Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences
Volume (5), Issue (8): 30 Apr 2021
P: 166 - 200
ISSN: 2522-3372
مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية
المجلد (5)، العدد (8): 30 إبريل 2021 م
ص: 166 - 200

The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market –

Ammar Esam Al-Sammarraee
Nadya Abduljabbar Al-shareeda
Faculty of Administrative Sciences || Applied science University || Kingdom of Bahrain

Abstract: The science of accounting principles and profession internationally recognized standards (GAAP) must therefore abide by to maintain the confidence gained during the many decades of time and place that it reached this profession needed interesting the Internal and external Audit.

The economic collapses of the firms in the world have impacted negatively on the confidence in the profession and its principles and standards.

In this context we reached the following results:

The importance of the moral dimension of accountants because of built decisions on the results of creative accounting practices and the importance of credibility in the financial statements and this does not mean that the importance of the artistic dimension to the accounting profession, The methods used in the creative accounting in the companies under study of relatively great importance on the credibility of the financial statements by the standard used to study, Observed convergence in consensus that the study sample agree that creative accounting methods have an impact on the credibility of the financial statements and that there was no significant dispersion in the answers of respondents and this shows the negative impact on businesses and the economy in general as a result of these practices.

The main recommendations researcher:

The need to identify all the creative accounting practices in order to find appropriate solutions., The necessity of activating the awareness of the ethical dimension of the accounting profession as it has the greatest impact in the production of lists of highly credible financial benefit to the economy in general and on the relative development and continuation of the companies., The necessity of activating the powers granted to external auditors and develops pieces of legislation governing the work of accounting so that they can adjust the fraud, manipulation and detection of errors., The need to adjust and legalizing illegal practices of creative accounting and modernize the laws regarding legal practices because of their relatively great importance.

Keywords: External Audit, Creative Accounting, Practice of Financial Statements, Auditor's Report.

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات – دراسة تطبيقية لعدد من الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية –

عمار عصام السامرائي
نادية عبد الجبار الشريدة
كلية العلوم الادارية || جامعة العلوم التطبيقية || مملكة البحرين

الملخص: إن لعلم وفن مهنة المحاسبة مبادئ ومعايير متعارف عليها دولياً لذا يجب الالتزام بها للمحافظة على الثقة المكتسبة خلال عقود كثيرة من الزمن وللمكانة التي توصلت لها هذه المهنة دعت الحاجة للاهتمام بمهنة التدقيق بمحوريها الداخلي والخارجي والتأكيد على دورها بإضفاء الثقة عن القوائم المالية والحد من التلاعب بها وكشف حالات استخدام الأساليب الإبداعية في عرض القوائم المالية.

جاءت مشكلة البحث بعد أحداث انهيار شركة أنرون الأمريكية العملاقة وتحميل أحد أكبر شركات التدقيق في العالم آرثر أندرسن كونها المسئول عن مراجعة وتدقيق حسابات الشركة جزءاً من مسؤولية انهيار شركة أنرون واتهامه بالتلاعب بالقوائم المالية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المالية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي، ونظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء بعض الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية إلى تجميل بياناتها المالية سعياً منها لتحسين صورتها أمام المستثمرين في سوق الأوراق المالية لذلك فإن الإدارات التنفيذية ومجالس الإدارات في تلك الشركات تسعى إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل والمبادئ المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية وصحة تلك البيانات.

وبناءً على المشكلة أعلاه تم تحديد أهداف البحث المتمثلة في التعرف على مفاهيم وأسباب أساليب المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وأيضاً التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات.

ومن هذا السياق توصلنا في هذا البحث للنتائج التالية من أهمها: أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين نظرا لما يبنى من القرارات على نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية ولأهمية المصداقية في القوائم المالية وهذا لا يعني عدم أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة وإن الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية في الشركات موضوع الدراسة ذات أهمية نسبية كبيرة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المستخدم بالدراسة، كما لوحظ التقارب في التوافق على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها أثر على مصداقية القوائم المالية وانه لا يوجد تشتت كبير في إجابات أفراد العينة وهذا يدل على الأثر السلبي على الشركات والاقتصاد بشكل عام جراء هذه الممارسات وتبين من خلال استطلاع الرأي وتحليله أن جميع أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة إلى عالية على أن مدققي الحسابات الخارجيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية.

وكانت أهم التوصيات التي أوصى بها الباحثان ضرورة التعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية ليتسنى إيجاد الحلول المناسبة وذلك لتفعيل التوعية بالبعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة وتفعيل الصلاحيات الممنوحة للمدققين الخارجيين، ضرورة التأكد من أن مدققين الحسابات الخارجيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات من خلال معايير تقييميه من قبل الهيئات المسؤولة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، ممارسة البيانات المالية، تقرير المدقق.

المقدمة.

تنتشر حالياً في الأسواق المالية العربية ظاهرة عمليات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة في أسواق المال والتي تخرج عن الإطار الحقيقي للأوضاع والمراكز المالية لهذه الشركات من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية لنقل القوائم المالية من الوضع الحقيقي إلى ما تمليه سياسات إدارة الأرباح لدى هذه الشركات، وهذا باستخدام ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية لتحسين الصورة التي تعكسها القوائم المالية على نتيجة أعمال الشركات ومراكزها المالية.

وبات استخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين العامل الرئيسي للتجاوب مع العديد من الدوافع التي تفرضها عمليات إدارة الأرباح والتي تتمثل بالتهرب الضريبي والزكوي وتحقيق مكاسب

شخصية والوفاء بالمتطلبات اللازمة للميزة التنافسية للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية وكذلك لأجل الحصول على تمويل لاستمرار العمليات التشغيلية أو الاستثمارية والالتزامات في حال وجود مشاكل في السيولة.

أولاً: مشكلة البحث

خلال السنوات الأخيرة وخاصة بعد أحداث انهيار شركة أنرون الأمريكية العملاقة وتحميل أحد أكبر شركات التدقيق في العالم آرثر أندرسن كونها المسؤول عن مراجعة وتدقيق حسابات الشركة جزءاً من مسؤولية انهيار شركة أنرون واتهامها بالتلاعب بالقوائم المالية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المالية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي، ونظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء بعض الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية إلى تجميل بياناتها المالية سعياً منها لتحسين صورتها أمام المستثمرين في سوق الأوراق المالية لذلك فإن الإدارات التنفيذية ومجالس الإدارات في تلك الشركات تسعى إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل والمبادئ المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية وصحة تلك البيانات.

وبذلك تتحدد مشكلة الدراسة في السؤالين الآتيين:

1- ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟
2- ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تقرير مراقب الحسابات؟

ثانياً- أهداف البحث:

يمكننا تلخيص أهداف البحث فيما يلي

1. التعرف على مفاهيم وأسباب المحاسبة الإبداعية.
2. التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة لدى الشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية من خلال الدراسة.
3. التعرف على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للشركات المساهمة في سوق الأوراق المالية.
4. التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية.
5. التعرف على أثر التدقيق الخارجي في ممارسات المحاسبة الإبداعية على تقرير مراقب الحسابات.
6. محاولة الاستفادة من التجارب العالمية لكبرى الشركات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
7. التعرف على دور التدقيق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية في تنمية مستدامة وحقيقية للاقتصاد الوطني، ونمو أسواق المال.

ثالثاً- أهمية البحث:

تنبثق أهمية البحث من أهمية المحاسبة الإبداعية وما ينجم عنها من ممارسات تضليل في القوائم المالية وذلك من قبل إدارات الشركات لتحقيق أهدافها القصيرة وطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى من مستخدمي تلك البيانات، وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية وانهيار عدد من أعظم وأكبر شركات العالم، فضلاً عن ضعف دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إضافة إلى قلة الاهتمام بدور المدقق الخارجي ولما لهذا الدور من زيادة الوعي لدى المستثمرين والمشرعين والإداريين وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية الخاصة باتخاذ القرارات الاستثمارية والتقدير الحقيقي لرأسمال المنشأة. ولا غنى عن الدور الذي تلعبه الرقابة الخارجية في

مساعدة المؤسسة على إنجاز أعمالها بكيفية أفضل مما يساعد على نجاحها وتحقيق أهدافها المنشودة من خلال تفعيل دور ممارسي مهنة التدقيق الخارجي لما يخدم فئات عديدة في المجتمع.

