

The Role of Accounting Mechanisms for Corporate Governance in Reducing Creative Accounting Practices in Telecommunications Sector Companies in Riyadh City: An Empirical Study

Lamis Jameel Banasser

Maha Faisal Alsayegh

Faculty of Economics and Administration || King Abdulaziz University || Jeddah || KSA

Abstract: The study aimed to identify the role of accounting mechanisms for corporate governance in reducing creative accounting practices in telecommunications sector companies in Riyadh city. A descriptive analytical approach was followed to conduct the field study. Sample of the study consisted of members of the audit committee, internal auditors, accountants from the surveyed telecommunications' sector companies, and the external auditors in the audit offices that specialized on auditing the examined sample of companies. Questionnaire was used as a data collection method.

Results showed that activating the role of accounting mechanisms for corporate governance can greatly contribute in limiting creative accounting practices. As they are controlling mechanisms that capable of protecting companies, shareholders and stakeholders from any manipulation or misleading information in the financial statements. Further, internal audit plays a major role in limiting creative accounting practices by examining and evaluating the effectiveness of the internal control system. Furthermore, the independence and competence of the external auditor and his commitment to the rules of conduct and ethics of the profession contribute greatly in limiting creative accounting practices in the examined companies. The study recommended the necessity of holding specialized training courses for members of audit committees, internal auditors and external auditors on methods of detecting creative accounting practices to combat and reduce them.

Keywords: Creative Accounting, Corporate Governance Mechanisms, Internal Audit, External Audit, Audit Committees.

دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض: دراسة ميدانية

لميس جميل باناصر

مها فيصل الصانع

كلية الاقتصاد والإدارة || جامعة الملك عبد العزيز || جدة || المملكة العربية السعودية

المخلص: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بالرياض. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والمحاسبين في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض، بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة المختصة بمراجعة حسابات هذه الشركات. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها: أن تفعيل دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والمتمثلة في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يُساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ كونها آليات رقابية قادرة على حماية الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح من

أي تلاعب أو تضليل في التقارير والقوائم المالية. وأيضاً وجدت الدراسة أن المراجعة الداخلية تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال فحص وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع التلاعب بالأرقام المحاسبية، كما أن استقلال وكفاءة المراجع الخارجي والتزامه بقواعد سلوك وأداب المهنة يساهم وبشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات التي تم بحثها. وأوصت الدراسة بضرورة إقامة الدورات التدريبية المتخصصة لأعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين حول طرق كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمواجهتها والحد منها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، آليات حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة.

المقدمة:

تعود جذور المحاسبة الإبداعية إلى الثمانينات الميلادية، حينما تأثرت نتائج الشركات بالركود الاقتصادي في تلك الفترة، ورافقها مجموعة من الضغوط لتحسين أرباحها، مما جعل إدارات بعض الشركات تلجأ إلى محاولة ابتداع الأرباح والتلاعب بالبيانات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري في مراكزها المالية، وذلك من خلال استغلال مرونة بعض السياسات والإجراءات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة، وهو ما عُرف بالمحاسبة الإبداعية (جريره وآخرون، 2015: 317). وتُمثل المحاسبة الإبداعية خطوات وممارسات التلاعب المحاسبي التي تؤثر على جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدميها دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية. ومن هنا أصبح إيجاد الحلول والتقنيات للحد من هذه الممارسات ضرورة حتمية، الأمر الذي دفع بالمنظمات المهنية المحاسبية إلى السعي نحو تفعيل الأساليب التي تساعد في الكشف عن الثغرات المحاسبية والمرونة التي يُساء استخدامها للصالح الخاص دون العام. وبالتالي ظهرت حوكمة الشركات كألية حديثة للإدارة والرقابة من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة (أبو كريشة، 2015: 88).

وقد توسع نطاق الاهتمام بحوكمة الشركات بعد توالي الأزمات المالية التي شهدتها أسواق آسيا وروسيا ودول أمريكا اللاتينية عام 1997م، وإفلاس وانهيار عدد من الشركات العالمية العملاقة جراء ممارسة أساليب التلاعب والاحتيايل المالي، مثل أزمة شركة إنرون (Enron) في عام 2001م، واتهام شركة آرثر أندرسون (Arthur Anderson) للمراجعة الشهيرة بالمسؤولية لثبوت تورطها في ممارسات مالية خاطئة تمت في الشركة، مما تسبب في انهيارها (عطوي وبديسي، 2012: 12). ورجح العديد من الباحثين والمختصين بأن سبب هذه الانهيارات والأزمات المالية يعود إلى قصور وخلل في نظام الحوكمة لدى تلك الشركات. الأمر الذي دفع بالمنظمات المهنية إلى إعادة تجديد مفهوم حوكمة الشركات، والتأكيد على دور آلياتها المحاسبية في تعزيز الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية داخل الشركات (Fairchild et al., 2019: 101).

وفي المملكة العربية السعودية أصبح نظام حوكمة الشركات توجهاً مهماً بسبب التوسع الكبير والتنمية الاقتصادية التي تشهدها الدولة، وإيماناً بتأثير الحوكمة ودور آلياتها في دعم السياسات والخطط الاقتصادية المرجوة، وتحقيق تطلعات قادة الدولة في إرساء النزاهة والعدالة، والشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد وتقليل المخاطر في بيئة الأعمال. ومن هذا المنطلق حاولت الباحثتان في هذه الدراسة الوقوف عند دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض، والتي تعتبر من كبرى الشركات المساهمة المدرجة في سوق المال السعودي، ونواة رئيسية في قطاع الأعمال والاقتصاد السعودي.

مشكلة الدراسة:

إن انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، وتواطؤ بعض مراجعي الحسابات مع إدارات الشركات لتحقيق أهدافها الخاصة أدى إلى التأثير سلباً على شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وعلى سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة. وذلك ما أشارت إليه دراسة القري وعسيري (2010) والتي أوضحت أن انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في شكل فضائح محاسبية يؤدي إلى اهتزاز ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المحاسبية المنشورة وبمهنة المحاسبة والمراجعة ككل. ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشركات كنظام وقائي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تفعيل آليات الحوكمة لتبديد قلق المساهمين وأصحاب المصالح تجاه موثوقية القوائم المالية للشركات المساهمة (الجنيد وعوض، 2017: 3).

