

دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

م.م. محمد فريح حسان

رئاسة جامعة ذي قار/ قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

موبايل / 07802088091

Email / mfrauh@yahoo.com

الخلاصة

استهدف البحث التعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها واهدافهم , فضلا عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ اليها بعض الادارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها اما في مركزها المالي او في نتائج اعمالها مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب واعطاء صورة غير واقعية عن حقيقة وضعها , وذلك من خلال استغلال المرونة المتواجدة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية عند اتباعها في مجالات واساليب القياس والافصاح المتبعة في اعداد القوائم المالية بشكل يؤثر على الارقام التي تظهر في تلك القوائم وعلى مصداقيتها في عكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها . التعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً. وبني البحث على فرضيتين مفادهما ان المحاسبة الإبداعية تأثير مباشر على صدق وعدالة عرض القوائم المالية , وان فاعلية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بمستوى التمسك الاخلاقي بقواعد السلوك المهني الذي يؤدي الى التوافق مع المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً .

استخدم الباحث الاسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل الاحصائي في الجانب التطبيقي , وطورت لهذا الغرض استمارة استبيان تناسب طبيعة البحث واهدافه . وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والاعراف المحاسبية بشكل غير اخلاقي , وفي ذات الوقت هناك جانب ايجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط ان يقتصر ذلك بإفصاح كاف.

وخرج البحث بجملة من التوصيات اهمها يجب وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية واطلاعهم على اخر المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادرات متمكنة , والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة ان تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من اجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية.

Abstract

The aim of Research is definition to the concept of financial statements and users and their targets, as well as the definition of creative accounting resorted to by some departments in the economic units in order to improve its image in either its financial position or on its results, contributing to access to some of the gains and give the image is realistic about the fact and put it down, and so by exploiting the existing flexibility in accounting policies offered by the accounting standards to follow when in the fields and methods of measurement and disclosure followed in the preparation of financial statements that would affect the numbers that appear on those lists and the credibility to reverse the real financial situation of economic unity, as a result of that activity

Definition of the responsibility of the external auditor in the detection of such practices through the application of accounting and auditing standards and accepted principles generally accepted. And the sons of research on two assumptions the most important that accounting creative direct impact on honesty and fair presentation of the financial statements, and that the effectiveness of the external auditor in detecting accounting creative practices are affected by the level of adherence to the ethical rules of professional conduct that leads to compliance with accounting standards and audit and accepted principles generally accepted.

Usedescriptive style researcher in theoretical and statistical analysis in the practical side, and so developed a questionnaire intended to fit the nature of the research and its goals. The research found a group of the most important conclusions that there is a negative side to creative accounting is taking advantage of the flexibility available in the accounting rules and norms are immoral, and at the same time there is a positive aspect of creative accounting, provided that it is coupled Pavsah enough.

And went Find a set of recommendations the most important must be put regular training programs for accounting cadres and the audit and inform them of the latest developments with regard to standards and accounting rules and audit for cadres empowered, and attention to the procedures of internal control and the need to be transparent, clear and matching professional standards in order to reduce the negative aspects of accounting creative.

الكلمات المفتاحية : (القوائم المالية ، التدقيق الخارجي ، المحاسبة الإبداعية ، المعايير المحاسبية) .

مقدمة :

تقوم بعض ادارات الوحدات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الابداعية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها. وان هذا بدوره القى بضلاله على مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي وقد اوجب ظهور العولمة والتغيرات والتطور الكبير في بيئة الاعمال وتعدد الممارسات المحاسبية قيام مراقبي الحسابات بالتكيف ومجارات الاساليب الحديثة وزيادة الاطلاع على القواعد والاعراف المحاسبية والتدقيقية بشكل مستمر لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المحاسبة والتدقيق .

ويمكن القول بان المحاسبة الابداعية تمثل في الوقت الحاضر تحديا حقيقيا لمهنة الرقابة , اذ يتطلب الامر من مراقب الحسابات الالمام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والالتزام بها . لذا جاء هذا البحث للتركيز على مدى تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منه لاهمية الموضوع وكونه من الامور المهمة التي يجب مراعاتها في مجال المحاسبة والتدقيق.

تكون الاطار العام للبحث من مقدمه واربعة مباحث , خصص المبحث الاول لمنهجية البحث وتناول المبحث الثاني الجانب النظري للبحث من خلال تحليل مفهوم البيانات المالية واهداف ومستخدموا البيانات المالية وتحليل مسؤولية مراقب الحسابات تجاه اعداد القوائم المالية ومسؤوليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية , اما المبحث الثالث فقد تضمن الجانب التطبيقي للبحث من خلال تحليل نتائج الاستبانة لعينة البحث التي شملت (مستثمرين , مدراء ماليين , مدراء تدقيق , مراقبي حسابات) , واخيرا جاء المبحث الرابع بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها الباحث .

المبحث الأول منهجية البحث

مشكلة البحث:

تشكل المحاسبة الإبداعية تهديدا كبيرا للمصالح المساهمين والأطراف المستفيدة من التقارير المالية للمنشآت نتيجة الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبين مستغلين ذكائهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير المحاسبية للتلاعب بالارقام بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية واعطاء بيانات مضللة نتيجة ممارسة المحاسبة الابداعية، وبما ان المدققين الخارجيين (مراقبي الحسابات) بوصفهم وكلاء المساهمين وأصحاب المصالح في إبداء الرأي الفني المحاييد بالقوائم المالية، فان عليهم مسؤولية في عدم الكشف عن تلك الممارسات والاجراءات المتبعة في الوقت الذي يجب ان يرقى سلوك مزاولي المهنة الى تحقيق اهداف مستخدمي القوائم المالية.

أهمية البحث:

تزايد الاهتمام بمنع وكشف الجوانب السلبية للمحاسبة الابداعية من قبل المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق، وجرى إصدار العديد من المعايير والتوصيات للمدققين الخارجيين في الكشف عن تلك الممارسات، وتأتي أهمية البحث كمساهمة متواضعة لإبراز وتحديد دور المدقق الخارجي في ظل هذا الاهتمام وضعف البيئة الرقابية لدى اغلب المنشآت .

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- 1-تسليط الضوء على مفهوم واهداف ومستخدموا البيانات المالية.
- 2-التعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية والتلاعب بالنتائج .
- 3-تسليط الضوء على مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف وتشخيص ممارسات واجراءات اداراتالوحدات الاقتصادية ومحاسبيها تحت مسمى المحاسبة الإبداعية.

فرضية البحث:

ينطلق البحث من الفرضيتين الآتيتين:

- 1-للمحاسبة الابداعية تأثير مباشر على صدق وعدالة عرض القوائم المالية .
- 2-تتأثر فاعلية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية بمستوى التمسك الاخلاقي بقواعد السلوك المهني الذي يؤدي الى التوافق مع المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً.

أسلوب البحث:

1- أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث في اغناء الجانب النظري للبحث على الكتب والدوريات العربية والاجنبية وشبكة المعلومات (الانترنت) فضلا عن اراء الاساتذة والمتخصصين ميدانيا في المؤسسات موضوع البحث . وفي الجانب التطبيقي تم الاعتماد على استبانة لغرض جمع البيانات حيث وزعت على مستثمرين (اصحاب شركات) , مديري الحسابات ومديري التدقيق في مجموعة من الشركات , مدققين خارجيين (محاسبين قانونيين ومراقبي حسابات) بواقع (34) استثمارة موزعة تم استرداد (30) استثمارة منها فقط اي ان نسبة الاستجابة بلغت (88,24%) من مجموع الاستثمارات الموزعة . تكونت الاستثمارة من قسمين : يتضمن القسم الاول معلومات شخصية عن العينة موضوع البحث وتضمن القسم الثاني مجموعة من الاسئلة المتعلقة بمتغيرات البحث وهي بثلاثة اجزاء يتعلق الجزء الاول بقياس مستوى المحاسبة الابداعية بواقع (18 سؤال) ويتعلق الجزء الثاني بالقوائم المالية وبواقع (5 اسئلة) اما الجزء الثالث يتعلق بقياس مستوى الاخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات بواقع (7 اسئلة) . عرضت استثمارة الاستبانة على مجموعة من الاساتذة المتخصصين وبناءا على الملاحظات العلمية التي تقدموا بها حول الاستثمارة ومدى وضوح فقراتها للعينة موضوع البحث اجريت عليها التعديلات اللازمة كما اخضعت الاستثمارة الى اختبارات الثبات وكانت النتائج مطمئنة على استخدام الاستثمارة .