رابعاً: مصطلحات البحث

- **المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting):** هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل أو تجميله. (Amat and Blake. 1999. p: 22).
- **التدقيق الخارجي:** هو عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منتظما بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة. (خالد أمين عبد الله، 2001، ص 13).
- **إدارة الأرباح:** هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من قبل المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل أو التوجه نحو مكاسب ثابتة. (Mulford. 2002. P: 311).
- **المراجعة :(Auditing)** هي تلك العملية المنظمة التي تؤدى عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع المعايير المحاسبية المقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للاطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها. (دهمش وعفاف، 2005، 34).
- **القوائم المالية:** هي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وتنشأ أيضًا نتيجة لإجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة (أبو نصار وحميدات، 2008، ص 11).
- **تقرير مدقق الحسابات**: يعتبر التقرير هو وسيلة مراقب الحسابات في تلخيص ما تم انجازه من عملية تدقيق الحسابات حيث يمثل نتاج مجهوداته التي يمكنه عن طريقها عرض المشكلات أو الانحرافات ثم التوصيات والاقتراحات التي يرى مراقب الحسابات وجوب تنفيذها، وعن طريقه يكون مسؤول أمام جميع الاطراف المستفيدة منه ولذلك لابد من اخذ الحيطة والحذر في اعداد وكتابة التقرير.

خامسا: صعوبات البحث

1- صعوبة التواصل مع إدارة الشركات فيما يخص توزيع الاستبيان على المحاسبين التابعين لتلك الشركات.
2- صعوبة الوصول للمدققين الخارجيين لشركات التدقيق نتيجة لانشغالهم بالعمل الميداني.
3- عدم الاستجابة الكبيرة من موظفي بعض شركات التدقيق في الإجابة على أسئلة الاستبيان.
4- قلة وجود المراجع البحثية والدوريات التي تتحدث عن موضوع البحث.

سادساً: حدود البحث

- **الحدود الموضوعية**: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية، وأثرها على تقرير مراقبي الحسابات.

- **الحدود البشرية**: مراقبي الحسابات والمدراء الماليين ومحاسبي الشركات.
- **الحدود المكانية**: عينة من الشركات المساهمة في سوق المال السعودي.
- **الحدود الزمانية**: 2020 م.

سابعاً: منهجية البحث

1- **المنهج الوثائقي التاريخي (الاستقرائي)**: من خلال جمع معلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب والدراسات والندوات السابقة والانترنت.
2- **المنهج الميداني والاستكشافي**: من خلال جمع المعلومات عن مشكلة الدراسة عن طريق إجراء المقابلات الشخصية والاستبانة لفهم وتحليل أبعاد مشكلة الدراسة واستخلاص النتائج.
3- **المنهج الإحصائي**: من خلال تحليل النتائج والبيانات التي تمّ جمعها من المقابلات الشخصية والاستبانة الموزّعة على عينة الدراسة.

ثامناً: عينة البحث

تم اختيار عينة عشوائية من مراقبي الحسابات الذين يقومون بتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي.

تاسعاً: أدوات جمع العينات

1- تحليل الوثائق والمراجع.
2- الاستبانة.

عاشراً: هيكل البحث:

يتضمن البحث خمسة مباحث يتناول الاول منهجية البحث بينما يتناول الثاني الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ويتناول الثالث الإطار النظري لتقرير مراقب الحسابات والرابع الجانب العملي والخامس الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً: فلسفة المحاسبة الإبداعية

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهاتهم فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها:

1- المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الصحفي المتخصص في مجال الأعمال تشير إلى "أن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وأن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة بصورة شرعية كلياً.. انها المحاسبة الإبداعية" (Griffiths, 1986. p: 385).

2- ومن وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن "العملية المحاسبية تشمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل التنافسية من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية"(Jamison, M.1988.P: 7-8)

3- أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة اليد بالبراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي" (.Smith,C.A,1992: pp45)

4- لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال" .Phillips, J. Pincus, M) and Rego, S. O. (2003): , pp: 491

وتُعرّف أيضاً بانها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (Mulford, C. E. Comisky (2002), P: 340)).

إضافة إلى عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية نذكر منها:

- في (Accounting Dictionary) فيعرف مفهوم المحاسبة الإبداعية بانه مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات.
- ويصف (Bambooweb Dictionary) المحاسبة الإبداعية بانها تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة للممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات والموجودات أو الخصوم. نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية، ولذلك سميت بالإبداع (Creative) وبعض الأحيان تطلق مصطلحات :ابتداع أو ابتكار أو مغامر هو يضيفان هذه المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال، ويشير أيضاً أن إفتراض فشل سوق الأوراق المالية لعام 2002بسبب التقارير المحاسبية المنحرفة لكل منEnron و WorldComوكيانات أو شركات أعمال أُخرى في الولايات المتحدة الأمريكية.
- يذكر أحد الباحثين اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها نقلا عن (امات وآخرون) هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه". وهي أيضاً عملية تم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (العاني، 2004: 140-141).
- يرى أحد الباحثين أن المحاسبة الإبداعية هي "منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية بما تحتوي من قيم، صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم باستخدامها" (البارودي، 2001: ص 93-92).
- وقد عرفها على انها "الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارات الشركات من أجل تحسين صوري window dressingإما في ربحيتها أو مركزها المالي أو الإثنين معاً، وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية

التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها وذلك سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة (مطر، 1999: ص 76).

وعليه فإن الباحثين يريان أن تعريف المحاسبة الإبداعية يتمثل بالممارسات والعمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسبون مستخدمين معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة القوائم المالية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة كتعزيز الأسهم في السوق المالي أو تضخيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذية أو غيره.

ومن هنا يمكن استخلاص الأمور المشتركة في تعريفات المحاسبة الإبداعية التي يمكن تصنيفها على الشكل التالي:

- هناك من يرى انه يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يفضي إلى زيادة قيمة هذه المعلومات (محمود رمضان، 2005، ص 140).
- ويرى آخرون انه يتمثل الإبداع المحاسبي في التجديد والتطوير في طرق توفير المعلومات لاتخاذ القرارات، كما يتمثل في العناصر التي يشملها النظام المحاسبي كالموارد البشرية (المحاسبين) عن طريق اختيارها وتدريبها ورفع كفاءتها، كما يتضمن الإبداع المحاسبي جانب الموارد المادية كالتجهيزات الآلية والبرمجة المالية والمحاسبية اللازمة للأداء المحاسبي المتطور (عجيلة، 2009، ص 182).
- ويرى أحد الباحثين انه يقصد بالمُحاسبة الخلاقة كما يعرفها العديد من المحللين والاقتصاديين وهي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي (بطاينة، 2010، ص 41).
- ويرى آخرون أن تعرف المحاسبة الإبداعية بانها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم (عجيلة، 2009، ص 185).
- يعرف أحد الباحثين الإبداع المحاسبي على انه استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة (محمود رمضان، 2005، ص 142).

أما القواسم المشتركة في التعاريف:

1- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
2- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
3- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
4- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

لذا فإن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:

- **الأولى**: إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات.

- **الثانية**: فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح اطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

ثانياً- أساليب المحاسبة الإبداعية

إن الأهداف الخاصة المحددة التي يضعها أصحاب المنشآت دفعت المحاسبين إلى استخدام طرق مشروعة وغير مشروعة للتلاعب بالقوائم المالية التي من شانها إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير على مدى استقرارها الاقتصادي، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة المنشأة التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للمنشاة، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الأسلوب المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير صحيحة.

وقد تناولت الدراسات والأبحاث الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية يمكن تصنيفها كالآتي:

1- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP ومع معاير المحاسبة والمراجعة وإلى أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعاير المحاسبية مثل "شركات أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات الشقيقة والاطراف ذات العلاقة".

وأن إدارة الاستحقاق هي "استخدام معالجات محاسبية مسموح بها طبقا للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة"، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو كسوء فهم للمعاير (Gunny,k,2005. P: 234-237).

2- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية: تنقسم إلى عدة أساليب منها

- أساليب مؤثرة على المضمون: المتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها ذلك تبعا لاستراتيجيتها دون النظر للبديل المناسب "ويرى البعض أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمنشأة".
- أساليب مؤثرة على الشكل: والذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلابد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التبويب الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة.

هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية Balance sheet Off والتي تمثل تمويلاً خفياً حيث يتم اللجوء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للأصول الثابتة" "Leasing of fixed assets" (الأمين، 2001: ص 255).

3- من حيث طبيعة الأساليب: فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقية) فقد أشارت بعض الدراسات إلى انه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمارات التالية: 1-التشغيل. 2-المبيعات.3-بيع بعض الأصول الثابتة.

وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل "مصروف البحث، التطوير، الإعلان، المصروفات البيعية، المصروفات الإدارية والعمومية"

ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط الهامة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الشركة بتأجيل شراء بعض الأصول إلى فترة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية (Bartov,E, 2005: pp840 - 855).