ونظراً لحيوية قطاع الاتصالات في بيئة الأعمال، وأهميته بالنسبة للاقتصاد السعودي فلا بد من التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في شركات قطاع الاتصالات، والتي تضمن إيجاد بيئات عمل تتحلى بالصدق والشفافية لتحقيق الأهداف المالية بفعالية، وتجنب الوقوع في أزمات مالية قد تؤدي إلى إعلان الإفلاس نتيجة حدوث تلاعب أو تحريف في البيانات والمعلومات المالية. وعليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض؟

وينبثق من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض؟
2. ما دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض؟
3. ما دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض؟

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض. وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.

أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيسي وهو التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
1. التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.
 2. التعرف على دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.
 3. التعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض.

أهمية الدراسة:

- **الأهمية العلمية:**
 - التعرف على دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لمواكبة الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي لتطبيق حوكمة الشركات نظير الدور الذي تلعبه الحوكمة وآلياتها في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في القوائم والتقارير السنوية، وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة وحماية استثماراتهم من التعرض للخسارة.
 - كما تنبع أهمية هذه الدراسة من خطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية من خلال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي تسبب في حدوث أزمات مالية عالمية وانهيارات لعدد من الشركات العملاقة، ولذلك برزت أهمية تفعيل وتطبيق الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات للحد من تلك الممارسات والآثار السلبية المترتبة عليها.

- **الأهمية العملية:**

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الناحية العملية تماشياً مع الاهتمامات الحالية المتزايدة من قبل المنظمات المهنية والأكاديمية والجهات الحكومية الرسمية في المملكة العربية السعودية بتطبيق الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكشف الغش والتحرير المالي، ومكافحة الفساد المالي والإداري. وتكمن أهمية هذه الدراسة بجانبها العلمي والعملية في زيادة الوعي بأهمية دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والذي ينعكس إيجابياً على بيئة الأعمال والاقتصاد. ولقد اختارت الباحثتان تطبيق الدراسة الميدانية على شركات قطاع الاتصالات تحديداً لاعتبار هذا القطاع من أهم القطاعات الاقتصادية في المملكة وأكثرها نجاحاً ونمواً وتطوراً، وانعكس ذلك بتقدم المملكة (16) مركزاً في مؤشر التنافسية العالمية الخاص بالاتصالات وتقنية المعلومات (هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات، 2020). كما أن سبب اختيار مدينة الرياض لعقد الدراسة يعود لاعتبارها العاصمة المركزية للمملكة العربية السعودية، والتي تتركز بها المقرات والمراكز الرئيسية لهذه الشركات.

2- الإطار النظري والدراسات السابقة.

أولاً- الإطار النظري:

مفهوم حوكمة الشركات وأهدافها:

تعود جذور حوكمة الشركات إلى الباحثين Berle & Means أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة في عام 1932م، حيث ظهرت حوكمة الشركات لسد الفجوة التي قد تحدث بين مديري ومالكي الشركة جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة (نوري وسلمان، 2014: 11).

واستخدمت المنظمات والدراسات العديد من المفاهيم المختلفة للحوكمة بناءً على وجهة النظر المتبناة من مقدم التعريف، ومن أشهر التعريفات تعريف السير ادريان كادبوري في عام 1992م بأنها النظام الذي تراقب وتديره الشركات أعمالها (عسيري، 2013: 100). كما عُرفت حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القواعد والمعايير المنظمة لإدارة الشركات، ضمن نطاق من الشفافية والمسؤولية لضمان الالتزام بأفضل الممارسات التي تكفل حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح (الأرناؤوط، 2019: 4).

تسعى حوكمة الشركات إلى رفع كفاءة الأداء المالي للشركات وتعزيز الثقة في تقاريرها وقوائمها المالية مما ينعكس إيجاباً على الميزة التنافسية لها وحمايتها من الأزمات المالية. كما تهدف حوكمة الشركات إلى فرض القواعد والإجراءات المتعلقة بكيفية سير العمل داخل الشركة. ووضع الأنظمة الرقابية الكفيلة بتجنب الغش والممارسات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً، والتأكد من الالتزام بها. وتعمل حوكمة الشركات على تحقيق العدالة وحماية الحقوق لكافة أصحاب المصالح في الشركة من خلال القضاء على جميع أنواع الفساد الإداري والمالي (إبراهيم وآخرون، 2017: 10؛ العطار، 2018: 469).

عليه يمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القواعد والأنظمة الصادرة التي تنظم العلاقات بين أصحاب المصالح في الشركة لضمان حقوق جميع الأطراف، وتعزيز الرقابة والإفصاح والشفافية والحد من ممارسات التلاعب والغش، وذلك بهدف تحقيق العدل والشفافية والنزاهة والارتقاء بقيمة الشركة والسوق المالية والاقتصاد الوطني بشكل عام.

الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات:

تشير آليات حوكمة الشركات إلى الوسائل التي يتم تصميمها وتنفيذها؛ لتوجيه وترشيد ومراقبة سلوك الإدارة العليا، وتحقيق التوازن بين مصالح جميع الأطراف الداخلية والخارجية للشركة، وتحقيق الشفافية الكاملة في التقارير المالية التي تعد للمستخدمين الخارجيين (يوسف وعثمان، 2018: 35). وتشتمل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على التالي:

- لجان المراجعة: عُرفت لجنة المراجعة بأنها لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (سناده وإبراهيم، 2017: 32). وتحظى لجان المراجعة باهتمام واسع لدورها المهم في الإشراف على أداء المراجع الداخلي، وتدعيم استقلاليته، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن دورها في تحسين جودة أداء أنظمة الرقابة الداخلية، والتأكد من التزام كافة الأطراف بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات (يوسف وعثمان، 2018: 36).

- المراجعة الداخلية: هي عبارة عن نشاط تأكيد واستشاري مستقل وموضوعي يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية لخدمة الإدارة (باعجاجة، 2012: 59). وتساعد المراجعة الداخلية في التأكد من فاعلية

الرقابة الداخلية، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة، بما يضمن جودة ممارسة الشركة لأعمالها، وصحة المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها، وذلك لاستقلالية المراجعة الداخلية وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة (جريه وآخرون، 2015: 320).

