

عنوان البحث

الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية

د. محمد فرح يس محمد احمد²

د. عبد الرحمن عادل خليل¹

¹ استاذ مشارك جامعة النيلين، كلية التجارة، السودان.

² باحث علمي، السودان.

بريد الكتروني: abc0994944999@gmail.com

HNSJ, 2023, 4(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj4118>

تاريخ القبول: 2022/12/10م

تاريخ النشر: 2023/01/01م

المستخلص

هدفت هذه الدراسة الي التعرف على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية وإضعاف أو تقليل حجم ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية. وتوصلت الدراسة الي أن مساهمة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي علي أداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد والموضوعية، وتطوير برامج التدريب المهني المستمر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها العمل على تفعيل الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في كافة المؤسسات لأداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد والموضوعية. الاستمرار في تطوير برامج التدريب المهني المستمر لمواكبة التطورات المتلاحقة للمهنة.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، المراجع الخارجي، ممارسات المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية

RESEARCH TITLE**THE GOVERNANCE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR IN LIMITING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES IN THE FINANCIAL STATEMENTS****Dr. Abdelrahman Adel Khalil¹ Dr. Mohammed Farah Yassin Mohamed Ahmed²**¹ Associate Professor, Al-Neelain University, College of Commerce, Sudan.² Scientific researcher, Sudan.

Email: abc0994944999@gmail.com

HNSJ, 2023, 4(1); <https://doi.org/10.53796/hnsj4118>**Published at 01/01/2023****Accepted at 10/12/2022****Abstract**

This study aimed to identify the governance role of the external auditor in limiting the creative accounting practices in the financial statements and weakening or reducing the size of the creative accounting practices in the financial statements. The study concluded that the contribution of the governance role of the external auditor to the performance of the audit process at the professional level of technical competence, integrity, impartiality and objectivity, and the development of continuing professional training programs in limiting creative accounting practices. The study made a number of recommendations, including working to activate the governance role of the external auditor in all institutions to perform the audit process at a professional level for technical competence, integrity, impartiality and objectivity. Continuing to develop continuous professional training programs to keep pace with the successive developments of the profession.

Key Words: Governance, External Auditor, Creative Accounting Practices, Financial Statements.

مقدمة:

شهدت الحقبة الماضية تغيرات كبيرة علي المستوى العالمي ، شملت مختلف جوانب المحاسبة وحدثت تغيرات جزرية سواء من ناحية اطارها الفكري او اسلوب ممارسة العمل المحاسبي وكذلك كيفية الاستفادة من الدور الحوكمي في المراجعة الخارجية متمثلة في المراجع الخارجي وتحتاج الحوكمة لمجموعة من الوسائل وآليات الرقابة لضمان التزام الشركات بمبادئ وقواعد الشفافية، ومن بين هذه الآليات نجد المراجعة الخارجية التي تعتبر من بين أهم الآليات المهمة في تفعيل الحوكمة ، حيث تقدم معلومات ملائمة تفي باحتياجات المستفيدين واضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية التي تعبر عن حقيقة الشركة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة على رأسهم المساهمين من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقتها ومواردها.

المراجع الخارجي يعتبر بيئة أو وثيقة يمكن الرجوع إليها للفصل في العديد من القضايا وذلك لأن عملية المراجعة الخارجية في ظل الحوكمة تتيح للمراجع أن يتعرف على جميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمنظمات لذلك يترتب على المراجع الخارجي العديد من المسؤوليات مثل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

إن الوضع الراهن في السودان المتمثل بركود شديد ومعدل تضخم مرتفع انعكس بشكل سلبي على الاستثمارات ونفور رؤوس الأموال الأجنبية والمحلية وبالتالي فرض مزيد من الضغوط على الإدارة لإحداث تحسين صوري في الربحية والمركز المالي من خلال التلاعب بالأرقام باستخدام أساليب وطرق في القوائم المالية مستغلة نفوذه وسلطته في التأثير على مراجع الحسابات من خلال أتعاب المراجعة وأجور الخدمات الاستشارية وقد تشكل سمعة المراجع أمام تحقيق مآرب الإدارة في استغلال المراجع..