يرى (الباحثون) أيضاً إلى أن الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، العنصر الأول هو التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان وأما العنصر الثاني فهو توافر عامل التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة (Beneis K,W.Hand Brozovsky,j.A.,2002,P: 87).

إلى جانب الأساليب الحقيقية فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية الأساليب الصورية أو الوهمية والتي يطلق عليها الأساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية (مرعي، 2002: ص722).

بينما اطلق عليها بالاتجاه الدفتري حيث تترجم هذه الأساليب في معالجات وتسويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر حيث يعاد تخصيصها وتبويبها وفقا لمفاهيم مختلفة، وتتمثل هذه الأساليب الوهمية على مجموعة من الوسائل أهمها: الاستحقاق الاختياري، التقديرات المحاسبية، التغيرات المحاسبية الاختيارية، الاختيار بين المحاسبات البديلة، وإدارة الإفصاح (البارودي، 2002: ص95).

إن علاقة المحاسبة الإبداعية في إدارة وتعظيم الأرباح هي استعمال أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية وبعض السياسات والثغرات في القوانين من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستعمل في تعظيم الأرباح وتجميل صور الدخل في البيانات المالية لإصدار تقرير يبين أن أرباح الشركة مستقرة في الصعود يؤثر ذلك تأثيرا مباشراً على القيمة السوقية للسهم فان مستخدمي البيانات المالية عند معرفتهم أن هذه الشركة جيدة من خلال التقارير المقدمة من الشركة ومدققيها والتي تشير إلى تعظيم الأرباح يتوجه المستخدمون لشراء أسهم الشركة وبالتالي ارتفاع سعر السهم بسبب زيادة الطلب عليه.

ويرى الباحثين أن إدارة الأرباح بشكل عام باستخدام المحاسبة الإبداعية وغياب التدقيق الخارجي أو ضعفه أدى بشكل مباشر إلى انهيار كبرى الشركات العالمية بفترة قصيرة نسبياً وهذا ما قد نلاحظه في الشركات الكبرى في الدول العربية وخاصة الشركات المساهمة والعاملة في سوق الأوراق المالية التي تؤثر على كافة قرارات الاستثمار وبالتالي تقودنا إلى نوع من الاقتصاد الوهمي.

وهناك أساليب متعلقة بالقوائم المالية:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل (Schilit, Howard M. (2002), P: 121) :

يمكن التلاعب بأرقام قائمة الدخل من خلال سياسات المحاسبة الإبداعية والتي تخص على سبيل المثال :

1- الاعتراف المبكر بالإيراد: بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما أن عملية البيع لاتزال موضع شك، فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف

محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

2- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة: وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل وهذا الشي يظهر لنا أرباح غير حقيقية أقل من الواقع وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى ذلك تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيليًا.

3- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أولاًحقة: هذا النوع من التلاعب ذوعلاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يخصم استهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحقق فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

4- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة انه يمكن أن تكون عصيبة، ولكن من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

5- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :إن المركز المالي لأي شركة متمثلاً بالميزانية يوفر معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما يساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية.

كما أن هناك بعض فرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (Oliver, K., Deam. G, Clarke by, F., (1989),P: 132) (Joel, Seigel. (1985) P: 201.) (حمادة، 2010: ص 95- 99).

1- الأصول غير الملموسة :حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراه، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب فينسب الاستهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

4- البنود النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
5- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
6- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.
7- الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
8- الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
9- المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :

إن قائمة التدفقات النقدية تعرض جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة-Kieso, donaldo. E; Weyganbt, Warfield. J; Jerry, terry. D (2008),P: 342 . (257

بعض فرص التلاعب بالقيم المحاسبية في قائمة التدفقات النقدية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
2- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

د- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية :تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق (حنان رضوان (2003).

كما أنَّ جميع عناصر بنود هذه القائمة معرّضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه مثلاً. ونستخلص مما سبق أن التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يكون في نوعين من التلاعب هما (نعيم وعفاف، 2005، ص 18-19):

1- تلاعب محاسبي.
2- تلاعب غير محاسبي.

أ- طرق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

1- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على انها جارية.

2- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الانتاجي للأصل لأغراض الاستهلاك.

ب- طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال :

1- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.

مثال: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

2- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

ثالثاً :أسباب المحاسبة الإبداعية

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد اطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات (CORPORATE GOVERNANCE)وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شانها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية، ومن هنا كان لا بد من الوقوف على أهم الأسباب التي دفعت أصحاب الشركات والقائمين عليها لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

ويمكن تحديد ستة أنواع على الأقل من استراتيجيات الإدارة والتي تعتبر من أهم أسباب ممارسات المحاسبة الإبداعية للتأثير على القوائم المالية وهي (أبو الخير، 1999: ص 70).

1- محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية الحالية متدنية وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة التالية.

2- محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقة الحالية مرتفعة وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة القادمة.

3- محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقة متدنية وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة القادمة ولكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الربح من الفترة التالية إلى الفترة الحالية.

4- فهو محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية مرتفعة وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة التالية ولكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة أن ينقل الربح من الفترة الحالية إلى الفترات التالية.

5- محاولة الإدارة تخفيض الربح في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلاً منخفضاً بدرجة ما وهناك توقعات لدى الإدارة تشير إلى ارتفاع الربح مستقبلاً.

6- محاولة الإدارة زيادة الربح في الفترة الحالية في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلاً مرتفعاً وهناك توقعات لدى الإدارة بانخفاض الربح في الفترة التالية.

إن دوافع وأسباب الإدارات في استخدام المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي (Mulford, C. E. Comisky (2002),P: 356-

1- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.

2- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك لشركات في الأسواق المالية.

3- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

4- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
5- تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
6- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على المنافسين في التصنيف المهني من خلال مؤسسات اعتماد دولية استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها المنشآت ولذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

وهنا نستخلص الأسباب الرئيسية للمحاسبة الإبداعية والتي تمثل في تقديم انطباع "مضلل" عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، إضافة إلى العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل والتي تتناسب مع الدافع من اختيارها.

3- الإطار النظري لمراقب الحسابات

أولاً- مفهوم التدقيق:

ويرى أحد الباحثين أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هده المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمدققين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن،

وتشتمل عملية التدقيق على عدة عناصر وهي الفحص والتحقيق والتقرير:

أ- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
ب- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
ج- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

1- معنى كلمة تدقيق لغوياً هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى عادة باسم التدقيق، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنىً خاصاً وهو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم وهي تدقيق الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.
2- تدقيق الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليها وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية قد تم مراجعتها أو مقدمة عنها بشهادة المدقق صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلاً صحيحاً بدون أي مبالغة أو تقصير، ويدل هذا التعريف أن التدقيق قد تكون جزئية، أي تدقيق جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل.
3- التدقيق هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.

ثانياً- مفهوم تقرير مدقق الحسابات

تتكون عملية التدقيق من ثلاثة مكونات رئيسية تتمثل في الفحص والتحقق وإعداد التقرير ويعتبر التقرير العنصر الأساس في هذه العملية حيث يضع المدقق نتاج جهده وهذا التقرير هو موضع اهتمام مستخدمي البيانات والمعلومات، لذا على المدقق أن يبذل الجهد ويضع كافة خبراته العلمية والعملية وأن يتحلى بالمصداقية والدقة من أجل الخروج بنتائج مناسبة (الذنيبات، 2010، ص199).

كما عرف تقرير مدقق الحسابات بانها وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوافرت له ضمانات تجعله أهلاً لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه وتتضمن بإيجاز وتركيز إجمال ماقام به مراقب الحسابات من عمل، ورأية في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحتوية من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية (عشماوي إبراهيم، 1998، 110).

ثالثاً: معايير تقرير مدقق الحسابات:

إن لتقرير مدقق الحسابات أربعة معايير مهنية متعارف عليها تحكم إعداد مدقق الحسابات لتقريره عند مراجعة القوائم المالية وهم معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح، وحدة الرأي (الصبان وعلي، 2002، 384). وفيما يلي استعراض مفهوم كل معيار.

1- معيار قياس الصدق القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات ان يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كم ينظر لها إلى مدى التزام الإدارة بهذه المبادئ وأنن تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت متعمدة أم لا.
2- معيار ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراع الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية كما كانت عليه في الفترة الماضية، كما نؤكد على إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع (الصبان وعلي، 2002، 385-386).
3- معيار كفاية الإفصاح: إن هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات أن يفترض كفاية الإفصاح مالم يشر إلى غير ذلك ومهنياً يفترض من مدقق الحسابات إن اكتشف أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى الإفصاح فسوف يشير في تقريره إلى ذلك، وهذا يتم عن طريق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
4- معيار وحدة الرأي: إن هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل أو الامتناع عن أبداء الرأي وفي حالة عدم أبداء الرأي عليه أن يوضح أسباب ذلك ولذلك يجب أن يحتوي التقرير على درجة المسؤولية التي يتحملها مدقق الحسابات وإشارة قاطعة لطبيعة عمل مدقق الحسابات إن وجد هذا العمل (الصبان وعلي، 2002، 386).