- المراجعة الخارجية: عُرِفَت المراجعة الخارجية بأنها فحص نظم الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالشركة محل المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بغرض الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة معينة (سناده وإبراهيم، 2017: 44). وبالتالي فإن دور المراجع الخارجي يعد جوهرياً وفعالاً في مجال حوكمة الشركات لقيامه بالحد من التعارض بين المساهمين وإدارة الشركة، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، وتعزيز الشفافية والمصداقية في القوائم المالية (يوسف وعثمان، 2018: 38).

يتضح مما سبق أن الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات وأحد أهم دعائم تفعيل حوكمة الشركات لتحقيق المساءلة والشفافية والنزاهة، وتحسين الأداء المالي، وإضفاء المزيد من الثقة لدى الأطراف المعنية عن مدى التزام الشركات بالقوانين واللوائح والتشريعات.

حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية:

صدرت أول لائحة لحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية في عام 2006م من قبل هيئة السوق المالية. وكانت لائحة الحوكمة حينها استرشادية في معظمها، حيث نصت المادة الأولى على أن تكون لائحة الحوكمة استرشادية ما لم يشتمل أي من نصوصها على إلزامية بعض ما ورد فيها. وفي عام 2017م أصدر مجلس هيئة السوق المالية قراره باعتماد لائحة حوكمة الشركات كلائحة إلزامية مكونة من 12 باباً و98 مادة إضافة إلى نموذج لجدول مكافآت أعضاء مجلس الإدارة. وسعت هذه اللائحة إلى توضيح القواعد المنظمة لإدارة الشركة، ووضع أطار قانوني فعال لضمان الالتزام بمبادئ وممارسات الحوكمة التي تكفل حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتحقيق الشفافية والنزاهة والعدالة في السوق المالية وتعاملاتها، وتعزيز آليات الرقابة والمساءلة للعاملين بالشركات، وكذلك توعية الشركات بمفهوم السلوك الأخلاقي المهني وحثها على الالتزام به.

وتشترك العديد من الجهات للإشراف والرقابة على تطبيق حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية وهي مجلس الشورى باعتباره مجلس تشريعي ورقابي، ووزارة التجارة والاستثمار باعتبارها الجهة المسؤولة عن مراقبة الحوكمة في السعودية من خلال وضع السياسات التجارية وإصدار الأنظمة واللوائح التجارية وإصدار التراخيص اللازمة للغرف التجارية، ومراقبة جميع الشركات العاملة في الدولة. وكذلك هيئة السوق المالية التي تقع عليها مسؤولية وضع اللوائح والقواعد اللازمة لتطوير سوق المال، وهي الجهة التي وضعت وأصدرت لائحة حوكمة الشركات في السعودية وألزمت بها الشركات المدرجة في السوق لحماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالحوكمة (الجنيد وعوض، 2017: 56).

يلاحظ أن المملكة العربية السعودية أولت قضية حوكمة الشركات أهمية خاصة نظراً لدورها في تحقيق الشفافية والعدالة وتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح والمستثمرين، وتقليل المخاطر، مما ينعكس على استقرار السوق المالية وقوة الاقتصاد وتنميته.

مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها:

تعددت المصطلحات والمسميات التي تُطلق على الإجراءات الخفية للتلاعب في البيانات المحاسبية حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة فمنها على سبيل المثال: المحاسبة الابتكارية، المحاسبة التجميعية،

التحريف المالي، إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، ومصطلح المحاسبة الإبداعية الذي يُعد الأكثر استخداماً، ويندرج تحته جميع صور التلاعب المحاسبي (Khaneja et al., 2017: 32). ولقد تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية واشتركت في النقاط التالية:

- أنها تمثل صورة من صور التلاعب في مهنة المحاسبة.
 - أن إدارة الشركات تلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية في بعض الأحيان لتغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية مُضللة لمستخدميها.
 - كما أن ممارس المحاسبة الإبداعية يمتلك مهارة عالية، وكفاءة مالية، وإلمام كافي ببدايل وسائل القياس والإفصاح، وقدرات مهنية محاسبية عالية تمكنه من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي ترغب به الإدارة.
- وتلجأ الشركات إلى استخدام المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق أرقام محددة للأرباح، أو التأثير على أسعار الأسهم، وكذلك بغرض الحصول على التعويضات الإدارية، أو بهدف تجنب الضريبي (القرى وعسيري، 2010: 30)، أو بقصد الحصول على تصنيف مهني متقدم (تيجاني، 2012: 37).
- ومما سبق يمكننا التوصل إلى أن المحاسبة الإبداعية تمثل صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي الذي يتنافى صراحةً ليس فقط مع أخلاقيات مهنة المحاسبة ولكن أيضاً مع تعاليم وقيم ديننا الإسلامي الحنيف الذي يحث على الالتزام بالصدق والنزاهة، والتمسك بالقيم الأخلاقية في السلوكيات والتعاملات بين العباد، ويحرم ويمنع كافة أشكال التحايل والتلاعب والغش.

أساليب المحاسبة الإبداعية:

- يمكن استعراض أبرز أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية على النحو التالي:
- المبالغة في تقدير الإيرادات عن طريق تسجيل إيرادات المبيعات الوهمية أو الاعتراف بالإيرادات السابقة لأوانها.
 - نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة عندما يكون هدف الإدارة تخفيض الأرباح الحالية.
 - تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شرائها، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.
 - القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل واعتبارها أصول متداولة؛ بهدف تحسين سيولة الشركة (Cugova and Cug, 2020: 4-5).
 - عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة من خلال عدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية (السيافي والصادق، 2018: 124).
 - اعتبار عائد الاستثمارات جزءاً من الإيرادات، وتسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخل تشغيلي، ويتم ابتداع ذلك من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية (طينة، 2012: 91).
 - يتم تسجيل تكاليف البحوث والتطوير السنوية باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ويتم إعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة؛ مما يؤدي إلى زيادة التدفقات النقدية الداخلية (محمد، 2015: 58).
- إن تلك الأساليب والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية في غالبية الدول هي محل المراقبة من قبل السلطات الرقابية المالية والتنظيمية والهيئات المهنية، ولكن المهم هو حتمية وجود مراقبة ورقابة وممارسة ذاتية وأخلاقية من قبل الإدارات التنفيذية والإدارات المالية ومراجعي الحسابات والمراجعين الداخليين أنفسهم لتلك الشركات (تيجاني، 2012: 46).

