك تسأهم بشكل كبير على تقليص فجوة التوقعات.

وفي دراسة ايضا قام بها كل من (الدوجي وآخرون، 1، 2011-34) اوضحت فيها دور قانون Sarbanes-Oxley في زيادة كفاءة مهنة التدقيق الخارجي حيث توصلوا إلى عدة نتائج كان أهمها أن قانون Oxley فعل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر في حال عدم اكتشاف حالات الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تقليص حالات وحجم الاحتمالات المالية.

اما دراسة (Wilson,2013) فقد تناولت مدى تأثير قانون SOX على قرارات المدراء في ادارة الارباح وتوصلت الدراسة إلى ان تطبيق قانون اوكسلي يؤدي إلى ازدياد التكاليف وفق نموذج الاستحقاق وان ازدياد التكاليف يؤدي

بالمدرء إلى استخدام اساليب متعددة للتلاعب، مما يعني ان هناك علاقة ارتباط تتزايد بين اساليب ادارة الارباح، والارباح الحقيقية للشركة. وفي دراسة اخرى قام بها (chen,2014,pp.1-68) بهدف معرفة دور قانون اوكسلي في الحد من ظاهرة الاحتيال في التقارير المالية وتوصل chen إلى ان استخدام القانون يقلل من ظاهرة الاحتيال بواقع 100 نقطة في الشركات عينة الدراسة عما كانت عليه قبل تطبيق القانون وهذا يسأهم في الحد من ظاهرة الاحتيال المالي وإلى حماية المستثمرين. في حين تناول (Richard,2015,pp.1-40) تحليل اثر قانون اوكسلي على ثقة المستثمرين في القوائم المالية للشركات وتوصل من خلال دراسته ان استخدام قانون SOX له اثر كبير على زيادة ثقة المستثمرين ويمكن استخدامه الشركات العامة لاستقطاب عدد اكبر من المستثمرين.

لذلك يهدف قانون اوكسلي إلى إعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وذلك من خلال تحقيق الشفافية والمصادقية في التقارير المالية للشركات من خلال التأكيد علي الإفصاح الدقيق والكامل وفي الوقت المناسب للتقارير المالية (Akhigbe & Martin, 2006, p.990).

من خلال ما تقدم يرى الباحثان ان هناك دور لقانون (SOX) في الحد من التلاعب المحاسبي وهو ما يعرف بـ المحاسبة الابداعية وتعزيز الموثوقية في التقارير المالية.

المحور الثالث

الجانب التطبيقي

اولاً: خصائص عينة الدراسة :

يلاحظ الباحثان من الجدول رقم (2) ان اغلب افراد العينة جامعون (دكتوراه ، بكالوريوس ،ماجستير) بنسبة 88% ،فضلاً عن الخبرة الوظيفية حيث كانت من (6-10)سنوات بنسبة 33% واكثر من 10سنوات بنسبة 35% ، وهذا المؤشر يعزز من قدراتهم على الاجابة بموثوقية عالية على محاور الاستبيان.

جدول رقم (2)الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

ت	المتغيرات	الفئات المستهدفة	التكرار	النسبة
1	النوع الاجتماعي	ذكور	40	77%
		إناث	12	23%
		المجموع	52	100%
2	العمر	25-34	23	44%
		35-44	15	29%
		أكثر من 45	14	27%
		المجموع	52	100%
3	المؤهل العلمي	دكتوراه	4	8%
		ماجستير	20	38%
		بكالوريوس	22	42%

6	12%	اخرى		
52	100%	المجموع		
10	19%	اقل من سنة	الخبرة الوظيفية	4
7	13%	(2 - 5) سنوات		
17	33%	(6-10) سنوات		
18	35%	أكثر من 10 سنوات		
52	100%	المجموع		

*من اعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss

ثانياً: صدق أداة الدراسة وثباتها:

ويقصد به ان تكون كل فقرة من الاستبانة متسقة مع المجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وقد استخدم الباحثان طريقة معامل (ألفا كرونباخ) لحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات الاستبانة ، والحد الأدنى وفقاً لـ (Hair et al. 2010) (70% . وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما إقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً ، وكما موضح في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3) معامل الفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

Kronbach Alfa	main variable
0.766	CAP
0.780	Sox
0.826	Rel

* حيث ان CAP تعني ممارسات المحاسبة الإبداعية، وSOX تعني متطلبات قانون ساربينز أوكسلي ، Rel تعني الموثوقية من اعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss.