مشكلة الدراسة:

تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية ، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية ،كأزمة جنوب شرق آسيا عام 1997م ، إضافة إلى إنبهار كبريات الشركات العالمية ،خصوصاً الشركات الأمريكية ، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها ، والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين والدائنين والموردين وحتى المجتمع المدني، إلا أن الدراسات العلمية خاصة التطبيقية منها دراسة: بورحلة جميلة ،بلحوة ريمة، 2013 كما تظهر أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات وتساعد على توافر بيئة أعمال تتسم بالشفافية والمصادقية ويساهم في زيادة فاعلية الرقابة مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي.. و دراسة " مطر، الحلبي "عام 2009

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، و دراسة: عبد العظيم عثمان 2017م هدفت الدراسة إلى تقويم إمكانية الاستفادة من الكفاءة والفاعلية في التشغيل الالكتروني للبيانات المالية في تحسين

جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ودراسة: رقية الطيب 2019م تهدف الدراسة الى بيان الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر من اهم أسباب الإنهيار المالي واثار ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الاداة الرئيسية لإتخاذ القرارات الرشيدة و حول الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية في الحوكمة ، تكاد تكون نادرة في بيئة الأعمال ، وبالتالي قد تغفل كثير من الاقتصاديات عن الدور الذي من الممكن أن يكون للمراجعة الخارجية في تفعيل الحوكمة ودور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية ،وعلى ضوء هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق أهداف الدراسة، وعليه تتلخص مشكلة الدراسة في الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

أهمية الدراسة:

- يسهم الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تحديد بعض العوامل التي تضعف الاستقلالية والتي يمكن أن تستغلها الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية من أجل العمل على تعزيز الاستقلال في هذه المسائل.
- إغناء الجانب المعرفي لدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية. والوصول إلى نتائج تقيد الجهات الإشرافية بما يخدم تقارير مالية خالية من التلاعب في القوائم المالية.

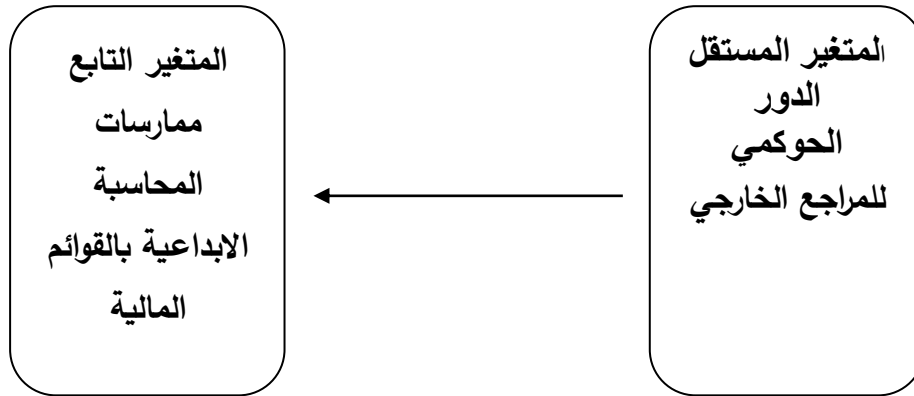
أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية
 2. تؤدي سمعة منشأة المراجعة الخارجية إلى إضعاف أو تقليل حجم ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
 3. التعرف على آراء الاختصاص المتمثل في المهنيين (المراجعين القانونيين بمكاتب المراجعة الخارجية) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة والمراجعة) في تدعيم الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
 4. إظهار الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية، وخصوصاً فيما يتعلق بمعاييرها الدولية، ومسئوليات المراجع الخارجي في ظل الدور الحوكمي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
- الفرضيات:**

1. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وقائمة الدخل.
2. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وقائمة المركز المالي.
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وقائمة التدفقات النقدية.

نموذج الدراسة



اعداد الباحث : 2022م

مفاهيم الدراسة:

مفهوم الحوكمة

يشير مفهوم الحوكمة إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من حملة، السندات والعمال والدائنين والمستهلكين من جهة أخرى، وهي الحكم الرشيد في الشركات والتي تتضمن إجراءات وطريقة إدارة الأطراف ذات العلاقة في الشركات. وهي واحدة من أبرز الموضوعات التي وجدت اهتمام أسواق راس المال ومنظمات الأعمال والباحثين والمنظمات الدولية. وقد ظهر مفهوم الحوكمة بعد مشكلة الوكالة وما تضمنته من تعارض في المصالح بين إدارة الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.