يتضح مما سبق أن المحاسبة الإبداعية تتضمن ممارسات متعددة ومعقدة نوعاً ما الأمر الذي يجعل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية تُخالف الصورة الحقيقية والعادلة للشركات. ولذلك ظهرت الحاجة إلى تفعيل الأساليب والآليات التي تساهم في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات.

دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيق أهدافها، ورفع مستوى أدائها، وتحقيق طموح مجلس إدارتها، وإرضاء المساهمين بها في إطار نظام الحوكمة لتجنب الإخفاقات المالية والمساهمة في التنمية الاقتصادية. حيث تعتبر حوكمة الشركات والأسس الأخلاقية التي تتضمنها مبادئها والدور الذي تلعبه آلياتها المحاسبية وسيلة مهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها السلبية على القوائم المالية ليتمكن المستخدمون من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة (سناده وإبراهيم، 2017: 78).

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية:

تعتبر لجنة المراجعة واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظراً لطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقوم بها اللجنة بالإضافة لأدوارها المتميزة، ومن أهم مهام لجان المراجعة لمواجهة ظاهرة المحاسبة الإبداعية ما يلي:

- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.
- دعم استقلالية المراجعة الخارجية.
- تفعيل ودعم المراجعة الداخلية.
- دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.
- إدارة المخاطر في الشركات (الجنيد و عوض، 2017: 63).

وترى الباحثتان أن تمتع أعضاء لجان المراجعة بالاستقلالية والخبرة المحاسبية يُساهم في إيجاد بيئة رقابية جيدة في الشركة، تمكّنهم من القيام بالمسؤوليات المنوطة بهم، والمهام الموكلة إليهم بفعالية وكفاءة؛ مما يساعد على تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية:

يتمثل دور المراجعة الداخلية في التحقق من الثبات في السياسات المحاسبية وأسباب التغيير إن حدثت، والتأكد من كفاية الإفصاح، وعدم وجود حالات غش أو قصور في عمليات الرقابة الداخلية، ومراجعة تقديرات الإدارة، والتأكد من مدى موافقة استراتيجيات الإدارة مع القيم الأخلاقية. ولزيادة فاعلية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا بد من الأخذ في الاعتبار الكفاءة العلمية والعملية للمراجع الداخلي، والمتطلبات المهنية التي تفرضها المعايير وقواعد سلوك وآداب المهنة، وتحقيق أكبر قدر ملائم من الاستقلالية للمراجع الداخلي (سناده وإبراهيم، 2017: 80).

وعليه فإن المراجعة الداخلية تساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية من خلال تحسين سلوك الإدارة، ومراقبة مبررات تغيير السياسات المحاسبية، ومعايير اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية.

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية:

يتمثل دور المراجع الخارجي في التحقق من تطبيق الشركة محل المراجعة للمعايير والمبادئ المحاسبية، وتعزيز الشفافية في البيانات المالية، ومعرفة وضع الشركة المالي والاستثماري والاقتصادي، مما يعزز من مصداقية البيانات المحاسبية ويمنح الثقة لمستخدمي هذه البيانات طالما تمت المصادقة عليها من قبل المراجع الخارجي (ناصف وإسماعيل، 2013: 306). ونظراً لأهمية المراجعة الخارجية طوّر مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير عملية المراجعة، وحدد مسؤوليات المراجعين، والاعتبارات التي يتعين على المراجعين أخذها أثناء عملية المراجعة، وأن مسؤولية كشف التلاعب بالبيانات والقوائم المالية تقع على الأشخاص المناط لهم مهمة المراجعة، وأن يكون المراجع مدركاً لحجم المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف التلاعب والغش في القوائم المالية، وتمييزه للمخاطر الناتجة عن التلاعب الإداري أو تلاعب محاسبي الشركة (الجنيدي وعوض، 2017، ص 64).

ويتضح مما تقدم أن على المراجع الخارجي القيام بالإجراءات اللازمة التي تكشف ما قام به معدو التقارير والقوائم المالية من ممارسات لتحسين صورة الشركة، مما يمكنه من كشف تلك الممارسات والإشارة إليها في تقريره النهائي لتحقيق الهدف الرئيسي من عملية المراجعة، والحد من انتشار عمليات التلاعب والاحتيال في الشركات.

ثانياً- الدراسات السابقة:

1- دراسة (ملاح، 2019): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر آليات الحوكمة الداخلية للحد من التأثيرات السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة. وقد تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة الدراسة المكونة من أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجان المراجعة، المراجعين الداخليين، المحاسبين، ورؤساء الأقسام والمصالح. وتم تحليل الاستبيانات باستخدام برنامج (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لآليات الحوكمة الداخلية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأنه كلما كان تطبيق آليات الحوكمة الداخلية فعال كلما قلت الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية. وقد أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

2- دراسة (Brauweiler, Yerimpasheva, & Bagalbayeva, 2019): هدفت هذه الدراسة إلى بحث القضايا المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ومعرفة إمكانية التأثير على قرارات المحاسبين فيما يتعلق بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال حوكمة الشركات والثقافة التنظيمية. واعتمدت منهجية الدراسة على البحث النظري والتجريبي. وتوصلت إلى إمكانية الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال الحوكمة ومفهوم القيادة. وأوصت بضرورة القضاء على إساءة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تحسين المعايير الأخلاقية، وتطوير مهارات القيادة لدى المحاسبين.

3- دراسة (سناده وإبراهيم، 2017): هدفت إلى دراسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتوضيح دور الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد منها، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع استبانة على موظفي ديوان المراجعة القومي ومكتب المراجعة بولاية الخرطوم، وتم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والوسط الحسابي الموزون. وتوصلت الدراسة إلى أن قيام لجنة المراجعة بفحص السياسات المحاسبية يساهم في الحد من استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة، وأن المراجعة الداخلية لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التحقق من مدى التزام الشركة بمبادئ الحوكمة. وأوصت بضرورة تطوير الأنظمة والتشريعات التي تعزز من استقلال المراجع ولجنة المراجعة وتنمية مهاراتهم في اكتشاف الممارسات غير القانونية.