2- اساليب القياس والتحليل

بهدف معالجة البيانات احصائيا ومن اجل التوصل الى مؤشرات دقيقة تخدم اهداف البحث واختبار صحة فرضيتي البحث , فقد اعتمد الباحث الاساليب الاحصائية وكما يلي :- متوسط الاتجاه , الانحراف المعياري , الوزن المئوي المرجح , والترتيب لغرض تحديد مستوى اهمية الفقرات الفرعية والمتغيرات الرئيسة للبحث .

مجتمع وعينة البحث:

شملت العينة مجموعة من المستثمرين ممن تتوفر لديهم القدرة المالية للاستثمار في القطاعات الاقتصادية , ومدراء الحسابات ومدراء التدقيق في بعض شركات القطاع الخاص , فضلا عن عدد من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات لما لهم من دور في تدقيق هذه المؤسسات وابداء الرأي الفني المحايد بالقوائم المالية , مما يعني انهم المعنيون اكثر من غيرهم في مجال اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية وبيان تأثيرها على القوائم المالية وقد وزعت (34) استثمارة بلغ عدد الاستثمارات المسترجعة والصالحة (30) استثمارة فقط .

المبحث الثاني

الجانب النظري

اولا : البيانات المالية:

مفهوم البيانات المالية :

أن المتعارف عليه في ميدان المحاسبة ، هو أن مصطلح البيانات المالية يشمل قائمتي الميزانية العمومية والدخل ، ألا أن البيانات المالية يمكن تحديدها بأنها الناتج النهائي لوظيفة المحاسبة ، وبعد عمليتي التحديد والقياس للمعاملات يجب توصيل البيانات المالية إلى مستخدمها لغرض اتخاذ القرارات .

كما يمكن القول بأن البيانات المالية تمثل المخرجات الرئيسة لنظام المحاسبة المالية الذي يعتمد على تحديد للأحداث موضوع اهتمام المحاسب التي يخضعها بعد ذلك لإجراءات القياس المحاسبي ويشتمل ذلك على العديد من عمليات تشغيل البيانات بقصد التوصل إلى مقاييس محاسبية وبيانات يلزم الإفصاح عنها في البيانات المالية . (الكعبي ، 2003 : 43) .

وتشمل البيانات المالية : (العظمة والعدلي ، المجلد الثاني ، 1986 : 46)

أ. قائمة المركز المالي (الميزانية) .

ب. قائمة الدخل .

ج. التغيرات في المركز المالي.

د. قائمة الإرباح المحجوزة .

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مخرجات النظام المحاسبي بأربع قوائم مالية ذات غرض عام لتزويد المستخدمين بمعلومات محاسبية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وقد حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية بالآتي:-
أ- قائمة الميزانية العمومية (المركز المالي).

ب - قائمة الدخل.

ج - قائمة تبيين كامل التغيرات في حقوق المساهمين أو التغيرات في حقوق المساهمين
عدا عن تلك الناشئة عن العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات عليهم.

د- قائمة التدفق النقدي

أما في العراق فإن البيانات المالية للمنشآت والشركات العامة والمختلطة فإنها تعد حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد منذ سنة 1983 . أما الشركات الخاصة والمشمولة بالمادة السادسة من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 ، وهي (الشركات المساهمة ، المحدودة ، التضامنية والمشروع الفردي) فإنها مشمولة بتطبيقات (النظام المحاسبي للشركات) الصادر بموجب التعليمات رقم (1) لسنة 1985 اعتباراً من 1985/1/1 ثم التعليمات رقم (1) لسنة 1998 واعتباراً من 1999/1/1 . وتشمل البيانات المالية بناءً على ذلك .:

- أ. تقرير مراقب الحسابات .
ب. قائمة الميزانية العامة المقارنة .
ج. قائمة العمليات الجارية المقارنة .
د. قائمة الدخل المقارنة .
هـ. القوائم التفصيلية الملحق المقارنة .
و. تقرير مجلس الإدارة في الشركات المساهمة ، وتقرير المدير المفوض في الشركات الأخرى ، (الكعبي ، 2003 : 44-45)

وإن مثل هذه القوائم تعد وتقدم على الأقل سنوياً وهي موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين
وبما أن قائمتي الميزانية العمومية والدخل يمثلان العمود الفقري للبيانات المالية ، فيفضل إعطاء إيضاحات عنها للتعريف بها .
قائمة الميزانية العمومية :

“ وهي القائمة التي تبين ما للشركة من أصول وما عليها من التزامات ، وذلك من تاريخ معين . ويمثل هذا التاريخ لحظة زمنية معينة ، إذ ستؤدي حدوث معاملة مالية بعد ذلك التاريخ إلى تغيير تركيبة الأصول أو الالتزامات وحقوق الملكية أو في كليهما “ . (الكعبي ، 2003 : 45) .
كما أنها تمثل "كشفاً يوضح الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية ومصادر الحصول على تلك الموارد في لحظة زمنية معينة" (العادلي وآخرون، 1986: 78) ويرى الراشد "أن الميزانية ما هي إلا نافذة يصل من خلالها مستخدمو المعلومات على حقيقة الوضع المالي لوحدة معينة وهي بالنسبة لهم مصدر معلوماتي مهم" (الراشد، 1995: 22).

قائمة الدخل :

تعد قائمة الدخل من القوائم المالية الأساسية "إذ تتضمن جزءاً كبيراً من المعلومات المفيدة والملائمة لأنها قائمة حركة تغطي الفترة بين تاريخي قائمة الميزانية".
(Anthony and Recce, 1995: 64)

“ وهذه القائمة تبين نتيجة عمليات الشركة خلال فترة زمنية معينة . فهي تظهر لنا تجميعات الإيرادات خلال فترة مخصصاً منها تجميعات المصروفات خلال تلك الفترة ، وصولاً إلى صافي الدخل (فائض أو عجز) للفترة الزمنية “ . (الكعبي ، 2003 : 45)

وفضلاً عن ذلك هنالك تعريف آخر للباحثين : (ميجس وميجس ، 1988 : 183)
“ وهي قائمة تستخدم لتقويم أداء شركة معينة عن طريق مقابلة الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها في فترة محاسبية معينة . فهي تقصح عن صافي الدخل أو الخسارة “

أهداف البيانات المالية :

لقد حدد مجلس المعايير المحاسبية (FASB) أهداف البيانات المالية في قائمة مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC NO.1) الصادرة 1978 على ضوء تقرير تروبلود Trueblood المنجز في سنة 1973 وكانت : (, Belkaoui 120-122 : 2002)

أ. الهدف الأساسي: من البيانات المالية هو توفير معلومات تفيد في اتخاذ قرارات اقتصادية .

ب. الهدف الثاني: خدمة تلك الطائفة التي لها السلطة أو القدرة أو الإمكانات على طلب المعلومات مباشرة ، ولذلك فإن هذه الطائفة تعتمد على البيانات كمصدر أساسي لتوفير المعلومات عن النشاط الاقتصادي للشركة .

ج. الهدف الثالث: إمداد المستثمرين والمقرضين بالمعلومات التي تفيدهم في إجراء التنبؤات والمقارنات وإجراء التقييم لأحتمالات التدفقات النقدية المستقبلية (من حيث مقدار وتوقيت هذه التدفقات ودرجة عدم التأكد) .

د. الهدف الرابع : إمداد القراء بالمعلومات لغرض التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الشركة على تحقيق الأرباح . ويشير هذا الهدف إلى أن التدفقات النقدية الداخلة تعد أفضل أساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة .

هـ. الهدف الخامس : إمداد القراء بمعلومات تفيد في تقرير مدى قدرة إدارة الشركة على استخدام مواردها في تحقيق الأهداف بفعالية .

و. الهدف السادس : توفير معلومات فعلية وتقديرية عن تلك العمليات والإحداث التي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الشركة على خلق الربحية .

ز. الهدف السابع : توفير معلومات عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الشركة على تحقيق الربحية .

ح. الهدف الثامن : توفير قائمة بالأرباح الدورية التي تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الشركة على تحقيق الأرباح .

ط. الهدف التاسع : توفير معلومات مفيدة عن قدرة الشركة على تحقيق الأرباح عن طريق قائمة بالأنشطة التمويلية .

ي. الهدف العاشر : توفير معلومات للأغراض التنبؤية . إذ يجب توفير معلومات عن التنبؤات المالية كل ما تبين إنها تزيد من إمكانية القارئ في الوثوق بالتنبؤات المتوصل إليها .