وأكدت نتائج تحليل الموثوقية الموجزة في الجدول اعلاه أن المتغير المستقل (CAP) بنسبة 76%، والمتغير الوسيط (SOX) بنسبة 78%، أما المتغير التابع (Rel) بنسبة 82% لجميع البنود، وهذا يشير إلى ان هناك مستوى مقبولاً من الموثوقية حيث يتجاوز الحد الأدنى من معامل الفا كرونباخ البالغ 70%، لذلك يمكن الاستنتاج بأن المقياس الوارد في الجدول السابق يتمتع بالثبات الداخلي لمحاوره.

ثالثاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

في هذه الفقرة يتم تشخيص ووصف متغيرات عينة الدراسة باستخدام (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لبيان مدى تركيز وتشتت اجابات افراد عينة الدراسة ، وتم تحديد مستوى الإجابات في ضوء المتوسطات الحسابية من خلال انتماءها لأي فئة ولتحديد قيم المتوسطات الحسابية ضمن أي مستوى يتم مقارنتها وفق الجدول رقم (4) ادناه

الجدول رقم (4) درجات مستويات قيم الأوساط الحسابية حسب مقياس ليكرت الخماسي

مستوى الإجابة	تقدير الدرجات
منخفض جداً	1.80 - 1
منخفض	2.60 - 1.81
معتدل	3.40 - 2.61
مرتفع	4.20 - 3.41
مرتفع جداً	5.0 - 4.21

1. ممارسات المحاسبة الإبداعية Creative accounting practices

يوضح الجدول رقم (5) آراء عينة الدراسة تجاه هذا الدور وفي ادناه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية لمتغير (CAP).

جدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية CAP (N= 52)

ت	CAP	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
X1	إن تعدد السياسات والمعالجات المحاسبية يؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية.	4.06	.777	مرتفع	الاولى
X2	التمويل خارج الميزانية يؤثر سلباً على موثوقية التقارير.	3.62	1.174	مرتفع	الرابعة
X3	التلاعب في توقيت الصفقات يؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية.	3.69	1.147	مرتفع	الثالثة
X4	ادخال الصفقات الاصطناعية من خلال التلاعب في مبالغ الميزانية لتعطي الانطباع المرغوب يؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية.	3.81	1.085	مرتفع	الثانية
	المعدل العام	3.79	.193	مرتفع	

*من اعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss

نلاحظ من الجدول اعلاه ان المتوسط الحسابي للفقرة الاولى المتضمنة "إن تعدد السياسات والمعالجات المحاسبية يؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية 4.06، ومستوى الاجابة مرتفع وبشكل عام نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي لل فقرات اعلاه 3.79. ومستوى الاجابة مرتفع مما يعني هناك دور سلبي لتلك الممارسات الابداعية على موثوقية التقارير المالية.

2. متطلبات قانون ساربنز أوكسلي Sarbanes-Oxley(SOX)

يوضح الجدول رقم (6) آراء عينة الدراسة تجاه هذا الدور وفي ادناه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية لقانون (SOX).

جدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للمتطلبات قانون Sox (N= 52)

ت	Sox	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
S1	الشفافية والافصاح في تقديم المعلومات تسأهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون لها اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير.	4.06	.752	مرتفع	الاولى
S2	يعمل على ضمان صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلي مما يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون له اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير المالية.	3.60	1.159	مرتفع	السابعة
S3	تحقيق خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية مما يؤثر إيجابيا على موثوقية التقارير.	3.67	1.133	مرتفع	السادسة
S4	الإشراف على عمليات البحث والتقصي عن الغش والتلاعب ، التي من شأنها أن تحدث في الشركة وتؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية مما يكون له اثرا إيجابيا على الموثوقية.	3.81	1.103	مرتفع	الخامسة
S5	ان دراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها مراقب الحسابات القانوني والأخذ بالاراء الواردة فيها يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون له اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير المالية..	3.95	.766	مرتفع	الرابعة
S6	استقلالية مراقب الحسابات الداخلي وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تؤكد الاستقلالية تسأهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون له اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير.	4.05	.777	مرتفع	الثانية
S7	ان اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة احدى الشركات للأنظمة والقوانين يؤدي إلى الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون يؤثر إيجابيا على موثوقية التقارير المالية.	3.96	.740	مرتفع	الثالثة
	المعدل العام	3.874	.184	مرتفع	

*من اعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss

نلاحظ من الجدول اعلاه ان المتوسط الحسابي للفقرة الاولى المتضمنة "الشفافية والافصاح في تقديم المعلومات تسأهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون لها اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير 4.06 ، ومستوى الاجابة مرتفع بعدها تأتي الفقرة السادسة المتضمنة استقلالية مراقب الحسابات الداخلي وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تؤكد الاستقلالية يسأهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ويكون له اثرا إيجابيا على موثوقية التقارير بمتوسط حسابي 4.5 ومستوى الاجابة مرتفع ، وبشكل عام نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي لل فقرات اعلاه 3.874 ومستوى الاجابة مرتفع وهذا يؤكد إلى ان هناك دور ايجابي لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير .

Reliability Financial Reports

3. موثوقية التقارير المالية

يوضح الجدول رقم (7) اراء عينة الدراسة تجاه هذا الدور وفي ادناه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية للموثوقية (Rel).

جدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الإجابة والأهمية النسبية لـ Rel (N= 52)

ت	Rel	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة	الأهمية النسبية
Y1	تحقيق الثبات في استخدام السياسات المحاسبية	4.65	.653	مرتفع جدا	الثالثة
Y2	ان تتصف التقارير بالحيادية وتجنبها غايات ادارة الشركة	4.77	.425	مرتفع جدا	الثانية
Y3	ان تعبر التقارير بصدق عن الوضع المالي للشركة	4.87	.345	مرتفع جدا	الاولى
Y4	ان تكون المعلومات التي تحويها التقارير قابلة للتحقق منها	4.60	.748	مرتفع جدا	الرابعة
	المعدل العام	4.721	.189	مرتفع جدا	

*من اعداد الباحثان بالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss

نلاحظ من الجدول اعلاه ان المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة المتضمنة ان تعبر التقارير بصدق عن الوضع المالي للشركة 4.87 ومستوى الإجابة مرتفع جدا وبشكل عام نلاحظ ان المتوسط الحسابي الكلي لل فقرات اعلاه 4.721 ومستوى الإجابة مرتفع جدا مما يعني هناك دور لتلك الخصائص في تحقيق الموثوقية.

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة

اعتمد الباحثان في هذه الدراسة لغرض اختبار فرضيات الدراسة على معامل الارتباط البسيط (Pearson) ، وتحليل الانحدار البسيط لفرضية التأثير المباشر، واختبار (sobel) لفرضية التأثير الغير مباشر وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات الخمسة.

▪ فرضيات الارتباط:

يبين الجدول رقم (8) علاقة الارتباط من خلال الاعتماد على مستوى دلالة معنوية (0.01- 0.05)، بوجود قاعدة القرار التي تنص على رفض فرضية العدم H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a ، وكما موضح في الجدول ادناه.