الحوكمة هي ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية و الإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات من خلال آليات وعمليات ومؤسسات تمكن الأفراد والجماعات من تحقيق مصالحها.

مفهوم المراجع الخارجي:

تعريف ومهام المراجع الخارجي:

سنتطرق إلى المراجع الخارجي من خلال عدة تعريف وإلى مهامه:

المراجع الخارجي "ليس موظفا في الوحدة التي خاضع قوائمها المالية للمراجعة، ولكنه شخص مستقل عن إدارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة حسابه الشخصي على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشمل على العديد من الأنواع إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها المراجع المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد عن عدالتها تماشيا مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (حامد طلبة، 2012م، ص10).

يمارس المراجع الخارجي أعماله بصفته وكيل عن ملاك المنشأة أو أصحاب المصلحة مثل الدولة (حامد الفيومي وآخرون، 2015م، ص3-4).

المراجع الخارجي: " كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤولية الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد (ادر الجيران، 2011م، ص27).

المراجع الخارجي "يتمتع باستقلال كامل أي أنه محايد وليس له أي علاقة لا بالإدارة ولا بأقسام وإدارات المشروع وهو مسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره لجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات، كما يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المنشأة، حيث يضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.

ثانياً: ممارسات المحاسبة الإبداعية

1/ مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف موجودات والتزامات ودخل منشأة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وقد اختلف تعريف المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلاتهم (عبد الرزاق حسن الشيخ، 2011م، ص 25)، من أبرز التعريفات للمحاسبة الإبداعية بأنها الإجراءات التي تمارسها منشأة الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، وأعتبرها عملية خداع كبرى (طارق عبد العال، 2002م، ص 77).

وقام بعض الكتاب بتقديم تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية (طارق حماد، 2011م، ص 40) إضافة لذلك فقد عرفت المحاسبة الإبداعية من زاوية مهنة المحاسبة حيث أن المحاسبة تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام وحل المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية، إن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة منشأة الأعمال، وهذه النشاطات والممارسات والتي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة (بسمه شهاب الدين، 2002م، ص 3).

كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة، لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية، ويمكن تحديد القواسم المشتركة في تعريف المحاسبة الإبداعية، أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة، أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تغير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية، تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي هي ممارسات قانونية، وممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها إلى ما يرغبون (حسن الحلبي، 2009م، ص 11).

2/ دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد الدوافع وراء إستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم هذه الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه بدافع بعض المديرين الى الإعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة بإستخدام أساليب وممارسات

المحاسبة الإبداعية، كما أن تعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية ساهم في إنتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية دون الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي وأختلاف التوقيت للتعاملات المالية وأختلاف تصنيف القوائم المالية، وهذه جميعها عوامل دفعت المديرين إلى إبتداع الأساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية وذلك إما لحفظ ماء وجه الإدارة أو تبرير المكافآت الإدارية الغير مستحقة التي تفرضها الإدارة وغيرها من الأسباب، كما يعد تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة سبب رئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، حيث إن مصلحة المديرين تقوم على تقليل الضرائب وزيادة مكافأة المديرين، بينما حملة الأسهم تكمن مصلحتهم في تعظيم العائد على الإستثمار، وتكمن مصلحة الموظفين زيادة التعويضات الإدارية، أما المسؤولين من خارج منشأة الأعمال يرغبون في تحصيل ضرائب أكثر أو تحصيل ديونهم طرف المنشأة، لذلك فإن تعدد المصالح وتعارضها تسبب في إنتشار المحاسبة الإبداعية وتتحصر دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- 1- التهرب الضريبي: التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.
 - 2- تحقيق مكاسب شخصية: تعدد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات.
 - 3- الوفاء بالمتطلبات اللازمة: للمحافظة على الحصة السوقية ومواجهة المتطلبات التنافسية عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والإستثمارية بتحقيق ذلك.
 - 4- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: عندما تعاني منشأة الأعمال من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية والإستثمارية تلجأ إلى إعادة التمويل من خلال المؤسسات المالية بتقديم تقارير مالية تحقق شروط التمويل المفروضة من قبل المؤسسات المالية. ولقد لُخصت الدوافع وراء إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كما يلي: (عبدالرازق حسن، مرجع سابق، ص28).
- 2/ ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:**