ثالثاً- أنواع إبداء الرأي في تقرير مدقق الحسابات

يقوم مدقق الحسابات بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية برأيه حول تلك القوائم من خلال فترة تقريره حيث يعتمد هؤلاء المستخدمين على تقريره للتأكد من شمولية القوائم المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المعتمدة وأمانة عرضها (سماهر الخليل، 2006، ص 7-8). وهناك أنواع متعددة من الآراء المعبر عنها في تقرير مدقق الحسابات يمكن تقسيمها إلى ما يأتي: -1-رأي غير متحفظ.2- رأي مقيد (متحفظ). 3-الإمتناع عن إبداء الرأي. 4- رأي سلبي.

4- الجانب العملي ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي

أولاً- المقدمة

يهدف هذا البحث إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية وأثرها على تقرير مراقبي الحسابات في دراسة تطبيقية للشركات السعودية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير أداة استطلاع آراء وموقف عينة الدراسة تكونت من 50 فقرة تم توزيعها على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة هم المدققين الخارجيين وموظفي الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية وتم عمل إجراءات تصحيح الأداة واستخدام الحاسوب في إدخال البيانات لإجراء التحليل الإحصائي المناسب.

يتناول هذا الفصل طريقة البحث وإجراءاتها ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي، حيث سيتم عرض المنهج الذي تم اعتماده في البحث، وكيفية جمع البيانات، كما سيتم من خلاله تحديد مجتمع البحث، وكيفية اختيار عينة البحث، وكل ما يتعلق بأداة القياس المستخدمة.

ثانياً: أسلوب البحث

تم الاعتماد في هذا البحث المنهج الوثائقي التاريخي (الاستقرائي) من خلال جمع معلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب والدراسات والندوات السابقة والانترنت والمنهج الميداني والاستكشافي من خلال جمع المعلومات عن مشكلة البحث من خلال الاستبانة لفهم وتحليل أبعاد مشكلة البحث واستخلاص النتائج وكذلك المنهج الإحصائي من خلال تحليل النتائج والبيانات التي تمّ جمعها من الاستبانة الموزّعة على عينة البحث.

حيث يقوم هذا البحث على أساس جمع البيانات الأولية بما ينطوي تحت قائمة الدراسات الاستكشافية الميدانية، وذلك من خلال دراسة الظاهرة في الواقع ووصفها وتحليلها وتفسيرها بهدف الوصول إلى استنتاجات تعكس الواقع وتساهم في تحسينه وتطويره ولتحقيق أهداف البحث وبحث مشكلته، وبسبب الطبيعة الفنية للبحث فقد تم الاعتماد على أسلوبين في جمع البيانات وهما:

- الجانب النظري: ويعتمد على جمع معلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع البحث باستخدام الكتب والدراسات والندوات السابقة والانترنت تناول الباحث فيها الحديث عن الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة وكذلك الإطارين النظريين للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي.
- الجانب العملي: ويقسم إلى قسمين:

أ- الجانب الميداني: ويشمل عدة مراحل من تصميم أداة البحث بغرض جمع البيانات اللازمة، وتحديد مجتمع البحث وحجم العينة وعملية توزيع استبانة البحث على فئات لديها خلفية علمية وعملية في المحاسبة المالية.

ب- الجانب التحليلي: ويتم من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS حيث يتم تحليل البيانات ومناقشة النتائج التي حصلنا عليها.

ثالثاً: مجتمع البحث

يتكون مجتمع البحث من مجموعتين رئيسيتين:

1- موظفي الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية (إداريين ومحاسبين ومدققين داخليين) من خلال الأساليب المستخدمة وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات وعددها 156 شركة.

2- المدققين الخارجين وعدد الشركات المرخص لها بمزاولة المهنة 139 مكتب.

رابعاً: عينة البحث

وقد تم اختيار العينة عشوائياً من الموظفين في الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية ومدققين الحسابات حيث تم توزيع 60 استبانة على موظفين الشركات و60 استبانة على مدققين الحسابات، وتم توزيع الاستبانة باليد مباشرة وعن طريق البريد الالكتروني نظراء للصعوبات سابقة الذكر، وقد تم استرداد 54 استبانة من موظفين الشركات، و52 استبانة من مدققي الحسابات، وتم استبعاد 6 استبانات فقط غير صالحة للتحليل؛ وذلك لعدم اكتمال البيانات المطلوبة. لذا يصبح عدد الاستبيانات المستردة (100) استبانة، أي ما نسبته 83.3% من عينة الدراسة الكلية موضحة في الجدول التالي

الجدول رقم (1) حجم عينة الدراسة وبيانات الاستبانات التي تم توزيعها واستلامها

المجموعة	حجم العينة	المسترد	الغير صالح للتحليل	الباقي	النسبة
الموظفين	60	54	1	53	%88
المدققين	60	52	5	47	%78
المجموع	120	106	6	100	%83

أ- وصف خصائص عينة البحث:

في هذا الجزء سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية لأفراد عينتي الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، كما يتبين من الجداول التالية:

جدول رقم (2) توزيع أفراد العينة وفقاً للمجال الوظيفي

المجموعة	التكرار	النسبة المئوية
موظفين	53	%53
مدققين الحسابات	47	%47
المجموع	100	%100

1- توزيع أفراد العينة وفقاً للجنس:

تبين لنا أن أفراد العينة من موظفي الشركات وتدقيق الحسابات من الذكور فقط وذلك لطبيعة المجتمع السعودي.

2- توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي:

يبين الجدول التالي المؤهلات العلمية لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (3) توزيع أفراد العينة وفقاً للمؤهل العلمي

المجال الوظيفي	التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	بكالوريوس	49	%92.45
	ماجستير	2	%3.77
	دكتوراه	2	%3.77
المجموع		53	%100

المجال الوظيفي	التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
مدققي الحسابات	بكالوريوس	26	%55.31
	ماجستير	14	%29.79
	دكتوراه	7	%14.90
المجموع		47	%100

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن غالبية أفراد العينة من مجموعة موظفين الشركات حاصلين على درجة البكالوريوس بما يقدر بـ (92.5%) وهي نسبة منطقية حيث أن أغلب العاملين في هذه المكاتب ينهون دراستهم الجامعية ويعملون في مجال المحاسبة والتدقيق فيها. وكما هو ملاحظ فإن نسبة الحاصلين على درجة الماجستير والدكتوراه كانت متساوية وتقدر بحوالي 3.77 % من حجم العينة في مجموعة موظفين الشركات.

أما بالنسبة للمجموعة الثانية لعينة الدراسة والمتمثلة بالمدققين الحسابات الخارجيين فانه ومن المتعارف أن جزء كبير من مدققين الحسابات هم من حملة الشهادات العليا وبالأخص شهادتي البكالوريوس والماجستير وهذا ما يبينه الجدول أعلاه حيث يبين أن نسبة 55.31% من مدققين الحسابات حاصلين على درجة البكالوريوس و29.79% حاصلين على درجة الماجستير، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادات الجامعية وأن نسبة جيدة من عينة الدراسة حاصلين على شهادات جامعية عليا مما يؤثر بشكل ايجابي على إجابات ونتائج الدراسة.

3- توزيع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي:

يبين الجدول التالي التخصصات الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (4) توزيع أفراد العينة وفقاً للتخصص الأكاديمي

المجال الوظيفي	التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	محاسبة	39	%73.6
	إدارة أعمال	6	%11.3
	اقتصاد	1	%1.9
	علوم مالية ومصرفية	3	%5.7
	أخرى	4	%7.5
المجموع		53	%100
مدققين الحسابات	محاسبة	31	%66.0
	إدارة أعمال	5	%10.6
	اقتصاد	4	%8.5
	علوم مالية ومصرفية	7	%14.9
المجموع		47	%100

مما لا شك فيه انه وبما أن موضوع الدراسة يتعلق بالمعايير المحاسبية وأن مجتمع الدراسة متمثل في مكاتب تدقيق الحسابات وموظفين الشركات، فإن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من تخصصات علمية ذات علاقة

بموضوع الدراسة، وهذا ما نلاحظه من الجدول السابق حيث يبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على شهادة المحاسبة من المجموعتين (موظفي الشركات ومدققين الحسابات)، بالإضافة إلى نسبة جيدة يحملون شهادات من تخصصات مشابهة كالعلوم المالية والمصرفية والاقتصاد وإدارة الأعمال. أي أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم معرفة جيدة في مجال المحاسبة والتدقيق مما يؤثر ايجابياً على إجاباتهم وبالتالي على نتائج الدراسة.