جدول (8) مصفوفة العلاقة الارتباطية

نتيجة الفرضية العدمية H_0	Rel	SOX	CAP	متغيرات الدراسة	رقم الفرضية
رفض	** -0.678	** 0.452	1	CAP	H01
رفض	** 0.723	1	** 0.452	SOX	H02
رفض	1	** 0.723	** -0.678	Rel	H03

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

توضح نتائج الاختبار في الجدول أعلاه ان قيم (Sig) للاختبارات الثلاث (H01, H02, H03) تظهر اقل من (0.05)، اذ يتوجب نفي فرضيات العدم الثلاث وقبول الفرضية البديلة لهما، وتشير نتائج الفرضية البديلة الاولى على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة معنوية بين CAP و SOX وذلك على المستوى الكلي الذي يظهر من خلال قيم معامل الارتباط 0.452^{**} ، اما الفرضية البديلة الثانية تنص على وجود علاقة سلبية ذات دلالة معنوية بين CAP و Rel من خلال قيمة معامل الارتباط -0.678^{**} في حين الفرضية البديلة الثالثة تنص على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة معنوية بين SOX و Rel من خلال قيمة معامل الارتباط 0.723^{**} ، وكما موضح في الجدول ادناه.

فرضيات التأثير:

نتائج اختبار الفرضية الرابعة وهي: لا يوجد اثر معنوي ذو دلالة احصائية لأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية .

جدول رقم (9)

اثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية

R ²	Sig.	T	Sig.	F	المتغير المستقل
75%	.000	39.246	0.01	18.512	CAP

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأنه يوجد اثر معنوي لهذه الممارسات على موثوقية التقارير المالية من خلال قيمة F المحسوبة التي بلغت (18.512) وهي اقل من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.01) وبمعامل تفسير (75%). مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود اثر لتلك الممارسات على موثوقية التقارير المالية عند مستوى دلالة احصائية (0.01).

اختبار الفرضية الخامسة وهي: لا يوجد اثر ايجابي ذو دلالة معنوية لممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من خلال الدور الوسيط لمتطلبات قانون اوكسلي.

جدول رقم (10) نتائج اختبار (Sobel) لفرضية التأثير غير المباشر

(بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومتطلبات قانون اوكسلي وتأثيره على موثوقية التقارير المالية)

P.Value	Sobel test –Z–Value	Path
P >0.05	2.120	REL <-- SOX <-- CAP

يتضح من الجدول اعلاه ان قيمة (Z-Value) تكون جميعها اكبر من (± 1.96) ، وهذا يدل على ان لمتطلبات قانون اوكسلي دور وسيط للتأثير الغير مباشر بين ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية التقارير المالية

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

في ضوء ماتم التوصل اليه من خلال الجانب النظري ونتائج التحليل الاحصائي لتساؤلات وفرضيات الدراسة فإن الباحثان توصلا إلى الاتي:

1. وجود العديد من المداخل والاساليب الحديثة التي استخدمت في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية متمثلة بالمعايير الدولية والاخلاقيةالخ من تلك المداخل.
2. تؤكد نتائج عينة الدراسة ان هناك دور سلبي لتلك الممارسات على موثوقية التقارير المالية بمتوسط حسابي 3.79 وبمستوى اجابة مرتفع، وهي نتائج تتفق مع دراسة (الزيادي، 2014)، (جبار، 2015)، (Shahid, Ali, 2016)، (IsmaelK, 2017).
3. تؤكد النتائج ان هناك دور ايجابي لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من الممارسات الابداعية للمحاسبة وثر ذلك على موثوقية التقارير المالية بمتوسط حسابي 3.874 ومستوى الاجابة كان مرتفع جدا وهي نتائج تتفق مع دراسات كل من (Wilson, 2013) و (chen, 2014).
4. تؤكد النتائج ان هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين ممارسات المحاسبة الابداعية وقانون (SOX) بمعامل ارتباط 0.452.
5. تشير النتائج إلى ان هناك علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة معنوية بين ممارسات المحاسبة الابداعية وموثوقية التقارير المالية من خلال معامل الارتباط 0.452^{**} .
6. توضح النتائج عينة الدراسة ان هناك علاقة ارتباط ايجابية ذات دلالة معنوية بين قانون SOX والموثوقية من خلال معامل الارتباط 0.723^{**} .
7. وجود اثر معنوي للممارسات الابداعية على موثوقية التقارير المالية من خلال قيمة F التي بلغت 18.512.
8. تؤكد نتائج الدراسة على ان هناك دور وسيط لمتطلبات قانون اوكسلي للتأثير الغير مباشر بين ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية التقارير المالية من خلال قيمة Z-value .