- 4- دراسة (Bhasin, 2016): هدفت هذه الدراسة إلى بحث ممارسات المحاسبة الإبداعية في قطاع الشركات في الهند والتي تتم من خلال استغلال الثغرات في المعايير المحاسبية. واستخدمت الدراسة المنهجية الاستقصائية القائمة على الاستبيان، حيث تم توزيع 120 استبانة على معدي ومستخدمي القوائم المالية في الشركات. وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي محاولة متعمدة لاكتساب ميزة من قبل المحاسبين والمديرين والشركات. وأوصت بضرورة تطبيق ممارسات حوكمة الشركات داخل قطاع الشركات؛ لمنع حدوث ممارسات سلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الهند.
- 5- دراسة (صالح، 2016): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر أخلاقيات المراجع الخارجي واستقلالته في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم تصميم استبانة وتوزيعها على مراجعي الحسابات العاملين بالمنطقة الجنوبية لمكاتب البصرة. وتم استخدام الاختبارات الإحصائية كالمتوسطات الحسابية، والانحافات المعيارية، والاختبار الإحصائي (t-test) لتحليل النتائج. وتوصلت الدراسة إلى أن استقلالية المراجع الخارجي ونزاهته عند أداء عملية المراجعة لها تأثير فعال في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. وأوصت الدراسة بضرورة حث الشركات والجمعيات المهنية على التقليل قدر الإمكان من البدائل المتاحة من السياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي تساعد في ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك للحد من أثارها في القوائم المالية، والتأكيد على أهمية ونزاهة وشفافية المراجع الخارجي، وإبعاده عن أي تأثيرات جانبية.
- 6- دراسة (محمد، 2015): هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية في سوق الخرطوم للأوراق المالية بالسودان. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. ولجمع البيانات، تم توزيع استبانات على موظفي البنوك، والشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والمستثمرين الأفراد، والأكاديميين من الاختصاصات ذات العلاقة. وتم تحليل الاستبانات باستخدام برنامج (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن مهام لجان المراجعة تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن هناك مجموعة من الإجراءات المحاسبية التي يقوم بها المراجعون الداخليون لمواجهة تحريفات بنود القوائم المالية. وأوصت الدراسة بضرورة تعديل قانون سوق الخرطوم للأوراق المالية حتى يتواءم مع قواعد حوكمة الشركات.
- 7- دراسة (سمرة، 2014): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية في مصر. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من معدي القوائم المالية والمراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المصرية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين اختصاصات لجنة المراجعة وممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يوضح أن التوسع في اختصاصات لجنة المراجعة والتركيز على جودة أدائها يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور لجان المراجعة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وفقاً للمتطلبات المهنية العالمية، وضرورة أن تمتد أدوار لجان المراجعة لكي تشمل المشاركة في عملية إدارة المخاطر بالشركات وكيفية مواجهة تلك المخاطر.
- 8- دراسة (الشرقاوي وآخرون، 2014): هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر آليات حوكمة الشركات على الحد من قدرة الإدارة على التلاعب بالقوائم المالية من خلال بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة؛ وذلك لتحقيق جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في إجراء دراسة ميدانية من خلال الاعتماد على تصميم استبانة لاستقراء وتحليل آراء الأكاديميين من المهتمين بمهنة المحاسبة،

والمراجعين الخارجيين، والمراجعين الداخليين في بعض الشركات المصرية. ومن خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات، توصلت الدراسة إلى أهمية تفعيل آليات حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية) للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة؛ وذلك لتحقيق جودة التقارير المالية. ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة التأكيد على التزام الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لضمان حماية جميع الأطراف المتعاملة مع الشركة.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تعتبر الدراسة الحالية امتداداً لجهود الباحثين في هذا المجال، خاصة أن الدراسات السابقة إما طبقت في بيئات مختلفة عن بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية مثل دراستي (سناده وبرايم، 2017؛ محمد، 2015) في السودان، ودراسة (ملاح، 2019) في الجزائر، ودراسة (الشرقاوي وآخرون، 2014) في مصر، أو طبقت على عينات مختلفة مثل دراسة (أحمد، 2019) التي تم تطبيقها على عينة مكونة من الأكاديميين والمحاسبين المهتمين بالحوكمة في مدينتي أبها وخميس مشيط، أو اقتصر تركيزها على جانب واحد من آليات الحوكمة مثل دراسة (سمرة، 2014) التي كان جُل تركيزها ينصب على دور لجان المراجعة، ودراسة (صالح، 2016) التي بحثت دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها دور كافة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والتي شملت (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن الناحية الجغرافية فإن محور اهتمام هذه الدراسة سينصب على البيئة السعودية من خلال إجراء الدراسة الميدانية على شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض والتي على حد علم الباحثين لم تجرى من قبل دراسة من مثل هذا النوع عليها. وبالتالي فإن هذه الدراسة تأمل في المساهمة بإثراء الأدبيات المحاسبية في المملكة العربية السعودية في مجال الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات.

3- الإطار المنهجي للدراسة.

منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية؛ ولأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من (70) فرداً من أعضاء لجنة المراجعة، والمراجعين الداخليين، والمحاسبين في شركات قطاع الاتصالات الكبرى المسجلة في السوق المالية السعودية بمدينة الرياض وهي: شركة الاتصالات السعودية (STC)، وشركة اتحاد اتصالات (موبايلي)، وشركة الاتصالات المتنقلة السعودية (زين السعودية)، بالإضافة إلى المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة القانونية المكلفة بمراجعة حسابات هذه الشركات وهي: شركة ارنست ويونغ وشركاهم، شركة كي بي أم جي الفوزان وشركاه، وشركة الدار لتدقيق الحسابات.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة لاستطلاع آرائهم فيما يتعلق بموضوع الدراسة؛ حيث تم توزيع (60) استبانة على عينة الدراسة، وتجدر الإشارة إلى أن عملية جمع البيانات قد تمت خلال شهر أبريل 2020 وهو الشهر الذي بدأت فيه جائحة كورونا بالانتشار في المملكة، والذي تم فيه تعليق الحضور لمقرات

العمل للشركات من الدولة، وبالتالي وبسبب هذه الظروف كانت العينة التي وافقت على التعاون ممثلة بـ (60) فرد، وهي عينة مقبولة وفقاً لمعادلة ريتشارد جيجر:

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

N تمثل حجم المجتمع 70

z الدرجة المعيارية 1.96

d نسبة الخطأ 0.05

وكانت الاستجابات المستردة (46) استبانة، استبعدت منها (6) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة والجاهزة للتحليل (40) استبانة، وكانت أعداد الأفراد المشاركين ونسبهم كالتالي:

جدول رقم (1) عينة الدراسة التي تم جمع البيانات منها

النسبة المئوية %	العدد	المركز الوظيفي
27.5%	11	مراجع داخلي
12.5%	5	عضو لجنة مراجعة
30.0%	12	محاسب
30.0%	12	مراجع خارجي
100.0%	40	المجموع

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: شركات قطاع الاتصالات السعودي: شركة الاتصالات السعودية، شركة موبايلي، وشركة زين، بالإضافة إلى مكاتب المحاسبين القانونيين المكلفة بمراجعة هذه الشركات.
- الحدود الزمانية: العام 2020م.