ك. الهدف الحادي عشر: أحد أهداف البيانات المالية للهيئات الحكومية وذلك التي لا تهدف إلى الربح ، هو توفير معلومات تفيد في تقييم فاعلية إدارة الموارد في تحقيق أهداف تلك الهيئات الحكومية .

ل. الهدف الثاني عشر: هو إعداد تقارير عن تلك الأنشطة التي تؤثر على المجتمع ويمكن تحديدها وقياسها والتي تعد هامة لدور الشركة في المجال الاجتماعي .

مستخدموا القوائم المالية

تقوم المحاسبة المالية بمساعدة متخذي القرارات ، وذلك من خلال المعلومات المحاسبية المفيدة التي تقدمها لهم ، ويطلق على هؤلاء مصطلح (مستخدمو البيانات المالية) ويمكن تقسيم الجهات التي تتشكل منها الأطراف المستفيدة من البيانات المالية إلى مجموعتين هي الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية . وتتكون الأطراف الداخلية من إدارة الشركة التي تستفيد من المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة ، والتي بإمكانها الحصول على معلومات تفصيلية بفضل موقعها داخل الشركة .

أما الأطراف الخارجية فهم المساهمون والدائنون (حملة السندات والبنوك وغيرهم) وكذلك المستثمرون الحاليون والمحتملون والمحللون الماليون ، والجهات الحكومية فضلاً عن المنظمات المهنية . (الكعبي ، 2003 : 51) .

كما ان لجنة المعايير الدولية للتقارير المالية حددت مستخدمي القوائم المالية بالاتي:-
أولاً: يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين الموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين والآخرين والعلماء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لتلبية بعض من احتياجاتهم المختلفة من المعلومات.

ثانياً: بينما لا يُمكن للقوائم المالية أن تلبي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك احتياجات مشتركة لهم جميعاً وحيث أن توفير بيانات حالية تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال المضارب للمشروع، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية.

ثالثاً: يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في عرض البيانات المالية للمشروع وكذلك الاهتمام بالمعلومات التي تحتويها تلك البيانات كونها قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعد في القيام بالتخطيط، واتخاذ القرارات ومسؤوليات الرقابة، فضلاً عن امكانيتها في تحديد شكل هذه المعلومات الإضافية ومحتواها لكي تلبي احتياجاتها الذاتية (لجنة المعايير الدولية، 2006: 34-36).

يُعد من الصعب توفير المعلومات التي تلبي احتياجات هذه المجموعات المتنوعة من المستخدمين في شكل واحد للمعلومات المالية، ولذلك يتم تخصيص التقرير المالي الخارجي لتلبية الاحتياجات من المعلومات لأثنين من المجموعات الأساسية ويتمثلان في المستثمرين والدائنين. ((ميجز وآخرون) ترجمة الديسبي وباسيلي ، 2006: 22).

علما ان أهم ما يبحث عنه مستخدمي القوائم المالية هو التنبؤ بالأرباح، إذ إن الأرباح هي أساساً زيادة قيمة الأسهم التي يحملونها، وهي التي تشجع المقرضون على تحمل مخاطر إقراض أموالهم للشركة، وكذلك نتيج إمكانيات التوسع في المستقبل. (زايد ترجمة (Noreen and Garrison) ، 2006 : 944).

ثانياً / الإبداع في القوائم المالية

وصف المحاسب كأنه فنان في الطين الفخاري فإذا أعطي الطين فمن الممكن أن يصنع منه أي شيء يطلب منه الزبون . وكذلك في المحاسبة يمكنه التلاعب بالأرقام على جانبي الربح والخسارة (5: 1998, Alam). فقد توجي بعض الشركات أنها تمارس خطأً مصممة للتفسير على كونها محملة بالديون بدلاً من كونها ذات موارد لها سيولتها والعكس صحيحاً , وهذا يعود إلى مرونة القواعد المحاسبية من جهة وصلابة قانون الشركات الذي فسخ المجال الواسع للشركات لإظهار موقفها المالي بشكل أفضل.

فعندما تهتر ثقة مستخدمي القوائم المالية في افصاحات الإدارة واكتشاف بعض المخالفات المحاسبية فإن نتيجة ذلك تنعكس على النتائج المالية للفترة الحالية وما قبلها والتي تؤدي إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة الفترات السابقة. فالنظرة العامة إلى المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسة خادعة وغير مرغوب فيها وتحليلاً لبعض الإجراءات التي يمكن أن تساعد في تقليص مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتشخيص التطورات الحديثة في المعايير المحاسبية العالمية (IASs).

التلاعب بالنتائج

وهو كل الممارسات التي يمكن استخدامها لتعديل النتائج المالية الواردة وكذلك المركز المالي ولتغيير الانطباع عن أداء الوحدات الاقتصادية. في الوقت الذي يكون للعب في الأرقام المالية مسميات وأشكال مختلفة، إلا إن ذلك الفعل له هدف نهائي واحد وهو:- "خلق انطباع متغير عن أداء منشآت الأعمال، وعن طريق تغيير انطباع مستخدمي القوائم المالية عن أداء المنشأة، فإن الإدارات التي تمارس لعبة الأرقام تسعى إلى بعض النتائج المرغوبة" (حماد، 2006: 407). مثل توصيل رسالة للمستثمرين بأن الوحدة الاقتصادية ذات قدرة كسبية أعلى مما يساعد على تعزيز أسعار الأسهم (حماد، 2004: 300).

إن لهذه اللعبة مسميات كثيرة وتتخذ أشكالاً مختلفة وكما يلي :-
(Mulford & Comiskey, 2002: 3).

المحاسبة الجريئة

اختيار قوي ومقصود وتطبيق لمبادئ المحاسبة لغرض تحقيق نتائج مرغوبة و مكاسب حالية أعلى ولا يهم أن كانت تلك الممارسات المتبعة هي بموجب GAAP أم لا.

إدارة المكاسب

تلاعب نشط في المكاسب المستهدفة المحددة مسبقاً التي وضعت من قبل الإدارة، أو أن يكون تنبؤ عمل من قبل احد المحللين.
تمهيد الدخل

هو أحد أشكال إدارة المكاسب المصممة لإزالة أثر التذبذب عن مستوى سلسلة المكاسب الاعتيادية متضمنة خطوات تقليل اوخزن الأرباح خلال السنوات التي تحقق فائض بنتيجة نشاطها لاستخدامها خلال السنوات التي تحقق عجز بنتيجة النشاط .
تقديم التقارير المالية المزيفة
وهي البيانات المغلوطة تعمداً والتي تتصف بأنه تم حذف أو أظهر ارقام في البيانات المالية وفيها إصرار على كونها زائفة بواسطة إجراءات إدارية مدنية أو إجرامية.

ممارسات المحاسبة الإبداعية
أي خطوة أو خطوات تستعمل للتلاعب بالأرقام المالية وتقديم التقارير المالية المزيفة وأية خطوة نحو إدارة المكاسب أو تمهيد الدخل.
إن التلاعب بالأرقام المالية يتم من خلال تغيير النتائج المالية الواردة في الوضع المالي او في التقارير بشكل فعال (الميزانية العمومية و كشف الدخل وكشف التدفق النقدي) في مبالغ معينة وباتجاه معين. ويمكن للوحدة الاقتصادية تحقيق ذلك عبر تطبيق السياسة المحاسبية أو الإبلاغ المالي المزور (The wall-street Journal, Aug., 1998: P. A1). وهناك عدة طرق للقيام بهذا التلاعب منها:-

اختيار السياسة المحاسبية وتطبيقها
إن اختيار السياسة المحاسبية وطريقة تطبيق تلك السياسة من قبل الوحدة الاقتصادية في اعداد القوائم المالية تعتبر من إحدى الطرق التي يتم التلاعب من خلالها بالأرقام المالية ، فالشركات التي تقدم على هذا التلاعب بالبيانات تقوم باستخدام المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية (Mulford and Comiskey, 2002: 19).
المرونة في الإبلاغ المالي
إن المرونة في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP قد يؤدي الى تسجيل نتائج لشركات تعمل في ظروف مماثلة ، نتائج غير مماثلة .
وكمثال على ذلك يمكن للوحدة الاقتصادية تطبيق تلك المبادئ في مجالات تحديد كلفة الخزين ، تحديد عوائد البرمجيات ، استهلاك شهرة المحل.

التطبيق الجزئي لـ GAAP
إن احد اهداف تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP هو العرض الدقيق للنتائج ، وإن استغلال بعض الشركات لمرونة الإبلاغ المالي او تعدي الخطوط المرسومة لها كالتطبيق الجزئي لـ GAAP بهدف تغيير نتيجة نشاطها او وضعها المالي لخلق انطباع مفضل عن ادائها. من اجل تحقيق بعض المنافع من ممارسة التلاعب بالأرقام المالية. (حماد، 2006: 434).