التوصيات:

في ضوء حيثيات الدراسة وما توصل اليه الباحثان من استنتاجات يوصي الباحثان بالاتي:

1. ضرورة الاخذ بالمتطلبات والاهداف التي ينص عليها قانون (SOX) لمعالجة اخفاقات مهنة المراجعة..
2. بعدما أدركنا الآثار التي تتركها ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية التقارير المالية ودور قانون (SOX) في الكشف عنها واستبعادها يوصي الباحثان بإعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التعرف اكثر على الآثار السلبية التي تتركها.
3. التقصي عن المزيد من الاساليب الحديثة التي تستخدم للحد من التلاعب والغش في التقارير المالية .
- 4.

المصادر:

1. ابو طالب ، يحيى محمد ،(2006)، "المحاسبة الدولية وفقا لأحدث اصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في اطار نظرية المحاسبة"، الدار الجامعية ، الإسكندرية، ص205-215.
2. التميمي ،عباس حميد يحي ، حكيم حمود فليح الساعدي،، (2012)، " استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح، بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 19 ، العدد 73 ، ص ص484-511.
3. جبار ، ناظم شعلان،(2015)، "اساليب المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية " ، مجلد9، العدد32، كلية الادارة واقتصاد جامعة القادسية.
4. الزيايدي، نعيم تومان مرهون ،(2015)، "تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 17، العدد2، كلية الادارة واقتصاد/جامعة القادسية.
5. الدوغجي ،علي حسين ، أسامة عبد المنعم سيد علي،(2011)، " دور قانون سارنيز-أوكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون .
6. الهواش، ابو بكر محمد،(2005)، "حو ميثاق اخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي" ، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والانسانية ، المجلد 2، العدد(1)،الشارقة.
7. العنزي ،سعد، مؤيد الساعدي ،(2000)،"اخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الاعمال"، المجلة العراقية للعلوم الادارية ،مجلد(1) والعدد(3) بغداد.
8. جرار، عدي منذر لطفي،(2006)، "تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
9. حسان ،محمد فريح ،(2016)،"دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية "،مجلة جامعة ذي قار ،مجلد 11، العدد3، قسم الرقابة والتدقيق الداخلي /جامعه ذي قار .

10. حلس ، سالم عبد الله ،(2002)، "المشكلات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل عنها"، مجلد 24/3 ، عدد 69، كلية الادارة واقتصاد جامعة الموصل .
11. رشيد ،ناظم حسن ، زياد هاشم السقا ،(2015)، "أثر استخدام العصف الذهني في دعم كشف الاحتيال عند تدقيق القوائم المالية دراسة لأراء عينة مراقبي الحسابات في العراق"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والأربعون .
12. صيام ، وليد زكريا ،(2007)، "مدى إدراك محليي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقية وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع المنعقد خلال المدة 16-18 نيسان ، جامعة الزيتونة الأردنية، الاردن.
13. غوالي محمد بشير ، (2013)، " دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب ،مجلة الباحث العدد12.
14. فطر ،ابراهيم ،(2018)، "أثر التقارير المالية المنشورة في جذب الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية"، مجلة العلوم الإدارية،العدد2،جامعة افريقيا العالمية.
15. قاقيش محمود حسين، هنادي تركي البطاينة ، (2009)، "العوامل المحددة لفترة اصدار التقرير المالي السنوي"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 12 ، العدد1،جمهورية مصر العربية.
16. القطيش ،حسن فليح والصوفي، فارس جميل (2011)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية / جامعة بغداد العدد (27) .
17. امين السيد احمد، لطفي ،(2008)،"اعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية"، الطبعة الاولى، الدار الجامعية الاسكندرية.
18. مجيد، بتول محمد نوري ،(2013)"تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الابداعية"،مجلة كلية الادارة واقتصاد /جامعة المستنصرية ،العدد (96).
19. مطر، محمد ، ليندا حسن الحلبي ،(2009)، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، بحث مستل عن رسالة ماجستير في المحاسبة بنفس العنوان صادرة عن جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
20. مطر، محمد،(2000)، "لماذا تفرط الشركات الفاشلة في تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية"، مجلة المدقق، العددان ، 41/42/اذار.
21. الجبوري، نصيف جاسم ، صلاح هادي محمد الخالدي،(2012) ، " استعمال قانون بنفورد في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18 ، العدد 68
22. هادي ،سالم عواد ،(2015)، "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،مجلد 10، العدد33،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد.