طرق جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة، والحصول على البيانات الأولية والثانوية، والوصول إلى نتائج الدراسة وتوصياتها: تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات:

- 1- المصادر الأولية: تم الاستعانة في معالجة الجانب الميداني من الدراسة باستبانة صُممت كأداة رئيسية لمعرفة دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات في مدينة الرياض.
- 2- المصادر الثانوية: الكتب، والدوريات، والمقالات، والمجلات العلمية، وأدبيات الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة.

بناء أداة الدراسة:

بناءً على طبيعة البيانات المراد جمعها والوقت المسوح به والإمكانات المتاحة، وجدت الباحثتان أن الأداة الأكثر ملاءمة لتحقيق أهداف الدراسة هي استمارة الاستبانة، وهي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية من عينة الدراسة ليتم تحليلها والوصول إلى النتائج المحددة. وقد استندت الباحثتان في تصميم وتطوير الاستبانة على الدراسات السابقة التالية: (سناده وإبراهيم، 2017)، (محمد، 2015)، (جريه وأخرون، 2015). وقد تم بناء الاستبانة في صورتها النهائية بمحاورها الثلاث (دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع وعينة الدراسة المختارة.

صدق أداة الدراسة:

اعتمدت الباحثتان للتحقق من صدق أداة الدراسة على الطريقتين التاليتين:

أولاً- الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

تعتمد هذه الطريقة على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين لتقديم ملاحظاتهم، والمساعدة على إخراج أداة الدراسة بصورة جيدة. وقد تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة وتصميمها وفقاً للملاحظات المعطاة من قبل لجنة التحكيم المكونة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعة الملك عبد العزيز بجدة.

ثانياً- صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما يوضح نتائجها الجدول التالي:

جدول رقم (2) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية		دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية		دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م
**0.817	1	**0.860	1	**0.742	1
**0.855	2	**0.855	2	**0.709	2
**0.847	3	**0.863	3	**0.870	3
**0.886	4	**0.822	4	**0.904	4
**0.857	1	**0.857	1	**0.857	1
**0.828	2	**0.828	2	**0.828	2
**0.810	3	**0.810	3	**0.810	3
**0.768	4	**0.768	4	**0.768	4
**0.595	5	**0.595	5	**0.595	5
**0.710	6	**0.710	6	**0.710	6
**0.882	7	**0.882	7	**0.882	7
**0.851	8	**0.851	8	**0.851	8

**وجود دلالة عند مستوى 0.01

يلاحظ من الجدول رقم (2) أن معاملات ارتباط كل فقرة من فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت جميعها داله إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

وقامت الباحثتان باستخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة وكانت النتائج

كالتالي:

جدول رقم (3) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

معامل الارتباط	المحور
**0.833	دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
**0.922	دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
**0.973	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

**وجود دلالة عند مستوى 0.01

يتضح من الجدول رقم (3) أن قيم معاملات الارتباط جاءت بقيم مرتفعة حيث تراوحت بين (0.833-0.973)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات الاستبانة استخدمت الباحثان معادلة ألفا كرونباخ، ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة:

جدول رقم (4) معاملات ثبات أداة الدراسة

معامل الفاكرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.872	8	دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.825	8	دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.817	8	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.903	24	الاستبانة ككل

يتضح من الجدول رقم (4) أن قيم معاملات الثبات جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (0.817-0.872) وبلغ معامل الثبات الكلي (0.903). وتُشير هذه القيم العالية من معاملات الثبات إلى أن أداة الدراسة تتميز بدرجة عالية من الصدق والثبات، ومن ثم صلاحيتها للتطبيق الميداني، وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بناءً على طبيعة الدراسة، والأهداف التي سعت إلى تحقيقها؛ تم تحليل البيانات التي جُمعت من خلال أداة الدراسة (الاستبانة) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتم استخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للمعلومات الأولية.
- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.
- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للفقرات والمحاور.
- معامل ارتباط بيرسون لحساب الاتساق الداخلي.
- معامل "ألفا كرونباخ"؛ لحساب ثبات عبارات الاستبانة.
- مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale.
- اختبار "ت" لمتوسط مجتمع t-test for a Population Mean.

4- تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها:

- عرض نتائج بحث الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض" ولبحث الفرضية الأولى قامت الباحثتان بتخصيص (8) عبارات للتعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بالرياض مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة	4.55	%89	0.504	أوافق بشدة	1
2	تقوم لجنة المراجعة بفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير المالية مما يساعد في تقديم معلومات تعكس الوضع المالي للشركة بدقة	4.53	%88	0.506	أوافق بشدة	2
7	تقوم لجنة المراجعة بدراسة أسباب التغيرات الجوهرية للسياسات المحاسبية مما يحد من ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية	4.50	%88	0.506	أوافق بشدة	3
3	تمنع لجنة المراجعة ممارسة أي ضغوط على المراجع الخارجي من قبل الإدارة مما يساعد في عرض قوائم مالية تعبر بصدق عن عمليات الشركة	4.45	%86	0.597	أوافق بشدة	4
4	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومناقشة تقارير المراجعة الداخلية والخارجية مما يحد من إمكانية ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية	4.18	%79	0.747	أوافق	5
8	تقوم لجنة المراجعة بخلق قنوات اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي مما يعمل على تفعيل الحوكمة وإحكام الرقابة على أداء الشركة	4.18	%79	0.781	أوافق	6
5	تقوم لجنة المراجعة بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية مما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ويحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.15	%79	0.921	أوافق	7
6	تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة القوائم المالية الدورية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.03	%76	0.698	أوافق	8
دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية		4.32	%83	0.596		
قيمة (ت)		45.796	مستوى الدلالة	*0.000		

كما يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.32)، مما يشير- في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية لدور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0.596) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات

بمدينة الرياض. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الأولى.