4- توزيع أفراد العينة وفقاً للمسمى الوظيفي:

يبين الجدول التالي المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (5) توزيع أفراد العينة وفقاً للمسمى الوظيفي

المجال الوظيفي	التخصص الاكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
موظفي الشركات	مدير مالي	5	%9.4
	مدير حسابات	6	%11.3
	مدقق داخلي	9	%17.0
	محاسب	33	%62.3
المجموع		53	%100
مدققين الحسابات	مدقق	3	%6.4
	مدير تدقيق	4	%8.5
	مدير رئيسي	9	%19.1
	مدقق مشارك	31	%66.0
المجموع		47	%100

يظهر الجدول السابق أن نسبة موظفي الشركات الذين يعملون تحت مسمى وظيفي مدقق داخلي ومدير حسابات يشكلون نسبة لا بأس بها من أفراد عينة الدراسة، بينما كان المسمى الوظيفي الأعلى من مدققين الحسابات كمدقق مشارك بنسبة (66.0%) ومدير رئيسي بنسبة (19.1%) وهذه النتائج تزيد من دقة وموضوعية البيانات التي تم جمعها مما يؤثر ايجابياً على نتائج الدراسة.

5- توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة:

يبين الجدول التالي سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة موزعة حسب المجال الوظيفي والنسبة المئوية لكل منها:

جدول رقم (6) توزيع أفراد العينة وفقاً لسنوات الخبرة

المجال الوظيفي	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
مدققين الحسابات	أقل من 10 سنوات	23	%43.4
	من 10 – 20 سنوات	26	%49.1
	أكثر من 20 سنوات	4	%7.5
المجموع		53	%100
موظفين الشركات	أقل من 10 سنوات	11	%23.4
	من 10 – 20 سنوات	21	%44.7

المجال الوظيفي	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
	أكثر من 20 سنوات	15	%31.9
المجموع		47	%100

يظهر الجدول السابق أن ما يقارب نصف أفراد عينة الدراسة بنسبة 49.1% من موظفي الشركات يعتبر لديهم خبرة بين 10-20 سنوات.. كما أن نسبة مدققين الحسابات من أفراد عينة الدراسة والذين لديهم خبرة من 10 الى 20 سنة تشكل 44.7% وهي نسبة ممتازة، بالإضافة إلى خبرة جيدة تعتبر لبقية أفراد مجموعة مدققين الحسابات وهذا يتناسب مع طبيعة وخصوصية موضوع الدراسة، مما ينعكس ايجابياً على إجابات ونتائج الدراسة.

من خلال الاطلاع على الجداول السابقة المتعلقة بخصائص عينة الدراسة يتبين لنا أن غالبية أفراد عينة الدراسة للمجموعتين –موظفي الشركات ومدققين الحسابات - هم من حملة الشهادات الجامعية في تخصص المحاسبة ونسبة ممتازة منهم حاصلين على شهادات بدرجات عليا وبالأخص من مدققين الحسابات، وأن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة جيدة في المجال المحاسبي.

مما سبق يمكن القول انه ومن خلال الاطلاع على خصائص عينة الدراسة مجتمعة يتبين لنا أن أفراد عينة الدراسة والذين قاموا بالإجابة على أداة الدراسة هم من أصحاب الخبرة العملية والمؤهلات العلمية وبالتالي لديهم معرفة وعلم بموضوع الدراسة، مما أدى إلى الحصول على نتائج دقيقة إلى حد ما وأكثر موضوعية، حيث أن طبيعة الدراسة تحتاج إلى خبرة واطلاع جيدين في المجالين العلمي والمهني.

خامساً: أداة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم جمع البيانات اللازمة عن طريق تصميم استبانة وذلك بالاعتماد على كل من الدراسات السابقة والإطار النظري بالإضافة إلى استشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال. ويبين الملحق رقم (1) نموذج الاستبانة المستخدمة كأداة لجمع البيانات، وقد تكونت هذه الاستبانة من جزأين هما:

الجزء الأول: ويختص بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث تتضمن (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

الجزء الثاني: يحتوي على سؤالين وكل سؤال يحتوي على (25 فقرة):

1. لقياس أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، ولهذا تم تقسيم درجة الأهمية إلى خمس درجات حسب مقياس ليكرت كما يلي:

الجدول رقم (7) درجات الإجابات على الجزء الثاني والثالث من الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	المقياس
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

سادساً: معيار القياس

كما هو مبين سابقاً فإن بنود الاستبانة أعطيت خمس درجات حسب مقياس ليكرت الخماسي وذلك ليستطيع المجيب تحديد درجة موافقته على كل فقرة بشكل دقيق إلى حد ما.

كما تم الاعتماد على معامل الاختلاف كمقياس الترتيبي للموافقة أو الأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (8) مقياس لتحديد الأهمية النسبية لمعامل الاختلاف

الوسط الحسابي	درجة التأثير	درجة الموافقة	درجة الأهمية
40.1 فأكثر	لا يؤثر اطلاقا	غير موافق بشدة	معدومة
40 – 30.1	لا يؤثر	غير موافق	قليلة
30 – 20.1	محايد	محايد	متوسطة
20 – 10.1	قوي	موافق	كبيرة
10 - 0	قوي جدا	موافق بشدة	كبيرة جدا

سابعاً: الاختبارات الخاصة بأداة القياس

أولاً: ثبات الأداة:

ويهدف هذا الجزء إلى التأكد من الحصول على نتائج متقاربة قدر الإمكان عند إعادة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم باستخدام أداة الدراسة نفسها في ظل نفس الظروف، وقد تم استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا وذلك لقياس ثبات الأداة للإجابات التي تم الحصول عليها من عينة الدراسة. وتعد القيمة لهذا العامل ضعيفة إذا كانت أقل من 60%، ومقبولة إذا كانت بين (61% -70%)، وجيدة إذا كانت بين (71% - 80%)، وممتازة إذا كانت أعلى من 80%.

وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSSفي تحليل البيانات التي تم الحصول عليها تبين أن نتيجة الثبات للفقرات مقبولة إلى جيدة، ويدل ذلك على ثبات جيد للاستبانة كما يظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (9) معامل كرونباخ ألفا لأداة الدراسة

الرقم	السؤال	عدد الفقرات	قيمة ألفا
1	أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	25	%77,4
2	أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على تقرير مراقب الحسابات	25	%74,2

من خلال الجدول أعلاه تبين أن قيمة الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لأسئلة الاستبانة الأساسية تراوحت بين 74.2 % - 77.4%، بينما بلغت قيمة ألفا الكلية 79% وذلك لأنه كلما زادت الفقرات زادت شمولية المحتوى وهذا يؤدي إلى ارتفاع نسبة ثبات الأداة الكلي، ويمكن القول أن هذه النسبة تدل على أن الثبات للمقياس المستخدم في هذه الأداة جيد.

ثامناً- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لغرض تحليل البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبانة في هذه الدراسة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistical Techniques)

أ- التوزيع التكراري (Frequency Distribution)

ب- النسب المئوية (Percentages)

ج- المتوسط الحسابي (Mean)

د- الانحراف المعياري (Standard Deviation)

5- عرض نتائج البحث ومناقشتها.

ومن خلال هذه الجزء سيتم تناول التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة من مجموعتي موظفي الشركات ومدققين الحسابات على فقرات الاستبانة:

- **السؤال الأول: ما أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.**

يحتوي هذا السؤال على 25 فقرة ويبين الجدول التالي إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات:

جدول رقم (10) التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من موظفي الشركات على السؤال الأول: ما أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	CV معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية	34	64.2	12	22.6	5	9.4	2	3.8	0	2	4.47	0.82	0.68	18.34	1
التساهل في شروط الائتمان كالخصم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون	10	18.9	32	60.4	8	15.1	2	3.8	1	9	3.91	0.81	0.66	20.72	4
احتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار	23	43.4	27	50.9	0	0	2	3.8	1	1.9	4.30	0.82	0.68	19.07	3
اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين	8	15.1	23	43.4	10	18.9	9	17.0	3	5.7	2.36	1.27	1.25	53.81	25
رسملة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	19	35.8	20	37.7	7	13.2	6	11.3	1	1.9	3.94	1.06	1.13	26.90	12
عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط انتاجي في قائمة الدخل بشكل مستقل	39	73.6	9	17.0	0	0.0	3	5.7	2	3.8	4.51	1.03	1.06	22.84	7
تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية	12	22.6	24	45.3	8	15.1	6	11.3	3	5.7	3.68	1.12	1.37	30.43	15
عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	3	5.7	8	15.1	7	13.2	21	39.6	14	26.4	2.34	1.19	1.42	50.85	24
اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية	16	30.2	19	35.8	12	22.6	6	11.3	0	0	3.85	0.99	0.98	25.71	9
اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	13	24.5	24	45.3	8	15.1	8	15.1	0	0	3.79	0.99	0.98	26.12	10
تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية	3	5.7	13	24.5	11	20.8	21	39.6	5	9.4	2.77	1.10	1.22	39.71	22
التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة وطويلة الأجل	13	24.5	29	54.7	5	9.4	6	11.3	0	0	4.38	0.81	0.80	18.49	2
إدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي	27	50.9	19	35.8	4	7.5	2	3.8	1	1.9	4.30	0.91	0.83	21.16	6