23. Akhigbe, A. & D. A. , Martin, (2006), "**Valuation Impact of Sarbanes Oxley: Evidence from disclosure and governance with in the financial services industry**" , Journal of Banking and Finance ,30(3) , Mar., pp.989–1006.
24. Brijesh Yadav,(2013), "**Creative Accounting : A Literature Review.The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM)**", Vol. 1, No. 5, November–December , P :181.
25. Chen,S.,(2014), "**Does the Sarbanes–Oxley Act Reduce Fraudulent Financial Reporting**", Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree Doctor of Philosophy.
26. George D. Anderson, & Robert Ellyson , C., (1986), "**Restructuring Professional standards: The Anderson report** –Journal Accountancy– September.
27. Gerard M., Zack, (2013), "**Financial Statement Fraud**", Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
28. Ismael ,A., Adam Yousif,(2017), "**The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics**", International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2), 283–291. ISSN: 2146–4138.
29. John C. Coates (2007), "**The Goals and Promise of the Sarbanes–Oxley Act Congress**", Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 1— winter. www.Homepage.univie.as .at
30. Kieso, Donald E., Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield (2007), "**Intermediate Accounting**", 2nd Edition Publisher, John Wiley & Sons, New York, USA.
31. Kieso, Donald, E., Weyganbt, Jerry Warfield, J.,(2008), "**Intermediate Accounting** ", John Wiley & Son.
32. Kordelas,G.,(2012), "**Earnings management & audit Quality of public firms :edivence from the US** .Erasmus university Rotterdam, Rotterdam.
33. Largay ,J ., (2002), Lessons from Enron, "**Accounting Horizons**", Vol. 16, No. 2, , pp. 153–156.
34. Lee , T.,(2009), "**The Effectiveness of the Sarbanes–Oxley Act in Constraining Earnings Management**", A Capstone Project Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements of the Renée Crown University Honors Program at Syracuse University.
35. Minter, Frank C.& Douglas L.,Smith , (2003)Journal of Strategic finance ,march.
36. Mulford, and Comiskey, Charles W. Eugene E. ,(2002)"The Financial Numbers Games, published simultaneously in Canada printed in the united states of America.

37. Naser, K. H. M. (1993), "**Creative financial accounting : its nature and use**". Prentice Hall.
38. Neal, R. & L.P., Cochran(2008), "**Corporate social responsibility, Corporate governance, and financial performance: Lessons from finance**" ,Journal of Business Horizons ,51(6 (, Nov.–Dec., pp.535–540.
39. Oliver, E.,(2003), "**Ethics and Creative Accounting some Empirical Evidence Accounting for Intangibles in Spain, Finance & Ethical**", No.73, , PP.225–249.
40. Richard,F.,(2015), "**Analysis into the Effect the Sarbanes–Oxley Act of 2002 has had on Investor Confidence in Audited Financial Statements** ",thesis University of New York.
41. Schilit, Howard, (2002), "**Financial Shenanigans**", Mc Graw – Hill Professional.
42. Sen, pr. Dilipkumar & Inanga, Pr. Enol.(2006), "**Creative Accounting in Banglادish & Global Perspectives**".
43. Shahid,M.,H. Ali (2016), "**Influence of Creative Accounting on Reliability and Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices in Pakistan)**", Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies ISSN: 2519–0318ISSN (E) 2518–8488 Volume 2: Issue 2 December .