أدارة المكاسب

أن إدارة المكاسب هو شكل خاص من التلاعب بالأرقام المالية، حيثُ تستخدم إدارة المكاسب مرونة GAAP لتوجيه المكاسب الواردة في التقارير للوصول إلى أهداف معينة منها زيادة الحوافز الإدارية أو تقليل المدفوعات الضريبية أو تقليل تكاليف الاقتراض... الخ. (Mulford and Comiskey 2002: 30). وتسمى إدارة المكاسب بتسوية الدخل أو الأرباح والسبب هو أن ممارسة إدارة الأرباح تهدف لبيان خط ربحي سلس يشير إلى مستوى أقل من عدم التأكد والمخاطرة للأرباح. (Mulford and Comiskey, 2002: 31).

خزن الارباح لسنين قادمة

تستخدم الوحدة الاقتصادية في السنين التي تحقق فيها ارباح جيدة افتراضات غير واقعية لتخمينات المطلوبات، حيثُ يُمكن استخدام ممارسات تحديد عائدات أكثر تحفظية لتأجيل العائدات وتقليل مكاسب حالية وفي هذه العملية التي يطلق عليها "الاحتياطي المخزون" يكون بإمكان الوحدة الاقتصادية تخزين مكاسبها وأدخاراتها لسنوات لاحقة لا يتحقق فيها ربح كبير يصل إلى النسبة المتوقعة تحقيقها من الربح لاستخدامه في السنة غير جيدة الربح أو بطيئة الربح ، على شكل تخفيض لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو تمديد العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة لتقليل النفقات وزيادة المكاسب .

نفقات الحمام الكبير (المغطس)

قد تقرر بعض الشركات في السنة قليلة الربح استهلاك موجوداتها ببيع كلي، وبهذا الاجراء فإن الميزانية ستنظف وتصبح تحفظية، وبهذه الطريقة لن يكون هناك سوى نفقات قليلة لا تعتبر كعائق أمام إرباح السنين اللاحقة. (Mulford and Comiskey, 2002: 33).

النفقات الخاصة

بهذه الطريقة عندما تستخدم النفقات بشكل غير صحيح فإنه بالإمكان استخدامها لاستيعاب ما يُمكن أن يُعتبر نفقات تشغيلية. ويتم ذلك من خلال استخدام احتياطات لم تكن متماشية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً , والهدف النهائي لهذا الإجراء يكون لاعادة أرباح الوحدة الاقتصادية إلى خط الأهداف المحددة في السابق. (SEC. June, 1999).

ثالثاً/ مسؤولية مراقب الحسابات تجاه إعداد القوائم المالية

إن مسؤولية المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها.

وقد أوضحت المادة (136) من قانون الشركات العراقي ذي الرقم (21) لسنة 1997 التزامات مراقب الحسابات على النحو الآتي:

على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركات المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى ، وفي الأحوال كافة يجب أن يتناول مراقب الحسابات المسائل الآتية:

مدى سلامة حسابات الشركات وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالإطلاع على المعلومات التي يطلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.

ومدى تطبيق الشركة للأصول المحاسبية المرعية ولا سيما تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة.

وكذلك مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة أعمالها.

وقد جاء بالمادة (40) الفقرتين (هـ،و) من قواعد السلوك المهني العراقية لسنة 1983 بأن يراعي مراقب الحسابات الأمور المبينة في الحد الأدنى من عمله:

الفقرة (هـ): على مراقب الحسابات أن يحصل على ما يكفي من الاستشهادات والاختبارات التدقيقية ليتمكن من بيان رأيه حول المعلومات المالية على وفق الضوابط الآتية وعلى أن توثق أعماله بأوراق عمل أصولية:

إن المعلومات المالية قد تم اعدادها إستناداً للمبادئ المحاسبية المقبولة وإنها قد طبقت باستمرار.

إن هناك عرضاً وافياً لجميع الأمور الجوهرية اللازمة لتكون المعلومات والبيانات المالية معروضة بصورة صحيحة وعادلة.

الفقرة (و): يجب أن يتضمن تقريره رأياً واضحاً حول البيانات المالية .

وعلى ضوء ماتقدم يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة في عملية التدقيق.

العناية المهنية :

في التدقيق العناية المهنية يُقصد بها المعيار الدولي الثالث من المعايير العامة (الشخصية) ((التزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته المهنة ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المدقق، هذا فضلاً عما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية)) (الصبان، 1988: 81).

نص المعيار الثالث من المعايير العامة لمعايير التدقيق المتعارف عليها ان يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة في مرحلتي العمل الميداني واعداد التقرير فالعناية المهنية للمدقق أو ما يطلق عليها العناية التدقيقية تمثل الاهتمام الذي يحكم أو يسيطر على كفاءة التدقيق من قبل المدقق (Mantz&Sharaf, 1961, P: 131) عليه فان المهنة أوجبت واجباً عاماً لبذل هذه العناية وفي هذا الصدد يقول (Reid) نقلاً عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (بدون سنة، 279): ((ان الرجل العاقل إذا كانت مهارته واجتهاده حملاً للاعتماد من قبل الغير فان أمامه في رأيي ثلاثة بدائل: أولاً: إذ يمكنه ان يمتنع.

ثانياً: يعطى المعلومات مشفوعة بتحفظ يعلن فيه انه لا يتحمل اية مسؤولية. ثالثاً: يقبل الإجابة بدون أي تحفظ وفي هذه الحالة فانه يطلب منه ان يبذل العناية والمهارة المعقولة فهو ليس الرجل في قمة المهنة وانما يبذل المهارة أو المهارات الاعتيادية لمدقق اعتيادي)).

وعلى المدقق ان يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الاشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الاثبات وفي هذا الصدد يقول كولي (Cooley):-

(كل من عرض خدماته على الغير وقبلت خدماته أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد. وإذا عرض أحد خدماته للقيام بأي من الأعمال التي تتطلب مهارة خاصة كان من المسلم به ان يلزم نفسه أمام الملاء بأن لديه تلك الدرجة من المهارة التي يملكها عادةً غيره ممن يقومون بالأعمال ذاتها. وفي حال عدم صحة ادعاءاته فانه يكون قد ارتكب نوعاً من الغش بحق كل من استخدمه استناداً إلى ما جاهر به علناً، ولكن ليس من أحد سواء أكان ماهراً أو لم يكن يتعهد بأن المهمة التي يتولاها سيتم انجازها بنجاح ودون أي غلط أو خطأ، ان ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة عن الخطأ، كما وانه سيكون مسؤولاً أمام من يستخدمه عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة لا عن أية خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ في التقرير) (Thomas. Cooley: 1932: p: 335-336).

ولا شك أن إخلال مراقب الحسابات بواجباته ومسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها على الوجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية.

أنواع المسؤولية: -

هناك عدة أنواع من المسؤولية يتعرض لها مراقب الحسابات عند الإخلال بواجباته المهنية عند قيامه بعملية التدقيق الاعتيادية وهي كما يلي:
المسؤولية القانونية:

عندما يهمل المدقق في أداء واجبه فإنه يتعرض للمساءلة فإذا أخفى في تقريره بعض الأمور المادية التي كان من المفترض الإفصاح عنها في تقريره عرض نفسه للعقوبات. وبصفة عامة يجب أن ينطوي الإهمال أو الجريمة على كل من الفعل والنية الإجرامية , ويمكن استنتاج النية الإجرامية من حقائق الحالة حيث يفترض إن المتهم يهدف إلى تحقيق النتائج الطبيعية والمحتملة لفعله (توماس , 1989 : 237) . وذلك نظراً للدور الكبير الذي تلعبه مهنة مراقبة الحسابات في المجتمع , فإن التشريعات القانونية قد وضعت ممارسي تلك المهنة تحت طائلة القانون في حال مخالفتهم للأنظمة والتعليمات التي تحدد عمل هذه المهنة التي وضعت لحماية جمهور المستثمرين والمجتمع.(القاضي ودودح، 1999:106) .

حيث نصت المادة (218) من قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 على الآتي :
((كل مسؤول في شركة أعطى عن عمد بيانات أو معلومات غير صحيحة إلى جهة رسمية حول نشاط الشركة أو أسهم أعضائها أو حصصهم أو كيفية توزيع الأرباح , يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن ألف دينار ولا تزيد على ثلاثة آلاف دينار أو بالعقوبتين معاً)) (حياوي , 2005 : 105) .