تجسد ممارسات المحاسبة الإبداعية أشكال التلاعب في القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل الأمر الذي يكون إنطباعاً مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية كما يجسد التلاعب لبعض القدرة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية ومن خلال مجموعة من نماذج التلاعب التالية:

- عمليات حقيقية بالتحكم في توقيت بعض الصفقات أو شروطها أو عمليات وهمية مثل الغش والتزوير.
- عمليات محاسبية مثل اختيار سياسة محاسبية معينة تتيح المرونة للتلاعب أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة أو تبويب عناصر الدخل بشكل معين.
- الإعتراف بالإيراد بشكل مبكر أو الإعتراف بإيرادات مزيفة : وتتطوي هذه العملية على الإعتراف بإيراد المبيعات في وقت مبكر وقبل أن تكتمل صفقة البيع بشكل فعلي ويتم تبادل المنفعة، وتحصل هذه الحالة في الشركات التي تستلم عمولات ترتبط بفترات ممتدة لآمد بعيدة لكن يتم الإعتراف بها مبكراً، ويرتبط بهذه الحالة الإعتراف بالإيرادات المزيفة التي تتطوي على تسجيل إيرادات بيع غير موجودة. (علاء فريد، 2006م، ص

(130).

- سياسات الرسملة المضللة وإطالة فترات الإطفاء: وفق هذه الممارسات تلجأ الشركات في تحسين نتائجها المالية إلى تخفيض التكاليف بدلاً من زيادة الإيرادات، ويتم ذلك عن طريق الرسملة المضللة للتكاليف التي تؤثر في حساب الأرباح والخسائر وكذلك إطفاء (إهلاك) مبالغها لفترات أطول. وتتجسد هذه الممارسات أيضاً برسملة النفقات التي يصعب تحديدها حيث يتم اللجوء إلى الأحكام المهنية في تحديد مدى ضرورة الرسملة من غيرها. ومن الأمثلة على هذه البنود هي تكاليف تطوير البرمجيات وتكاليف الإعلان وتكاليف البحث والتطوير، فعندما يُرسل المصروف فإنه يخلق موجوداً يُطفأ على مدى عمره الإنتاجي وبذلك تضمن الشركة تأثيراً إيجابياً على نتائجها المالية، وهناك أسلوب آخر لتقليل التكاليف وتحسين النتائج يتمثل بإطالة فترات إطفاء التكاليف المرسملة سابقاً. (محمد مطر، 2009م، ص 123).

- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: وفق هذه الممارسة تقوم الشركة بالتلاعب بإيراداتها عن طريق زيادتها لمرة واحدة خلال فترة مالية معينة، وهي تستخدم أساليب التلاعب الشائعة لتمتد من هذا الغرض ولتتبع صورة إيجابية عن إدارتها في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئاً، ويتم التعامل مع هذا العائد كونه ناجماً عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

- ممارسات المحاسبة الإبداعية المتجلية في مكونات الإيرادات المختلفة: حيث يتم التركيز وفق هذا النمط من الممارسات على تصنيف عناصر الإيرادات بدلاً من التركيز على أسلوب تسجيل المعاملات الخاصة بها عند عرض المستويات المختلفة من مكونات الإيراد، فيمكن للشركة مثلاً أن تحقق منافع هائلة في فقرة "إيرادات أخرى" أو مصروفات تشغيلية جارية عندما تصنفها ضمن بند غير العادية، وكمحصلة فإن مثل هذه الممارسات تعطي نتائج حالية متميزة جداً (Raileanu 2002، p2).

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تتطوي هذه الممارسة على تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة بحيث تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحاً، وتستخدم هذه العملية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة، حيث تقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مالية مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنها ستكون عصبية.

- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، إذ تلجأ الشركات إلى هذه الممارسة لمواجهة الأوقات الصعبة التي تتراجع فيها الأعمال على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، حيث تقوم بالتخفيف من الأعباء في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

- قد تقوم الإدارة بالتلاعب في الدخل لإستخدامه كقناع لمشاكل الأداء الضعيف أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقية للحصول على قروض من المصارف أو تلجأ إلى تخفيض أرقام الربح لسداد ضرائب أقل وتخزين الأرباح في السنوات المزدهرة كي تقوم برفع الأرباح في السنوات الرديئة.

- قد ترغب الإدارة عادةً في زيادة صافي الربح أو تحقيق سلسلة مستقرة نسبياً من الأرباح على مدار عدة سنوات وذلك بغرض زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية.

وفي ضوء ما تقدم فإن إدارة عمليات التلاعب في الدخل المحاسبي من خلال اختيار سياسات محاسبية من جانب الشركة لتحقيق أهداف معينة للإدارة وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة التامة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية

لهيكله الصفقات لتعديل التقارير المالية سواء لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الإقتصادي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير مثال ذلك: (عبدالعال حماد، 2014م، ص102).

- تغيير تقديرات تحقق الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر التقديري للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.
- اختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسات محاسبية إلزامية.
- التغييرات المحاسبية الاختيارية كأن يتم التحول من طريقة (FIFO) إلى طريقة (LiFo) .
- التلاعب بأرقام الربح لتسهيل حصول الإدارة على مكافآت وحوافز أفضل.
- تخفيض ضريبة الدخل.

3/ ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب ببند قائمة المركز المالي بالآتي: (محمد مطر ، مرجع سابق، ص ص 12-13).

- النقدية: يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية.
- المدينون: يتجسد التلاعب في بند المدين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
- المخزون: تكثر عمليات التلاعب في هذا البند من قائمة المركز المالي إذ تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون مثل تغيير طريقة (FIFO) إلى طريقة (WA).
- الإستثمارات المتداولة: تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية فضلاً عن إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الإستثمارات.
- الموجودات المحتملة: يتمثل التلاعب هنا بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.
- الإستثمارات طويلة الأجل: تتجسد عمليات التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، مثل التغيير من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- الموجودات الثابتة: يتركز التلاعب في هذا البند بعدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي، أو إعادة تقدير الموجودات الثابتة بهدف تضخيم قيمها، فضلاً عن التلاعب بنسب الإندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق.
- الموجودات غير الملموسة: هنا يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الإعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد الواردة ضمن المعايير

المحاسبية الدولية كإعتراف بالشهرة غير المشتراة وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق إطفاء هذه الموجودات. - المطلوبات المتداولة: يمكن أن يكون التلاعب في هذا البند مثلاً بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة وكذلك التخفيض غير الملائم للإلتزامات أو الإخفاق في تسجيلها حيث تقوم إدارة بعض الشركات وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كإرتباط الإلتزامات بشؤون قضائية أو الإلتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحصل في حسابات الإلتزامات.

- المطلوبات طويلة الأجل: وهنا يتم الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، كأحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة. ص- حقوق المساهمين: تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة أرباح متحققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما هو معروف بإعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

4/ ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

يمكن أن يحصل التلاعب في بنود قائمة التدفقات النقدية كأحد أنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ تلجأ الشركات إلى التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كبنود من الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية أو العكس، وبالنتيجة فإن هذه التغييرات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية، فمثلاً الشركات التي تقوم برسملة تكاليف تطوير البرامجيات تصنفها كمدفوعات مرتبطة بالأنشطة الإستثمارية وليست مرتبطة بالأنشطة التشغيلية، وبذلك فإن الشركات التي ترسل حجم كبير من هذه التكاليف ستوفر تدفقات نقدية تشغيلية بقيمة أعلى من الشركات التي تعد كل تكاليف تطوير البرامجيات كمصروفات. (ظاهر القشي، 2006م، ص55).