وتفسر الباحثان حصول العبارة (تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية للشركة والتغيرات التي تحدث فيها مما يحد من إمكانية استغلال هذه السياسات في تحقيق مصالح الإدارة) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى أن لجان المراجعة في شركات الاتصالات التي تم بحثها لها دور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مراجعة السياسات المحاسبية والتأكد من اتساق التغيرات التي تتم فيها؛ لمنع الإدارة من استغلال هذه السياسات وتغييراتها في تحقيق مصالحها الشخصية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (سمره، 2014) والتي أشارت نتائجها إلى التأثير الإيجابي لدور لجان المراجعة في فحص السياسات المحاسبية والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

- عرض نتائج بحث الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض"
- ولبحث الفرضية الثانية قامت الباحثتان بتخصيص (8) عبارات للتعرف على دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بالرياض مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في الأرقام المحاسبية	4.58	%89	0.501	أوافق بشدة	1
4	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة مما يحد من إمكانية التلاعب في التقارير المالية	4.50	%88	0.506	أوافق بشدة	2
5	يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الشركة بالسياسات والنظم والإجراءات ذات التأثير الجوهري على العمليات المالية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.48	%87	0.554	أوافق بشدة	3
6	يمتلك المراجع الداخلي المعرفة والدراية الكافية بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة	4.20	%80	0.966	أوافق بشدة	4
7	تساعد المراجعة الداخلية على وجود ضوابط رقابية وإجراءات فعالة لمكافحة التلاعب في التقارير والقوائم المالية	4.18	%79	0.984	أوافق	5
8	تساعد المراجعة الداخلية في تقييم حوكمة الشركات وتطويرها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.18	%79	0.501	أوافق	6
3	تقييم المراجعة الداخلية للنظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف فيه يحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركة	3.98	%74	1.000	أوافق	7
2	يتوفر لدى المراجع الداخلي القدرة الكافية على منع أو اكتشاف حالات الغش والتلاعب في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية	3.83	%71	0.958	أوافق	8
دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية		4.24	%81	0.667		
قيمة (ت)			40.159	مستوى الدلالة	*0.000	

كما يتضح من الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.24) مما يشير- وفي ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية لدور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0.667) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات المعنية بالبحث. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الثانية.

وتعزو الباحثتان حصول العبارة (يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة مما يحد من إمكانية التلاعب في الأرقام المحاسبية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى أن المراجعة الداخلية تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته في اكتشاف التلاعب ومواجهة التحريفات في بنود القوائم المالية؛ وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (سناده وإبراهيم، 2017) والتي أشارت نتائجها إلى أن المراجعة الداخلية لها دور فعال في تقييم نظم الرقابة الداخلية للحد من إمكانية إخفاء الأداء الفعلي للشركات.

عرض نتائج بحث الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض ولبحث الفرضية الثالثة: " قامت الباحثتان بتخصيص (8) عبارات للتعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.58	%89	0.501	أوافق بشدة	1
7	يساعد التزام المراجع الخارجي بقواعد سلوك وأداب المهنة في التقليل من فرص المحاسبة الإبداعية	4.53	%88	0.554	أوافق بشدة	2
2	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.50	%88	0.506	أوافق بشدة	3
4	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية مما يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.48	%87	0.599	أوافق بشدة	4
5	يدرس المراجع الخارجي مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.38	%84	0.705	أوافق بشدة	5
8	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مدى كفاية المخصصات المكونة لمواجهة المخاطر مما يقلل من عدم نزاهة الإدارة في تكوين المخصصات	4.20	%80	0.853	أوافق بشدة	6
3	تقوم المراجعة الخارجية بتحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين عمليات الشركة	4.13	%78	0.939	أوافق	7

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
6	يسهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.78	69%	0.800	أوافق	8
	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.32	83%	0.619		
	قيمة (ت)	44.091	مستوى الدلالة	0.000*		

كما يتضح من الجدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.32) مما يشير- في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود موافقة قوية لدور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونجد أن الانحراف المعياري للمحور بشكل عام بلغ (0.619) وهذا يدل على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات المعنية بالبحث. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناءً عليه فإننا نقبل الفرضية الثالثة.

وتفسر الباحثان حصول العبارة (يساعد استقلال وكفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى أن الاستقلالية والموضوعية والحياد والكفاءة المهنية التي يتمتع بها المراجع الخارجي عند أداء عملية المراجعة تساهم وبشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (صالح، 2016) والتي أشارت نتائجها إلى أن استقلالية المراجع الخارجي لها تأثير فعّال في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

خلاصة بأهم النتائج:

توصلت الباحثان من خلال الدراسة النظرية وتحليل بيانات الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

- 1- إن تفعيل دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات يُساهم وبشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كونها آليات رقابية قادرة على حماية الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح.
- 2- يبرز دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات بمدينة الرياض من خلال مراجعة السياسات المحاسبية، وفحص تقديرات الإدارة وكفاية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية؛ الأمر الذي يعكس الوضع المالي للشركة بمصداقية وأكثر دقة.
- 3- تساهم لجان المراجعة إيجابياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات قطاع الاتصالات المعنية بالبحث من خلال تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومناقشة تقارير أعمالهم، وفحص كفاءة نظام الرقابة الداخلية بما يضمن سلامة الإجراءات المحاسبية ونزاهة التقارير والقوائم المالية.
- 4- تقوم المراجعة الداخلية بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال فحص وتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لمنع التلاعب في الأرقام المحاسبية.
- 5- أن المراجعة الداخلية في شركات قطاع الاتصالات التي تم بحثها تقوم بدور كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التحقق من مدى موافقة السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة من قبل إدارة الشركات؛ مما يساهم في الحد من إمكانية التلاعب في التقارير والقوائم المالية.
- 6- أن استقلال وكفاءة المراجع الخارجي والتزامه بقواعد سلوك وأداب المهنة يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- أن للمراجع الخارجي أثراً إيجابياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال متابعة قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي.

التوصيات والمقترحات.