المسؤولية المهنية (التأديبية):-

تحمل القواعد والمعايير المنظمة لمهنة التدقيق بين ثناياها عقداً "ضمنياً" بين المهنة والمجتمع إذ يمنح المجتمع مزاوولي المهنة حق تنظيم شؤونهم بأنفسهم عن طريق النقابات والمنظمات المهنية التي تكون مسؤولة عن إعطاء إجازة لأعضائها بمزاولة المهنة , وإصدار المعايير والإرشادات التي تكون بمستوى مقبول من المجتمع , فضلاً عن صلاحية هذه النقابات والمنظمات في محاسبة أعضائها الذين يزاولون مهنة التدقيق عن ما يصدر عنهم من سلوك خاطئ يضر بالمجتمع عن طريق لجان التأديب التابعة لها . (الألوسي , 2003 : 151)

والمدقق شخص طبيعي يزاول مهنة رفيعة وفي المقابل يتوقع منه الوصول إلى درجات رفيعة من السمو في عمله واحترامه مهنته , من هنا كان حرياً " به بذل العناية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق والقيام بها على أكمل وجه بغض النظر عن الظروف والمستجدات التي تطرأ في أثناء سير العمل . فعلى المدقق القيام بفحص المعلومات التي يراها ضرورية والحصول على الإثباتات اللازمة وإن يكون أفصاحاً كافياً" وفي المقابل لا يفصح عن المعلومات التي تعد من أسرار العميل . وكما مر سابقاً " فهناك عقوبات انضباطية تجابه المدقق قبل المنظمات المهنية التي ينتمي إليها والتي تعد من مؤسسات المجتمع المدني فيما إذا خالف قواعد وأصول المهنة المتعارف عليها أو عند قيامه بعمل من شأنه الأضرار بكرامة المهنة .(الطحان , 1976 : 76)

المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية:-

يشير مصطلح المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية الى مجموعة من التصرفات السلوكية والمادية والمعنوية التي تتصل بقضايا عريضة تهتم البيئة مثل : التلوث والفقر والبطالة والتلاعب والتضخم ...الخ. وطبقا لذلك فإن المنشأة التي تساهم بممارستها في إحداث التلوث البيئي ، وسوء استخدام ثروات ورؤوس أموال المجتمع وما شابه ذلك ، لا تقدر مسؤوليتها الأخلاقية والاجتماعية تجاه البلد والمجتمع الذي تعيش في كنفه ، بعبارة أخرى إن المنشأة لم تعد حرة في تصرفاتها تجاه البيئة والمجتمع بل تحكمها مسؤولية أخلاقية واجتماعية ، أما أن تكون طوعية نابعة من قناعة إدارتها بأن المجتمع والبلد له دين عليها ، أو أن تكون إلزامية مفروضة بموجب قوانين داخلية أو خارجية دولية. (عقيلي، 2001: 128) .

رابعاً/ مسؤولية مراقبة الحسابات عن إكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية .

إن العرف السائد في مزاولة المهنة تقتضي من مراقب الحسابات الدقة في العمل وعدم اعتماد أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة ، وعلى الرغم من أن أية منشأة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتق مراقب الحسابات مسؤولية تقويم تلك الإجراءات والاختناص بمقدار ملائمتها وكفايتها (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، 1999 : 4)

وحتى يتفادى مراقب الحسابات المسؤولية فإن عليه الإلمام بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من المنشأة والتحقق منه عن طريق الملاحظة والمتابعة واستعمال قوائم الاستقصاء وكذلك تحديد مقدار دقة الإجراءات الموضوعية وتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً" . هذا وعندما يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية فإنه يعد مسؤولاً" عن تحديد مقدار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية ، وانه يعد مسؤولاً" كذلك عن تحقيق اختبارات الالتزام . وعلى هذا الأساس يمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها مراقب الحسابات هما :

الاول :-وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية .

الثاني :-عدم اكتشاف مراقب الحسابات هذه الأخطاء .(جربوع ، 2000 : 240-241)
لقد بين معيار التدقيق الدولي رقم (240) الموسوم " مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ " إرشادات مفيدة لتفادي المسؤولية ، إذ على المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق على وفق المعايير الدولية للحصول على تأكيد معقول . وتعرف عملية التأكيد على إنها عملية يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين فضلاً عن الطرف المسؤول عن نتيجة تقويم الموضوع أو قياسه على أساس المقاييس .

على إن البيانات المالية مأخوذة كلها خالية من الأخطاء الجوهرية سواء أكان ذلك بسبب الاحتيال أم الخطأ . مع العرض إن المدقق لا يمكنه الحصول على تأكيد مطلق بأنه سيكتشف الأخطاء الجوهرية كافة بسبب عوامل عدة منها الحكم الشخصي , استعمال الفحص ومحددات الرقابة الداخلية ناهيك عن إن الكثير من أدلة الإثبات أضعافاً وليس قاطعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC , 2007: 276).

وعند وجود ما يدل على أن القوائم المالية لم تعرض بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها بسبب قصور في أمور محاسبية، ففي هذه الحالة يجب على المدقق ان يحتفظ في رأيه أو يصدر رأياً معارضاً لما تقضي به الفقرة (3549) من معيار التقارير السعودي، وفي كلتا الحالتين على المدقق ان يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين وصفاً كاملاً للقصور في الامور المحاسبية، وكيف والى اي حد تأثرت القوائم المالية بذلك القصور في الامور المحاسبية و/ أو (ما إذا كان ممكناً) المعلومات غير الموضحة التي يراها المدقق ضرورية لأكمال الإفصاح في القوائم المالية. (لجنة معايير المراجعة بالهيئة السعودية، 2003).

إن إزدياد مستوى وعدد الاتهامات الموجهة للمدققين وصعوبة الحصول على المعلومات من قبل الشركات للنظر في موضوع اخطار التدقيق في حالة وقوع الزبون في مصاعب مالية، هناك دافع واضح للشركات لمقاومة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي قد يكون لها تأثير معاكس مما يسبب مشاكل لا للشركة فقط بل بصورة غير مباشرة للمدققين (Griffiths, 1987: 186) كذلك لا بُد للشركة أن تحتفظ ببعض المرونة في حساباتها، تنعكس هذه المرونة بأن تمتزج بعنصر من الواقعية والتي تضمن عدم إساءة استعمال هذه الفرص، حيث توفر تشجيعاً لظهور نتائج أكثر إستقامة وغير مشوهة. إن المحاسبة الإبداعية إذا استعملت بشكل صحيح وبحكمة قد تساعد على أن تفهم بشكل افضل للأعمال المالية للشركة طالما أفصحت الشركة عما فعلته وقدرت التأثيرات المالية لمختلف المعاملات المحاسبية فإن المستثمر ستكون بحوزته المعلومات الضرورية لتقييم أعمال الشركة كما سيكون بإمكانه القيام بمقارنة صحيحة مع الشركات الأخرى. (Griffiths 1987: 187-188).

من الصعب تحديد الأسس أو الافتراضات التي استعملتها الشركة عند إعداد حساباتها، ما لم تقم المنظمات المهنية بتوفير تعريف أدق وأوضح لما يعنى بالموقف الحقيقي والمستقيم سيصعب على المدققين أن يتخذوا إجراء واسع النطاق على ضوء سوء استعمال المحاسبة الإبداعية لكن الأهم هو ما يسند ذلك هو إذا كانت المعايير المحاسبية قد تم تفسيرها بشكل افضل وهذا ما سيوفر للمدققين التشجيع الذي يحتاجونه للتشدد في موقفهم تجاه الممارسات المشوهة للمحاسبة الإبداعية، أن ذلك الموقف قد يكون يوجي الاتهامات بالإهمال الموجه ضد المدققين حول أعمالهم لزبان تم إفلاسهم. (Griffiths, 1987: 186).