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	CV معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف	4	7.5	28	52.8	6	9.4	11	22.6	4	7.5	3.30	1.14	1.29	34.55	21
تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	3	5.7	9	17.0	32	60.4	5	9.4	4	7.5	3.04	0.99	0.81	32.57	19
احتساب مصروف الاستهلاك بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق	11	20.8	23	43.4	7	13.2	11	20.8	1	1.9	3.60	1.09	1.21	30.28	14
تغيير طريقة الاستهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير	12	22.6	29	54.7	4	7.5	6	11.3	2	3.8	3.81	1.04	1.08	27.30	13
المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية	12	22.6	12	22.6	28	52.8	1	1.9	0	0	3.66	0.85	0.73	23.22	8
احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معايير المحاسبة الدولية المعتمدة	8	15.1	24	45.3	12	22.6	9	17.0	0	0	3.58	0.95	0.90	26.54	11
عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة	9	19.1	17	36.2	19	27.7	5	10.6	3	6.4	3.45	1.07	1.13	31.01	16
الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل	33	62.3	14	26.4	1	1.9	5	9.4	0	0	4.42	0.93	0.86	21.04	5
إثبات مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل وعدم إدراجها ضمن الأرباح	24	45.3	14	26.4	6	11.3	6	11.3	3	5.7	3.93	1.24	1.54	31.55	17
إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراه	2	3.8	8	15.1	12	22.6	24	45.3	7	13.2	2.51	1.03	1.06	41.04	23

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	معامل الاختلاف CV	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض	7	13.2	22	41.5	13	22.6	9	17.0	2	5.7	3.40	1.09	1.20	32.06	18
تضمين رقم المدينين في الميزانية ذمما لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة	7	13.2	6	11.3	27	50.9	10	18.9	3	5.7	3.08	1.03	1.07	33.44	20
متوسط معامل الاختلاف للسؤال الأول														28.07	

من خلال دراسة الجدول السابق يتبين لنا:

1- بلغ المتوسط العام للسؤال الأول حسب إجابات عينة الدراسة من موظفي الشركات 3.62 كما أن متوسط معامل الاختلاف 28.07%. مما يدل على أن هذه الأساليب ذات أهمية نسبية جيدة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المقياس المستخدم بالدراسة.

2- الفقرة رقم (1) وهي " فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية " المرتبة الأولى من بين الفقرات التي تحدد أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. فغالبية أفراد عينة الدراسة بتكرار (34 فرد) بنسبة (64.2%) يوافقوا بشدة، وهناك (12 فرد) بنسبة (22.6%) يوافقوا على الفقرة السابقة، (5 افراد) بنسبة (9.4%) محايدين بشكل متوسط على الفقرة السابقة، في حين أن هناك فقط 3 افراد غير موافقين على الفقرة السابقة ويبلغ معامل الاختلاف 18% أي أن هناك 82% يتفقون.

3- الفقرة رقم (2) وهي " التساهل في شروط الائتمان كالخصم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون" يبلغ معامل الاختلاف 20.72% وتحتل المرتبة الرابعة في الأهمية النسبية.

4- الفقرة رقم (3) وهي " احتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار" فهي تحتل المرتبة الثالثة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف19.07%.

5- الفقرة رقم (4) وهي " اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين" فهي تحتل المرتبة الأخيرة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف53.81%.

6- الفقرة رقم (5) وهي " رسملة مصروفات إيراديه لا تتوفر فيها شروط الرسملة" فهي تحتل المرتبة الثانية العشرة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 26.90%.

7- احتلت الفقرة رقم (6) وهي "عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط انتاجي في قائمة الدخل بشكل مستقل" فهي تحتل المرتبة السابعة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 22.84%.

8- الفقرة رقم (7) وهي " تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية" فهي تحتل المرتبة 15 في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 30.43%.

9- احتلت الفقرة رقم (8) والتي تنص "عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة " فهي تحتل المرتبة 24 في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 50.85%.

10- الفقرة رقم (9) والتي تنص" اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية" فهي تحتل المرتبة التاسعة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 25.71%.

11- الفقرة رقم (10) والتي تنص" اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية" فهي تحتل المرتبة العاشرة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 26.12%.

12- الفقرة رقم (11) والتي تنص " تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية " فهي تحتل المرتبة 22 في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 39.71%.

13- احتلت الفقرة رقم (12) والتي تنص" التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة وطويلة الأجل" فهي تحتل المرتبة الثانية في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 18.49%.

14- الفقرة رقم (13) والتي تنص " إدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي" فهي تحتل المرتبة السادسة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 21.16%.

15- الفقرة رقم (14) والتي تنص " تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف" فهي تحتل المرتبة 21 في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف34.55%.

16- الفقرة رقم (15) والتي تنص " تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة" فهي تحتل المرتبة التاسعة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 32.57%.

17- الفقرة رقم (16) والتي تنص " احتساب مصروف الاستهلاك بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق" فهي تحتل المرتبة الرابعة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف30.28%.

18- الفقرة رقم (17) والتي تنص " تغيير طريقة الاستهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير" فهي تحتل المرتبة الثالثة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 27.30%.

19- الفقرة رقم (18) والتي تنص" المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية" فهي تحتل المرتبة الثامنة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 23.22%.

20- الفقرة رقم (19) والتي تنص" احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معايير المحاسبة الدولية المعتمدة" فهي تحتل المرتبة الحادية عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 26.54%.

21- الفقرة رقم (20) والتي تنص" عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة" فهي تحتل المرتبة السادسة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 31.01%.

22- الفقرة رقم (21) والتي تنص " الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل" فهي تحتل المرتبة الخامسة في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 21.04%.

23- الفقرة رقم (22) والتي تنص " إثبات مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل وعدم إدراجها ضمن الأرباح" فهي تحتل المرتبة السابعة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 31.55%.

24- الفقرة رقم (23) والتي تنص " إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراه" فهي تحتل المرتبة الثالثة عشرين في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 41.04%.

25- الفقرة رقم (24) والتي تنص " عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض" فهي تحتل المرتبة الثامنة عشر في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 32.06%.

26- الفقرة رقم (25) والتي تنص " تضمين رقم المدينين في الميزانية ذمما لاطراف ذات صلة أو لشركات تابعة" فهي تحتل المرتبة العشرين في الأهمية النسبية حيث يبلغ معامل الاختلاف 33.44%.

جدول رقم (11) السؤال الثاني على التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة من مدققين الحسابات: ما أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تقرير مدققي الحسابات

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	CV% معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام	22	46.8	17	36.2	6	12.8	2	4.3	0	0	4.26	0.84	0.72	19.72	5
يتحقق مدقق الحسابات من شروط الائتمان كالخصم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون المشكوك فيها	31	66.0	14	29.8	1	2.1	1	2.1	0	0	4.60	0.64	0.42	13.91	2
يتحقق مدقق الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الأسعار	6	12.8	14	29.8	4	8.5	19	40.4	4	8.5	2.98	1.26	1.58	42.27	25
يعد مدقق الحسابات كشفا بأعمار المدينين ويختبر نسبة مخصص الديون إلى إجمالي المدينين	3	6.4	7	14.9	22	46.8	14	29.8	1	2.1	2.94	0.89	0.80	30.27	18
يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة	22	46.8	14	29.8	8	17.0	1	2.1	2	4.3	4.13	1.05	1.11	25.42	11
يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي	14	29.8	12	25.5	9	19.1	10	21.3	2	4.3	3.55	1.24	1.56	34.93	21
يحتسب مدقق الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود غير العادية	12	25.5	27	57.4	3	6.4	5	10.6	0	0	3.98	0.87	0.76	21.86	8
يفصح مدقق الحسابات عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	23	48.9	12	25.5	7	14.9	4	8.5	1	2.1	4.11	1.08	1.18	26.28	12
يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد	34	72.3	11	23.4	2	4.3	0	0	0	0	4.68	0.55	0.31	11.75	1