- 1- ضرورة المتابعة المستمرة من قبل الجهات الرقابية لمدى التزام الشركات بتطبيق نظام الحوكمة، وتشديد العقوبات على الشركات المخالفة لللائحة حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة السوق المالية السعودية.
- 2- ضرورة أن يتصف كافة أعضاء لجان المراجعة بالكفاءة العلمية، والخبرة المالية والمحاسبية، والمعرفة الكافية بالسياسات المحاسبية، والقدرة على فحص ومراجعة التقارير والقوائم المالية للتحقق من مصداقيتها ونزاهتها، الأمر الذي يساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- 3- ضرورة قيام الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية بإصدار المزيد من اللوائح والتشريعات التي تضمن استقلالية وحياد أعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين؛ مما يساهم في تفعيل دورهم الرقابي وأداء مهامهم بكفاءة وفعالية أكبر.
- 4- حث الشركات على منح المراجع الداخلي صلاحيات أكبر في الرقابة على عمليات الشركة المالية والإدارية للمساهمة في زيادة الشفافية والإفصاح مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 5- العمل على تطوير مهارات وخبرات وأساليب عمل المراجعين الخارجيين، ومساعدتهم على الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة التي تساهم في كشف أي تلاعب أو تحريف في القوائم المالية للشركات.
- 6- إقامة الدورات التدريبية المتخصصة لأعضاء لجان المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين حول طرق كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمحاربتها والحد منها.
- 7- إعداد برامج توعية للمحاسبين والمراجعين عن أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وقواعد سلوك وأداب المهنة، والابتعاد عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 8- نشر الوعي بأهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات التلاعب، حيث أن تخصص المراجع في صناعة معينة يزيد من كفاءته في مراجعة الشركات التي تنتهي لتلك الصناعة، مما يضمن كشف أساليب التلاعب وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية

- إبراهيم، الهادي آدم محمد، البعاج، قاسم محمد عبد الله، وهاتف، مجيد عبد الحسين (2017). حوكمة الشركات ودورها في الحد من أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية بجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على عينة من التقارير المالية للمصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة الدراسات العليا: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مج7، ع28، 1-30.
- أبو كريشة، طه زكريا (2015). دور الأعضاء غير التنفيذيين في نجاح الحوكمة ودور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية: جامعة أسيوط، كلية التجارة، ع59، 89-118.

- الأرنؤوط، إبراهيم صبري (2019). مدى إلزامية لائحة حوكمة الشركات السعودية: دراسة مقارنة. مجلة العلوم الإنسانية والإدارية: جامعة المجمعة - مركز النشر والترجمة، ع16، 1-24.
- باعجاجة، سالم سعيد (2012)، تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية: دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية. مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، مج16، ع46، 53-91.
- تيجاني، بالرقى (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع12، 23-50.
- جريرة، طلال سليمان، الحياصات، حمدان محمد؛ والبشتاوي، سليمان حسين (2015). أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققى الحسابات الخارجيين. مجلة إدارة الأعمال الأردنية، مج11، ع2، 317-347.
- الجنيد، هاجر، وعض، آمال (2017). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السعودية "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
- سمرة، ياسر محمد السيد (2014). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العربية للعلوم الإدارية: جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، مج21، ع2، 157-199.
- سناده، محمد عبد الله، وإبراهيم، الهادي آدم (2017). دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير. جامعة النيلين، الخرطوم.
- السياغي، محمد حمود؛ والصدیق، بابر إبراهيم (2018). دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف الممارسات المحاسبية الإبداعية وتقليل المخاطر، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- الشرقاوي، أحمد عبد العاطي، ومحمد، محمد عبد الفتاح؛ والسيبي، نجوى (2014). تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر.
- صالح، جليل إبراهيم (2016). أثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لمكاتب البصرة، ميسان، ذي قار. مجلة دراسات إدارية: جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، مج9، ع17، 252-298.
- طينة، رنا جمال، ودرغام، ماهر موسى (2012). دور لجان التدقيق ومدققى الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية: دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عسيري، عبد الله علي (2013). إفصاح شركات المساهمة السعودية عن التزامها بلائحة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مج27، ع1، 9-130.
- العطار، حيدر عباس (2018). دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد. مجلة الدنانير، مج1، ع14، 462-497.
- عطوي، سميرة؛ وبديسي، فهيمة (2012). الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية: حالة الشركة الأمريكية إنرون لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي. مجلة العلوم الإنسانية: جامعة محمد خيضر بسكرة، ع27، 28، 11-35.

- القرى، ميسون محمد، وعسيري، عبدالله علي (2010). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- محمد، عبد الوهاب موسى (2015). دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الثقافة والتنمية: جمعية الثقافة من أجل التنمية، س16، ع98، 74-29.
- ملاح، وثام (2019). دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية: جامعة محمد بوضياف المسيلة، مج12، ع1، 72-55.
- ناصف، علي عبدالسلام؛ وإسماعيل، شيرين سعيد (2013). دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية: دراسة تحليلية انتقادية. مجلة الاقتصاد والتجارة: جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، ع3، 320-290.
- نوري، بتول محمد، وسلمان، علي (2014). حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة. مجلة رماح للبحوث والدراسات: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، ع14، 32-9.
- هيئة الاتصالات وتقنية المعلومات السعودية، المركز الاعلامي، 2020م، <https://www.citc.gov.sa/ar/mediacenter/pressreleases/Pages/2020010101.aspx>، تاريخ الدخول: 25-4-2020م.
- يوسف، فياض؛ وعثمان، عبد الرحمن (2018). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي: دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

- Bhasin, M. L. (2016). Survey of Creative Accounting Practices: An Empirical Study. Wulfenia Journal KLAGENFURT, 23(1), 143-162.
- Brauweiler, H. C., Yerimpasheva, A., & Bagalbayeva, Z. (2019). Avoiding creative accounting: corporate governance and leadership skills. Theoretical Journal of Accounting (ZTR), 104 (160), 9-19.
- Cugova, A., & Cug, J. (2020). Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment. In SHS Web of Conferences (Vol. 74, p. 01004). EDP Sciences.
- Fairchild, R., Gwilliam, D., & Marnet, O. (2019). Audit within the corporate governance paradigm: a cornerstone built on shifting sand? British Journal of Management, 30(1), 90-105.
- Khaneja, S., Bhargava, V., & Gupta, L. (2017). Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices. International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), 6(3), 32-37.