إن القوائم المالية المزورة (المغشوشة) هي عبارة عن حالة خاصة من حالات الغش. ويُمكن تعريفها على أنها تصرف طائش بإضافة أو حذف عناصر القوائم المالية والتي

ينتج عنها قوائم مالية مضللة وغير صحيحة. وليس المقصود هنا القيام بعمليات اختلاس أو سرقة، بل المقصود تحسين القوائم المالية وإظهارها بصورة أفضل عما هي عليه وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم أو الحصول على قروض وغيرها من الأهداف. (الجعفري، 2006: 67). أن مسؤولية مراقب الحسابات حول اكتشافه لمثل هذه الأعمال قد تمثلت في إصدار مجموعة من التوصيات من قبل المجلس الوطني عن التقارير المالية المغشوشة National Commission on Fradulent Financial Reporting 1987 ومن ضمن هذه التوصيات ما يلي:-

يجب على مجلس معايير التدقيق ASB مراجعة وتعديل مسؤوليات مراقبي الحسابات حول اكتشاف التقارير المالية المزورة. وهذا يتطلب من المدقق ما يلي:-
إتخاذ خطوات إيجابية في كل عملية تدقيق لتقييم احتمال وجود تقارير مالية مزورة.
تصميم اختبارات لإعطاء تأكيدات معقولة حول اكتشاف مثل هذه التقارير في حالة وجودها إتخاذ خطوات كتحسين جودة التدقيق.
على ASB أن يعيد شكل وصياغة تقرير مراقب الحسابات بحيث يعطي تأكيدات معقولة ولكن ليست كاملة بأن القوائم المالية خالية من مثل هذه الاعمال.
يجب أن يتم أشراك من هم خارج المهنة في وضع معايير التدقيق مثل المستثمرين.
وكذلك فإن هذه التوصيات أشارت إلى ضرورة تغيير مراقبي الحسابات لنظرتهم وتعاملهم مع الإدارة على أساس نزاهتها وبدلاً من ذلك قيام مراقب الحسابات بعملية التدقيق مع الحذر المهني (دهمش، 2004: 9).

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

1- تحديد اهمية الفقرات الفرعية لمتغيرات المحاسبة الابداعية

جدول رقم (1)

ت	مضمون الفقرة	متوسط الاتجاه	الانحراف المعياري	الوزن المنوي المرجح	الترتيب
1	تعتبر المحاسبة الابداعية امر شائع	3,15	1,072	63	الخامس عشر
2	تعد المحاسبة الابداعية اداة شرعية في الاعمال	3,40	1,034	68	الرابع عشر
3	تعد المحاسبة الابداعية غير مقبولة في القوائم المالية	3,05	1,087	61	السادس عشر
4	ممارسة المحاسبة القضائية تحل مشاكل التزيف في المحاكم	3,82	0,896	76,40	الثامن

5	اتخاذ اجراءات عقابية من هيئات المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	3,87	0,981	77,40	السابع
6	استغلال مرونة التطبيقات المحاسبية من قبل المحاسب الذكي للحصول على قرارات تلائم مصالح الادارة	4,20	0,914	84	الاول
7	ايجاد مسببات سائدة لاستخدام المحاسبة الابداعية من قبل المحاسبين	3,97	0,778	79,60	الخامس
8	الزام الشركات باتباع سياسة محاسبية محدده كطريقة الاندثار , تقييم المخزون من قبل النظام المحاسبي الموحد يحد من المحاسبة الابداعية	3,78	0,980	75,60	التاسع
9	ضعف اجراءات الرقابة يؤدي الى اتساع مجال ممارسة المحاسبة الابداعية	3,70	1,226	74	العاشر
10	انعكاس الثقافة على اخلاقيات المحاسبين في اطاعة الادارة لتظليل نتيجة النشاط من خلال ممارسة المحاسبة الابداعية	3,54	1,056	70,80	الثالث عشر
11	تساهم المحاسبة الابداعية في رفع اسهم الشركات	3,70	1,011	74	العاشر
12	المحاسبة الابداعية هي مشكلة لايمكن حلها	2,45	0,980	49	السابع عشر
13	على الهيئات المحاسبية تقوية الجانب الاخلاقي لمهنة المحاسبة حتى لايلجأ المحاسبين لتبني المحاسبة الابداعية	3,91	1,110	78,20	السادس
14	المحاسبة الابداعية تساعد على تقليل النتائج القاسية او جعل التراجع ابطأ	3,75	0,929	71,40	الثاني عشر
15	التحصيل العلمي المختص في المحاسب والمدقق يحد من المحاسبة الابداعية	4,19	0,991	83,80	الثاني
16	الدورات التدريبية والتطويرية تحد من المحاسبة الابداعية	4,01	0,925	80,20	الرابع
17	الخبرة المهنية تحد من ممارسة المحاسبة الابداعية	4,06	0,939	81,20	الثالث
18	تعتبر المحاسبة الابداعية سبب من اسباب فجوة التوقع	3,59	0,997	71,80	الحادي عشر

اظهرت نتائج تحليل اجابات افراد العينة بأستخدام متوسط الاتجاه وكما موضح في الجدول رقم (1) ان الفقرات (6) استغلال مرونة التطبيقات المحاسبية (, 15) التحصيل العلمي (, 17) الخبرة المهنية (, 16) الدورات التدريبية (, 7) ايجاد مسببات سائدة (, 13) على الهيئات المحاسبية تقوية الجانب الاخلاقي (, 5) اتخاذ اجراءات عقابية (, 4) ممارسة المحاسبة القضائية (, 8) الزام الشركات باتباع

سياسات محاسبية محددة) , (9 ضعف اجراءات الرقابة) قد جاءت بالمراتب العشرة الاولى اذ سجلت متوسطات اتجاه هي على التوالي :- (4,20 , 4,19 , 4,06 , 4,01 , 3,97 , 3,91 , 3,87 , 3,82 , 3,78 , 3,70) وهذه المتغيرات تمثل اتجاها ايجابيا عاليا وهي الاكثر اهمية في التأثير بين المتغيرات الثمانية عشر في تحديد مستوى المحاسبة الابداعية في المؤسسات عينة البحث .

في حين ان الفقرات (1) تنفيذ المحاسبة امر شائع) , (3 المحاسبة الابداعية غير مقبولة في القوائم المالية) , (12 المحاسبة الابداعية مشكلة لايمكن حلها) قد جاءت في المراتب الثلاثة الاخيرة , سجلت متوسطات اتجاه تعكس الاتجاه السلبي الذي يتعارض مع الاتجاه الذي يتوقعه الباحث عن اهمية هذه الفقرات الثلاث في تحديد مستوى المحاسبة الابداعية في المؤسسات عينة البحث .

ويلاحظ في الجدول (1) متقدم الذكر ان جميع قيم الانحراف المعياري للفقرات الثمانية عشر لمتغير المحاسبة الابداعية هي مقاربة الى واحد صحيح وهذا يعني تجانس اجابات افراد العينة وتقاربها حول كل فقرة من فقرات المحاسبة الابداعية مما يسمح الى حد كبير بالحكم على دقة نتائج التحليل السابق الذي يتعلق بمؤشرات متوسط الاتجاه .

1- تحديد اهمية الفقرات الفرعية لمحور البيانات المالية

ت	مضمون الفقرة	متوسط الاتجاه	الانحراف المعياري	الوزن المئوي المرجح	الترتيب
19	تمثل القوائم المالية (قائمة المركز المالي , قائمة الدخل , قائمة التدفق النقدي , قائمة التغير في حقوق الملكية) مخرجات المحاسبة التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد المكز المالي والسيولة للشركات	4,36	0,652	87,20	الثاني
20	يعتمد المستثمرون على القوائم المالية في اتخاذ القرارات	3,54	0,981	70,80	الرابع
21	ان حاجات ورغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية مختلفة قد تفرض على المحاسب نماذج قياس	3,36	0,900	67,20	الخامس

مختلفة					
22	يعتمد مجلس ادارة الشركة على القوائم المالية عند اتخاذ القرار	3,88	0,840	77,60	الثالث
23	المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق توفر الاسس اللازمة لتحقيق الشفافية والمصادقية في القوائم المالية	4,59	0,532	91,80	الاول

اظهرت نتائج تحليل اجابات افراد العينة بأستخدام متوسط الاتجاه وكما موضح في الجدول رقم (2) ان الفقرات (23 المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق) , (19 القوائم المالية تمثل مخرجات المحاسبة) , (22 يعتمد مجلس ادارة الشركة على القوائم المالية) قد جاءت بالمراتب الثلاثة الاولى اذ سجلت متوسطات اتجاه هي على التوالي :- (4,59 , 4,36 , 3,88) وهذه المتغيرات تمثل اتجاها ايجابيا عاليا وهي الاكثر اهمية في التأثير بين المتغيرات الخمسة في تحديد مستوى القوائم المالية في المؤسسات عينة البحث .

وقد جاءت الفقرة (20 يعتمد المستثمرون على القوائم المالية) في المرتبة الرابعة وهي تعكس اتجاها ايجابيا ايضا في تحديد مستوى القوائم المالية من وجهة نظر افراد العينة .