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	CV% معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار السوق لمحفظة الأوراق المالية	26	55.3	15	31.9	4	8.5	2	4.3	0	0	4.38	0.82	0.68	18.72	4
يتحقق مدقق الحسابات من أن تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية قد تم استنادا إلى القواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية	12	25.5	25	53.2	7	14.9	3	6.4	0		3.98	0.82	0.67	20.60	6
يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم الطويلة الأجل من الذمم قصيرة الأجل	29	61.7	14	29.8	1	2.1	1	2.1	2	4.3	4.43	0.97	0.94	21.90	9
يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة	22	46.8	11	23.4	5	10.6	3	6.4	6	12.8	3.85	1.41	1.20	36.62	23
يتحقق مدقق الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية	21	44.7	16	34.0	3	6.4	4	8.5	3	6.4	4.02	1.20	1.46	29.85	16
يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي وأثر ذلك في قائمتي الدخل والموقف المالي	31	66.0	12	25.5	2	4.3	2	4.3	0	0	4.53	0.77	0.60	17.00	3
يفحص مدقق الحسابات نسب الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة وتعديل الاستهلاك استنادا لذلك	12	25.5	17	36.2	9	19.1	6	12.8	3	6.4	3.62	1.18	1.42	32.60	19
يتحقق مدقق الحسابات من نسب تغيير طريقة الاستهلاك والإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير	21	44.7	12	25.5	7	14.9	5	10.6	2	4.3	3.96	1.19	1.43	30.05	17

الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين	CV% معامل الاختلاف	الأهمية النسبية
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %					
يتحقق مدقق الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة	23	46.8	16	34.0	4	8.5	4	8.5	1	2.1	4.15	1.04	1.09	25.06	10
يتحقق مدقق الحسابات من احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة استنادا للمعدلات المتعارف عليها وإجراء التعديلات اللازمة	14	29.8	6	12.8	22	46.8	5	10.6	0	0	3.62	1.03	1.07	28.45	15
يتحقق مدقق الحسابات من إدراج الأقساط المستحقة للقروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة كما يفحص أثره على نسبة السيولة	23	48.9	11	23.4	3	6.4	7	14.9	3	6.4	3.94	1.32	1.76	33.50	20
يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل كما يتحقق ن أثره في نسب الرفع المالي ويفحص أثر ذلك على نسب السيولة	27	57.4	15	31.9	2	4.3	2	4.3	1	2.1	4.38	0.92	0.85	21.00	7
يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب سنوات سابقة ضمن الأرباح المحتجزة واستبعادها من كشف الدخل	32	68.1	4	8.5	4	8.5	6	12.8	1	2.1	4.28	1.19	1.42	27.80	14
يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل	12	25.5	15	31.9	9	19.1	7	14.9	4	8.5	3.51	1.26	1.60	35.90	22
يفحص المدقق عقود القروض ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن الالتزامات الطارئة أو المشروطة	14	29.8	19	40.4	3	6.4	5	10.6	6	12.8	3.64	1.35	1.84	37.09	24
يفحص المدقق رقم المدينين ليتم فصل الذمم المدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة	2	4.3	24	51.1	10	21.3	11	23.4	0	0	3.37	0.89	0.80	26.41	13
متوسط معامل الاختلاف العام للسؤال الثاني														26.07	

من خلال دراسة الجدول السابق يتبين لنا:

1- أن إجابات أفراد العينة من مدققين الحسابات تشير إلى انهم يتفقون بنسبة جيد 72.93%، حيث بلغ متوسط معامل الاختلاف للخمسة وعشرون سؤال 26.07%.

2- الفقرة رقم (1) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام" إن معامل الاختلاف 19.72% وتحتل المرتبة الخامسة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

3- الفقرة رقم (2) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من شروط الائتمان كالخصم وشروط السداد وكفاية مخصص الديون المشكوك فيها" " إن معامل الاختلاف 31.91 % وتحتل المرتبة الثانية في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

4- الفقرة رقم (3) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الأسعار" إن معامل الاختلاف 42.28 % وتحتل المرتبة الأخيرة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

5- احتلت الفقرة رقم (4) والتي تنص " يعد مدقق الحسابات كشفا بأعمار المدينين ويختبر نسبة مخصص الديون إلى إجمالي المدينين " إن معامل الاختلاف 30.27 % وتحتل المرتبة الثامنة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

6- الفقرة رقم (5) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة" " إن معامل الاختلاف 24.42 % وتحتل المرتبة الحادية عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

7- الفقرة رقم (6) والتي تنص " يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي" إن معامل الاختلاف 34.93% وتحتل المرتبة الحادية والعشرين في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

8- الفقرة رقم (7) والتي تنص" يحتسب مدقق الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود غير العادية" إن معامل الاختلاف 21.86 % وتحتل المرتبة الثامنة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

9- الفقرة رقم (8) والتي تنص " يفصح مدقق الحسابات عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة" إن معامل الاختلاف 26.28 % وتحتل المرتبة الثانية عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

10- احتلت الفقرات رقم (9) والتي تنص "يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد" إن معامل الاختلاف 11.75 % وتحتل المرتبة الأولى في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

11- الفقرة رقم (10) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام" إن معامل الاختلاف 18.72 % وتحتل المرتبة الرابعة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

12- الفقرة رقم (11) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من أن تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية قد تم استنادا إلى القواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية" إن معامل الاختلاف 20.60 % وتحتل المرتبة السادسة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

13- الفقرة رقم (12) والتي تنص" يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيداً لاستبعاد الذمم الطويلة الأجل من الذمم قصيرة الأجل" إن معامل الاختلاف 21.90 % وتحتل المرتبة التاسعة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

14- الفقرة رقم (13) والتي تنص " يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة" إن معامل الاختلاف 36.62 % وتحتل المرتبة الثالثة والعشرين في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

15- الفقرة رقم (14) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية" إن معامل الاختلاف 29.85 % وتحتل المرتبة السادسة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

16- الفقرة رقم (15) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي وأثر ذلك في قائمتي الدخل والموقف المالي" إن معامل الاختلاف 17 % وتحتل المرتبة الثالثة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

17- الفقرة رقم (16) والتي تنص" يفحص مدقق الحسابات نسب الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة وتعديل الاستهلاك استنادا لذلك" إن معامل الاختلاف 32.60 % وتحتل المرتبة التاسعة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

18- الفقرة رقم (17) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من نسب تغيير طريقة الاستهلاك والإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير" إن معامل الاختلاف 30.05 % وتحتل المرتبة السابعة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

19- الفقرة رقم (18) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة" إن معامل الاختلاف 25.06 % وتحتل المرتبة العاشرة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

20- الفقرة رقم (19) والتي تنص" يتحقق مدقق الحسابات من احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة استنادا للمعدلات المتعارف عليها وإجراء التعديلات اللازمة" إن معامل الاختلاف 28.45 % وتحتل المرتبة الخامسة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

21- الفقرة رقم (20) والتي تنص " يتحقق مدقق الحسابات من إدراج الأقساط المستحقة للقروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة كما يفحص أثره على نسبة السيولة" إن معامل الاختلاف 33.50 % وتحتل المرتبة العشرين في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

22- الفقرة رقم (21) والتي تنص" يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل كما يتحقق ن أثره في نسب الرفع المالي ويفحص أثر ذلك على نسب السيولة" إن معامل الاختلاف21% وتحتل المرتبة السابعة في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

23- الفقرة رقم (22) والتي تنص" يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب سنوات سابقة ضمن الأرباح المحتجزة واستبعادها من كشف الدخل" إن معامل الاختلاف 27.80 % وتحتل المرتبة الرابعة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

24- الفقرة رقم (23) والتي تنص" يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل" إن معامل الاختلاف 35.90 % وتحتل المرتبة الثانية والعشرين في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

25- الفقرة رقم (24) والتي تنص " يفحص المدقق عقود القروض ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن الالتزامات الطارئة أو المشروطة" إن معامل الاختلاف 37.09 % وتحتل المرتبة الرابعة والعشرين في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

26- الفقرة رقم (25) والتي تنص" يفحص المدقق رقم المدينين ليتم فصل الذمم المدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة" " إن معامل الاختلاف 26.41 % وتحتل المرتبة الثالثة عشر في أهميتها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات.

5- أهم الاستنتاجات

انطلاقاً من الجانب الغير قانوني في ممارسات المحاسبة الإبداعية لخدمة مصالح معينة تؤثر في مصداقية القوائم المالية التي يبنى عليها الكثير من القرارات في مجالات مختلفة توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

1- أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين نظرا لما يبنى من القرارات على نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية ولأهمية المصداقية في القوائم المالية وهذا لا يعني عدم أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة.