الدراسة الميدانية

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث إجراءات الدراسة الميدانية التي اشتملت على التخطيط للدراسة موضحاً الإجراءات التي اتبعها الباحث في تصميم استبانة الدراسة الميدانية وواصفاً لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي:

1. أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة لدراسة (الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية)، الاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

2. وصف مجتمع وعينة الدراسة :

أ. مجتمع الدراسة

يُقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة حيث يتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، وتم استهداف كل من رئيس وأعضاء فريق المراجعة بالإضافة إلي مدير وشريك مكتب المراجعة ومراجع تحت التدريب.

ب. عينة الدراسة وخصائصها :

وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عدد (50) إستبانة وتم استرجاع

(46) إستبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بيانها كالتالي:

جدول (1)

الاستبيانات الموزعة والمعادة

النسبة	العدد	البيان
92%	46	استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة
8%	4	استبيانات لم يتم إعادتها
0%	0	استبيانات غير مكتملة (ناقصة)
100%	50	إجمالي الاستبيانات الموزعة

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية، 2022 م .

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 90.8% من الاستبيانات الموزعة وهذا المعدل جيد

جداً.

3. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبانة ومن ثمَّ تفريغ البيانات التي تمَّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences* " ومن ثمَّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمَّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

أ. إجراء اختبار الثبات (*Reliability Test*) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام " معامل إلفا كرونباخ" (*Cronbach's Alpha*) ويعد المقياس جيدا وملائما إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%).

ب. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدي، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي لإجابات العينة باستخدام مقياس لديكارث الخماسي لقياس اتجاه آراء المستجيبين.

أساليب الإحصاء الاستدلالية: وذلك لاختبار فروض الدراسة، وتمثلت هذه الأساليب في استخدام - أسلوب الانحدار الخطي.

صدق وثبات الاستبانة:

أ. **صدق الأستبانة:** تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة من خلال الصدق الظاهري (صدق المحكمين) تم عرض المقياس (الاستبانة) على مجموعة من المحكمين تألفت من (5) من الأكاديميين العاملين في جامعة النيلين وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من تعديل.

ثانياً: اختبار البيانات الأساسية:

1. التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحاور:

المحور الأول: الدور الحوكمي للمراجع الخارجي

جدول (2) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الأول

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0.9	1	0	0	0.9	1	22.9	25	75.2	82	الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يدعم أداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد والموضوعية
0.9	1	0	0	7.3	8	24.8	27	67	73	الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يقوم بالتأكد من التزام المراجعين بمعايير المهنة وقواعد السلوك المهني
0	0	2.8	3	7.3	8	36.7	40	53.2	58	الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يقوم بتطوير برامج التدريب المهني المستمر لمواكبة التطورات المتلاحقة للمهنة
0.9	1	1.8	2	21.1	23	37.6	41	38.5	42	تتابع الدورات التدريبية التي تحصل عليها المراجعين الخارجيين
0	0	3.7	4	17.4	19	35.8	39	43.1	47	نهتم ببرامج مصممة لتدريب العاملين داخل المكتب على الدور الحوكمي للمراجع الخارجي
0	0	0.9	1	8.3	9	37.6	41	53.2	58	نهتم بمتابعة التطورات المهنية في مجال المهنة عن طريق الدور الحوكمي للمراجع الخارجي
0	0	1.8	2	11	12	36.7	40	50.5	55	لدينا خطط لتطوير أداء العاملين داخل المكتب والدور الحوكمي للمراجع الخارجي
0	0	1.8	2	6.4	7	29.4	32	62.4	68	يساهم الدور الحوكمي للمراجع الخارجي بتطبيق معايير المراجعة والتأكد من مواكبتها لتطورات المهنة في عملية المراجعة
0	0	1.8	2	4.6	5	38.5	42	55	60	يسهم الدور الحوكمي بالالتزام الإداري للمراجعين بتطبيق معايير الرقابة علي جودة المراجعة
0	0	2.8	3	0.9	1	37.6	41	58.7	64	نعمل علي التخطيط المناسب لعملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية للمراجع الخارجي