في حين ان الفقرة (21 حاجات ورغبات مستخدمي القوائم مختلفة) قد جاءت في المرتبة الاخيرة , اذ سجلت متوسط اتجاه يعكس الاتجاه السلبي الذي يتعارض مع الاتجاه الذي توقعه الباحث عن اهمية هذا المتغير في تحديد مستوى القوائم المالية في المؤسسات عينة البحث .

وبلاحظ في الجدول رقم (2) متقدم الذكر ان جميع قيم الانحراف المعياري للفقرات الخمسة لمتغير القوائم المالية هي اقل من واحد صحيح وهذا يعني تجانس اجابات افراد العينة وتقاربها حول كل فقرة من فقرات القوائم المالية مما يسمح الى حد كبير بالحكم على دقة نتائج التحليل السابق الذي يتعلق بمؤشرات متوسط الاتجاه .

2- تحديد اهمية الفقرات الفرعية لمحور الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات

ت	مضمون الفقرة	متوسط الاتجاه	الانحراف المعياري	الوزن المئوي المرجح	الترتيب
24	يلتزم المحاسب والمدقق بالسلوك المهني (الثقة , الكفاءة المهنية , عدم التحيز , الموضوعية)	4,28	0,814	85,6	الثاني
25	يلتزم المحاسب والمدقق بالاسس الشرعية للاخلاق مثل (محاسبة الله تعالى , الامانة , التقوى , الاخلاص)	4,08	0,829	81,60	الرابع
26	وجود دليل لاخلاقيات المهنة مكتوب افضل من تبني موقف عقلائي يتم من خلاله توجيه جميع العاملين ضمن الوحدة الاقتصادية	3,95	0,984	79	الخامس
27	يعتبر مدخل الاخلاق في الفكر المحاسبي الذي يدور حول مفاهيم (العدالة, المساواة و الصدق) دليل عمل مهني للمحاسبة بعيدا عن ممارسة المحاسبة الابداعية	3,91	0,900	78,20	السادس
28	يتأثر المحاسب عند اعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية والتدقيقية	4,29	0,689	85,80	الاول
29	يتأثر المحاسب عند اعداد القوائم المالية بقواعد السلوك المهني	4,10	0,673	82	الثالث
30	تؤثر انظمة الرقابة الداخلية في التنفيذ السليم للعمل المحاسبي والتدقيقي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .	3,83	0,893	76,60	السابع

اظهرت نتائج تحليل اجابات افراد العينة بأستخدام متوسط الاتجاه وكما موضح في الجدول رقم (3) ان الفقرات (28 يتأثر المحاسب بالمعايير المحاسبية) , (24 يلتزم المحاسب والمدقق بالسلوك المهني) , (29 يتأثر المحاسب بقواعد السلوك المهني) ,

(25) يلتزم المحاسب والمدقق بالاسس الشرعية للاخلاق) قد جاءت بالمراتب الاربعة الاولى اذ سجلت متوسطات اتجاه هي على التوالي :- (4,29 , 4,28 , 4,10 , 4,8) وهذه المتغيرات تمثل اتجاها ايجابيا وهي الاكثر اهمية في التأثير بين المتغيرات السبعة في تحديد مستوى الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات في المؤسسات عينة البحث .

وقد جاءت الفقرة (26) وجود دليل الاخلاقيات المهنية مكتوب افضل من تبني موقف عقلاني) في المرتبة الخامسة وهي تعكس اتجاها ايجابيا ايضا في تحديد مستوى الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات من وجهة نظر افراد العينة .

في حين ان الفقرة (30) تؤثر انظمة الرقابة الداخلية في التنفيذ السليم للعمل المحاسبي والتدقيقي) قد جاءت في المرتبة الاخيرة , اذ سجلت متوسط اتجاه يعكس الاتجاه السلبي الذي يتعارض مع الاتجاه الذي توقعه الباحث عن اهمية هذا المتغير في تحديد مستوى الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات في المؤسسات عينة البحث .

ويلاحظ في الجدول رقم (3) متقدم الذكر ان جميع قيم الانحراف المعياري للفقرات السبعة لمتغير الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات هي اقل من واحد صحيح وهذا يعني تجانس اجابات افراد عينة البحث وتقاربها حول كل فقرة من فقرات الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات مما يسمح الى حد كبير بالحكم على دقة نتائج التحليل السابق الذي يتعلق بمؤشرات متوسط الاتجاه .

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا /الاستنتاجات :-

- 1- هناك جانب سلبي للمحاسبة الابداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والاعراف المحاسبية حيث يستغل ذلك بشكل غير اخلاقي بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية والتغطية على فشلها لتأخير افلاسها .
- 2- يمكن ان يكون للمحاسبة الابداعية جانب ايجابي فهي تتضمن مبادئ محاسبية واساليب للتعرف على التغيرات في بيئة العمل بشرط ان يقترن ذلك بافصاح كافي من قبل الوحدة الاقتصادية عن تلك الممارسات , حيث ان المستثمر ستكون بحوزته المعلومات الضرورية لتقييم أعمال الوحدة الاقتصادية كما سيكون بإمكانه القيام بمقارنة صحيحة مع الوحدات الأخرى.
- 3- هنالك مسؤولية يتعرض لها مراقب الحسابات كونه مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وتحديد مقدار فاعلية ذلك النظام في منع الاخطاء الجوهرية .

- 4-يوجد نوعان من المخاطر التي يواجهها مراقب الحسابات الاول وجود اخطاء جوهرية في العمليات المالية والثاني عدم اكتشاف مراقب الحسابات هذه الاخطاء .
 - 5-أن التدقيق الخارجي يركز على الدليل والبرهان الذي أساسه التوثيق لتعزيز البيانات المالية ، ومن ثم فإن البنية الأساسية لعملية التدقيق يجب أن تقوم على وظيفة الإثبات ، ولما كانت البيانات المالية هي الأساس في تصوير الحقائق لذا فإن الإثبات ينصب على تلك الحقائق .
 - 6- يعتبر مبدأ الحياد الاستقلال لمراقب الحسابات من أهم المبادئ العامة للتدقيق لأنه حجر الأساس للمبادئ الأخرى ، الذي يعزز ثقة الأطراف المستفيدة من البيانات المالية من خلال الرأي الفني المحايد .
 - 7-أن الأخلاص بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة والواجبات المهنية التي تنظم من نقابات وجمعيات مهنة المحاسبة والتدقيق يجعل تطبيق المبادئ العامة للتدقيق صعباً جداً من قبل مراقب الحسابات ويترتب عليه مسؤولية من أجل الرقي بمهنة التدقيق .
- ثانيا / التوصيات :-**
- 1- ينبغي على مراقب الحسابات إبداء رأي فني محايد في تقريره بعد تطبيق المبادئ العامة للتدقيق لأنه الأساس الذي يعتمد عليه الأطراف المستفيدة ومنهم المستثمرون في صدق وعدالة البيانات المالية.
 - 2- يجب على مراقب الحسابات الامام بنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة والتحقق من فعاليته في منع الاخطاء , وكذلك التحقق من اختبارات الالتزام وذلك لتفادي المسؤولية التي قد يتعرض لها .
 - 3- على الوحدة الاقتصادية ان تعطي وصف واضح ودقيق للسياسات المحاسبية المستخدمة لتحسين شفافية القوائم المالية من خلال الافصاح العادل والكافي لتوفير الثقة فيها.
 - 4- يجب وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية واطلاعهم على اخر المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة .
 - 5- قيام النقابات والجمعيات المحاسبية والتدقيقية بنشر المعايير والمبادئ وخصوصا تلك التي تتضمن ابعاد اخلاقية لترسيخ مبدأ الحياد والاستغلال والذي يعتبر اساس للمبادئ الاخرى.

6- الاهتمام باجراءات الرقابة الداخلية وضرورة ان تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية.

7- على مراقب الحسابات التمسك بقواعد السلوك المهني عند اداء عمله كونها وسيلة لتطبيق المبادئ المتعارف عليها , فضلا عن كونها تجنبه المسؤولية بجميع انواعها .

المصادر

- 1- المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية – جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين طباعة المطابع المركزية، عمان الأردن 2006، www.ascasociety.org.
- 2- معايير المحاسبة المالية، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001، للأصدارات الفنية الخاصة بالمراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن. www.ascacietv.org.
- 3- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 1999، دليل التدقيق رقم (2): تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية.
- 4- لجنة معايير بالهيئة السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2003، www.socpa.org.sa.
- 5- قواعد السلوك المهني - نقابة المحاسبين والمدققين - المراجعة 1983.
- 6- جمهورية العراق ، وزارة العدل – ((قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل)) صادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة / جريدة الوقائع العراقية / رقم الأمر 64 في 29 شباط 2004.
- 7- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأثير وقواعد أخلاقيات المهنة 2007.
- 8- الالوسي ، حازم هاشم ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق / ج 1 ، دار النهضة العربية ، بنغازي ، ليبيا ، ط 1 ، 2003 .
- 9- توماس وهنكي ، ولیم ، امرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 1989 .
- 10- الجعفري، وسن عبد الصمد نجم " دور مراقب الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية" بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين - 2006.
- 11- جربوع ، يوسف محمود ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الأردن – 2000
- 12- حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة ، الجزء الأول ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2004.