2- إن الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية في الشركات موضوع الدراسة ذات أهمية نسبية كبيرة على مصداقية القوائم المالية حسب المعيار المستخدم بالدراسة.

3- لوحظ التقارب في التوافق على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها أثر على مصداقية القوائم المالية وانه لا يوجد تشتت كبير في إجابات أفراد العينة وهذا يدل على الأثر السلبي على الشركات والاقتصاد بشكل عام جراء هذه الممارسات.

4- الأسلوب المحاسبي الذي ينص على " عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط انتاجي في قائمة الدخل بشكل مستقل" يدل على أن لهذا الأسلوب تأثير كبير جداً على مصداقية القوائم المالية لما يؤثر على صحة الأرقام المحاسبية التي يعتمد عليها في قياس الكثير من الأمور.

5- إن لأسلوب عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة تأثير ضعيف جدا حسب المعيار المستخدم بالدراسة على القوائم المالية.

6- تبين من خلال الاستبانة وتحليل أن جميع أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة متوسطة إلى عالية على أن مدققين الحسابات الخارجيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية.

7- تبين أن ما يقارب ثلثي العينة من مدققين الحسابات يوافقون على أن مدقق الحسابات يتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.

8- رغم ما نشاهده من بعض الانهيارات الحاصلة للشركات والتذبذب السريع الذي يكون أحيانا غير منطقي في سوق الأوراق المالية تبين أن كافة فئات العينة تتفق أن إدارات الشركات السعودية المساهمة تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة نوعا ما.

9- تدني الأهمية النسبية لإعداد مدققي الحسابات كشفا بأعمار المدينين واختبار نسبة مخصص الديون إلى إجمالي المدينين، مما أدى إلى ضعف استخدام هذا الأسلوب في تحديد مدى تقيد مدققين الحسابات الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات السعودية المساهمة.

10- زيادة الأهمية النسبية لأثر إصدار فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية على مصداقية القوائم المالية كأهم الفقرات التي تحدد أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية تلك القوائم.

التوصيات والمقترحات

استنادا إلى نتائج الدراسة يوصي الباحثان ويقترحان الآتي:

1- ضرورة التعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية ليتسنى إيجاد الحلول المناسبة.
2- ضرورة تفعيل التوعية بالبعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة لما له الأثر الأكبر في انتاج قوائم مالية ذات مصداقية عالية تعود بالنفع العام على الاقتصاد بشكل عام وعلى نسبية تطور واستمرار الشركات.
3- ضرورة تفعيل الصلاحيات الممنوحة للمدققين الخارجيين وتطوير التشريعات المنظمة للعمل المحاسبي ليتسنى لهم ضبط الغش والتلاعب والكشف عن الأخطاء.
4- ضرورة ضبط وقوننة الممارسات الغير قانونية للمحاسبة الإبداعية وتحديث القوانين فيما يخص الممارسات القانونية لما لها من أهمية نسبية كبيرة على مصداقية القوائم المالية.
5- ضرورة إيجاد حلول قانونية المنظمة من خلال معايير تعتمدها الهيئات المسؤولة عن الشركات السعودية في سوق الأوراق المالية لكافة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس ممارساتها حتما بشكل سلبي على هذا القطاع وعلى الاقتصاد بشكل عام.
6- ضرورة التأكد من أن مدققين الحسابات الخارجيين يتقيدون بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات من خلال معايير تقييميه من قبل الهيئات المسؤولة.
7- ضرورة تحليل بعض ظواهر الانهيار الحاصل لبعض الشركات والتذبذب السريع الغير منطقي والتغير السريع في الوضع المالي للشركات في سوق الأوراق المالية للوقوف على أسباب أخرى غير ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لاتفاق كافة فئات عينة الدراسة في أن ممارسات إدارات الشركات للمحاسبة الإبداعية ضعيفة نوعا ما.
8- ضرورة وضع آليات عمل تحد من إصدار فواتير بيع وشراء لعمليات وهمية لما لها من أثر بالغ على مصداقية القوائم المالية.
9- ضرورة وضع معايير لضبط الجودة في إجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات السعودية المساهمة.
10- ضرورة وضع معايير احتساب نسبة السيولة لبيان الحاجة إلى الإفصاح عن النقدية المقيدة في كل حالة على حدا.
11- العمل على وضع التشريعات والأنظمة اللازمة لحوكمة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.
12- على الجهات الرقابة كديوان الرقابة العامة ومؤسسة النقد وسوق الأوراق المالية ووزارة التجارة العمل على حث الشركات لتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالعمليات المحاسبية والمالية لمنع الممارسات الغير قانونية والمسيئة للمحاسبة الإبداعية

قائمة المراجع.

أولاً: المراجع بالعربية:

- أحمد حلمي جمعة 2000– المدخل الحديث لتدقيق الحسابات – دار صفاء للنشر والتوزيع.
- إبراهيم علي عشماوي، 1998. أساسيات المراجعة والرقابة الداخلية، المعهد العربي للتنمية الإدارية

- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2020). إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة
- حنان رضوان (2003)، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان.
- دهمش نعيم وأبو زر عفاف2005، أخلاقيات المحاسبة الإبداعية.. عرض وتحليل، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، المنعقد بجامعة الإسراء الأهلية، عمان/ الأردن يومي 29 و31 مايو .دراسة علمية غير منشورة.
- رشا حمادة 2010.، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني،
- سماهر هيثم عبد القادر ا لخليل 2006، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، دراسة علمية منشورة.
- شريف محمد البارودي 2002.، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس العدد الأول سنة
- طارق عبد العالي 2007. (موسوعة معايير المراجعة) ج 1. دار الجامعية الإسكندرية –
- عجيلة محمد2009، دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار، دراسة ميدانية حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه (غير مناقشة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، دراسة علمية منشورة.
- ليلي احمد مرعي 2002"تقيم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الأرباح " مجلة الدراسات المالية والتجارية. كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ديسمبر
- محمد بدر الدين الأمين 2001." أثر العوامل الاقتصادية على الاختيار المحاسبي الإداري للسياسات المحاسبية "مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية جامعة الزقازيق بينها، السنة 21، العدد الأول سنة
- محمد مطر1999."إجراءات المحاسبة الخلافية وأثرها على مصداقية النسب المالية "، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد السابع بعد المائة،
- محمود رمضان محمد 2005.، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية مصر، دراسة علمية غير منشورة.
- محمود رمضان محمد2005، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر- رسالة علمية غير منشورة.
- مدثر طه ابو الخير"، 1999م إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني.
- مرازقة صالح، بوهرين فتيحة2010، " الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية "، الجزائر، 12 /5/. - (رسالة علمية) غير منشورة.

ثانياً-المراجع بالإنجليزية:

- Bartov,E,"the timing of Asset sales and earnings manipulation "The accounting review.vol.68no.4,pp 840-855,2005.).
- Beneis K,W.Hand Brozovsky,j.A.,"Ethical of management earnings" Workingpaper,Virginia polytechnic Institute and state university.jan,2002.

- Griftiths, I (1986), Creative Accounting", Sedgwick & Jackson, London.
- Gunny,k.," what are the consequence of real earning management" working paper.has school of business university of California Barkely, (2005).
- Jamison, M (1988), Practical Guide to Creative Accounting. Kogan, London.
- Joel, Seigel. (1985). Financial Analysis A programmed Approach", PrinticeHall Inc. New York.
- Kieso, donaldo. E; Weyganbt, Warfield. J; Jerry, terry. D (2008), Intermediate Accounting. John wiley&sonf.
- Mulford, C. E. Comisky (2002), The Financial Numbers Game. John Wiley& Sons Inc.
- Mulford, C. E. Comisky (2002), The Financial Numbers Game. John Wiley& Sons Inc.
- Oliver, K., Deam. G, Clarke by, F., (1989), Corporate Collapse: Accounting, Regulatory and Ethical Failure, amaxo.Ca.
- Phillips, J. pincus, M. and Rego, S. O. (2003). Earnings Management: new Evidence Based on Deferred Tax Expense. The Accounting Review, Vol. 78, No.2, pp: 491521.
- Schilit, Howard M. (2002), Financial Shenanigans. Mcgraw-HillProfessional.
- Smith,C.A.perspective on accounting – based debt covenant violations. The accounting review. Vol. 68. No. 2 April, 1992.pp4569.

ثالثاً: المواقع الالكترونية: -

- لؤي بديع بطاينة، المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) في القوائم المالية، Sun, 16 مايو 2010. http: // www.main.omandaily.om.
- مدونة صالح بن أحمد القرا - http: //sqarra.wordpress.com/inaudit.
- مركز إيداع الأوراق المالية – عمان، http: //www.sdc.com.jo.