- 13-دهمش، نعيم "فجوة التوقع ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين" المؤتمر المنعقد في عمان - الاردن 2004.
- 14- الراشد، مهدي جمعة "مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة"مجلة أبحاث اليرموك،المجلد التاسع،العدد الأول 1995.
- 15-زايد، محمد عصام الدين "المحاسبة الادارية" Eric W. Noreen and Ray H. Garrison دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006.
- 16- الصبان ، محمد سمير ، 1988 ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق /بيروت.
- 17- الطحان، صبيح (1976)، أصول التدقيق الحديث، مطبعة الزمان، بغداد.
- 18-العادلي، يوسف عوض والعظمة محمد احمد واليسام صادق محمد، مقدمة في المحاسبة المالية "الطبعة الأولى منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1986.
- 19- عقيلي ، عمر وصفي ، مدخل الى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر) ، دار وائل ، الأردن ، 2001.
- 20- القاضي، حسين ودحدوح، حسين "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية" مؤسسة الوراق، 1999.
- 21- الكعبي ، جبار محمد علي ، فصول من نظرية المحاسبة ، مكتب الكرار للطباعة ، بغداد ، العراق ، ط 1 ، 2003 .
- 22- ميجز وآخرون، روبرت "المحاسبة اساس لقرارات الاعمال" - ترجمة وتعريب د. مكرم عبد المسيح باسيلي، د. محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية، الرياض 2006.
- 23- ميجس، روبرتس وميجس، فالتر "المحاسبة المالية "ترجمة وصفي عبد الفتاح ابو المكارم وآخرون، دار المريخ للنشر والتوزيع الرياض 1988.

المصادر الاجنبية :-

- 1-Alam, A. K. M. Sahabub,” Creative Accoounting - Is it leading us towards astock Market crash?the cost management accountants of Bangladish, Dhaka, Vol. 16, No. 5sep - Oct.5 - 7 1988.
- 2-Anthony, Robert N. and Recce, James S.”Accounting Principles” Richard D. Irwin, Inc., USA, 1995.
- 3-Griffiths, Ian, “Creative Accounting“ How to make your profit what you want them to be, fifth reprinted. May 1987 published by Waterston and Colimited.
- 4-Mulford, and Comiskey, Charles W. Eugene E. ”The Financial Numbers Games 2002, published simultaneously in Canada printed in the united states of America.
- 5-Mautz.R. K &Shara F, hassien (1961) "The philosophy of Auditing AAA Sarasota, U.S.A.
- 6-Thomas, codey (1932).
- 7-The wall-street Journal, Aug., 1998: P. A1. www.wsje.com

ملحق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستاذ الفاضل الست الفاضلة

م / استبيان

بعد التحية :-

نضع امام شخصكم الكريم استبيان متخصص بموضوع البحث الموسوم (دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية) راجين تفضلكم بقراءة فقراتها بكل دقة وموضوعية والاجابة عنها بما ينسجم مع اراءكم وتوجهاتكم , ولا يسعنا الا ان نشكر تعاونكم معنا من اجل خدمة البحث العلمي كما نود ان نشير الى الملاحظات التالية :-

1- يرجى الاجابة على فقرات الاستبيان جميعها بوضع (/) امام الفقرات التي تعبر عن رأيكم علما ان الفقرات تتضمن خمسة خيارات هي (اتفق تماما , اتفق , محايد , لا اتفق , لا اتفق مطلقا) .

2- تستخدم بيانات الاستبيان لاغراض البحث العلمي ولا تستخدم لاية اغراض اخرى .

3- لا داع لذكر الاسم او العنوان اطلاقا .

وتقبلوا فائق الشكر والتقدير

الباحث

اولا : المعلومات الشخصية

1- الجنس ذكر () , انثى () .

2- العمر اقل من 30 سنة () , 30-40 سنة () , 40-50 سنة () , اكثر من 50 سنة () .

3- الشهادة ()

4- العنوان الوظيفي ()

5- عدد سنوات الخدمة الوظيفية ()

6- عدد سنوات العمل في الموقع الوظيفي الحالي () .

ثانيا : الاسئلة المتعلقة بمتغيرات البحث

ت	سلم المقياس / مضمون الفقرة	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا مطلقا	اتفق
	((متغيرات المحاسبة الابداعية))						
1	تعتبر المحاسبة الابداعية امر شائع						
2	تعد المحاسبة الابداعية اداة شرعية في الاعمال						
3	تعد المحاسبة الابداعية غير مقبولة في القوائم المالية						
4	ممارسة المحاسبة القضائية تحل مشاكل التزييف في المحاكم						
5	اتخاذ اجراءات عقابية من هيئات المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية						
6	استغلال مرونة التطبيقات المحاسبية من قبل المحاسب الذكي للحصول على قرارات تلائم مصالح الادارة						
7	ايجاد مسببات سائدة لاستخدام المحاسبة الابداعية من قبل المحاسبين						
8	الزام الشركات باتباع سياسة محاسبية محدده كطريقة الاندثار , تقييم المخزون من قبل النظام المحاسبي الموحد يحد من المحاسبة الابداعية						
9	ضعف اجراءات الرقابة يؤدي الى اتساع مجال ممارسة المحاسبة الابداعية						
10	انعكاس الثقافة على اخلاقيات المحاسبين في اطاعة الادارة لتظليل نتيجة النشاط من خلال ممارسة المحاسبة الابداعية						
11	تساهم المحاسبة الابداعية في رفع اسهم الشركات						
12	المحاسبة الابداعية هي مشكلة لايمكن حلها						
13	على الهيئات المحاسبية تقوية الجانب الاخلاقي لمهنة المحاسبة حتى لايلجأ المحاسبين لتبني المحاسبة الابداعية						
14	المحاسبة الابداعية تساعد على تقليل النتائج القاسية او جعل التراجع ابطأ						
15	التحصيل العلمي المختص في المحاسب والمدقق يحد من المحاسبة الابداعية						
16	الدورات التدريبية والتطويرية تحد من المحاسبة الابداعية						

17	الخبرة المهنية تحد من ممارسة المحاسبة الابداعية				
18	تعتبر المحاسبة الابداعية سبب من اسباب فجوة التوقع				
	((متغيرات البيانات المالي))				
19	تمثل القوائم المالية (قائمة المركز المالي , قائمة الدخل , قائمة التدفق النقدي , قائمة التغير في حقوق الملكية) مخرجات المحاسبة التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد المركز المالي والسيولة للشركات				
20	يعتمد المستثمرون على القوائم المالية في اتخاذ القرارات				
21	ان حاجات ورغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية مختلفة قد تفرض على المحاسب نماذج قياس مختلفة				
22	يعتمد مجلس ادارة الشركة على القوائم المالية عند اتخاذ القرار				
23	المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق توفر الاسس اللازمة لتحقيق الشفافية والمصادقية في القوائم المالية				
	((متغيرات الاخلاقيات المهنية لمراقب الحسابات))				
24	يلتزم المحاسب والمدقق بالسلوك المهني (الثقة , الكفاءة المهنية , عدم التحيز , الموضوعية)				
25	يلزم المحاسب والمدقق بالاسس الشرعية للاخلاق مثل (محاسبة الله تعالى , الامانة , التقوى , الاخلاص)				
26	وجود دليل للاحلاقيات المهنة مكتوب افضل من تبني موقف عقلاني يتم من خلاله توجيه جميع العاملين ضمن الوحدة الاقتصادية				
27	يعتبر مدخل الاخلاق في الفكر المحاسبي الذي يدور حول مفاهيم (العدالة, المساواة و الصدق) دليل عمل مهني للمحاسبة بعيدا عن ممارسة المحاسبة الابداعية				
28	يتأثر المحاسب عند اعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية والتدقيقية				
29	يتأثر المحاسب عند اعداد القوائم المالية بقواعد السلوك المهني				
30	تؤثر انظمة الرقابة الداخلية في التنفيذ السليم للعمل المحاسبي والتدقيقي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.				