المصدر : إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022م

من خلال بيانات الجدول (2) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (75.2) % ، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (22.9) %، بينما بلغت نسبة المحايدون والذين لا يوافقون بشدة (0.9) %.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (67) %، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (24.8) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (7.3) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.9) %.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (53.2) %، أما الموافقون فقد بلغت نسبتهم (36.7) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (7.3) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.8) %.
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (38.5) %، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (37.6) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (21.1) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.8) % ، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.9) %.
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (43.1) %، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (35.8) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (17.4) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (3.7) %.
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (53.2) % بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (37.6) %، إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (8.3) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.9) %.
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (50.5) % بينما الموافقون بلغت نسبتهم (36.7) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.8) % .
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (62.4) %، إما أفراد العينة الموافقون فقد بلغت نسبتهم (29.4) %، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (6.4) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.8) %.
9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (55) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (38.5) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (4.6) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.8) %.
10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (58.7) %، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (37.6) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.9) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (2.8) %.

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

جدول (3)

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحور الثاني

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
البعد الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل										
15.6	17	26.6	29	21.1	23	22	24	14.7	16	إجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية
7.3	8	9.2	10	17.4	19	45.9	50	20.2	22	القيام بعمليات بيع حقيقية وبشروط سهلة
9.2	10	26.6	29	18.3	20	33	36	12.8	14	تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء كمبيعات
17.4	19	33	36	11.9	13	26.6	29	11	12	تسجيل إيرادات المبيعات ميكرا قبل التزام الزبون بدفع ثمنها وقبل شحنها وتسجيلها
22	24	27.5	30	14.7	16	23.9	26	11.9	13	تأخير الاعتراف بالإيرادات المحققة
18.3	20	39.4	43	8.3	9	22.9	25	11	12	نقل الإيرادات الحالية إلي فترة زمنية محاسبية لاحقة
البعد الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي										
22.9	25	36.7	40	8.3	9	19.3	21	12.8	14	عدم الكشف عن الديون المتعثره
11	12	33.9	37	15.6	17	25.7	28	13.8	15	تضمين حساب المدينين بضم مدينة لأطراف ذات صلة وشركات تابعة وزميلة
14.7	16	34.9	38	9.2	10	26.6	29	14.7	16	عدم تخفيض حساب المدينين بقيمة الديون المعدومة
18.3	20	34.9	38	7.3	8	24.8	27	14.7	16	عدم شطب الأصول التالفة والمستهلة والابقاء علي قيمتها الدفترية
22	24	40.4	44	7.3	8	16.5	18	13.8	15	عدم الإفصاح عن الديون المشكوك في تحصيلها
22	24	37.6	41	10.1	11	16.5	18	13.8	15	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة والمقدمة كضمانات لقروض والأصول المؤجرة منها
البعد الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية										
16.5	18	26.6	29	17.4	19	24.8	27	14.7	16	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية
15.6	17	29.4	32	12.8	14	24.8	27	17.4	19	تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح علي أنها تدفقات تشغيلية
13.8	15	25.7	28	14.7	16	29.4	32	16.5	18	تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات استثمارية خارجة
13.8	15	33.9	37	18.3	20	19.3	21	14.7	16	إضافة الخسائر قبل الضريبة علي صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية
15.6	18	35.8	39	16.5	18	20.2	22	11	12	تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات من الدخل الصافي
19.3	21	36.7	40	16.5	18	13.8	15	13.8	15	إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل

المصدر : إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2022م

من خلال بيانات الجدول (3) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (26.6)% بينما الموافقون بلغت نسبتهم (22)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (21.1)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (15.6)%، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (14.7)%.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (45.9)% بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (20.2)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (17.4)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (9.2)%، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (7.3)%.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (33)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (26.6)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (18.3)%، أما أفراد العينة الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (12.8)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (9.2)%.
4. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (33)%، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (26.6)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (17.4)%، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (11.9)%، بينما أفراد العينة الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (11)%.
5. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (27.5)%، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (23.9)%، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (22)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (14.7)%، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (11.9)%.
6. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (39.4)%، بينما الموافقون فبلغت نسبتهم (22.9)%، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (18.3)%، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (11)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.3)%.
7. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (36.7)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (22.9)%، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (19.3)%، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (12.8)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (8.3)%.
8. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (33.9)%، إما أفراد العينة الموافقون فقد بلغت نسبتهم (25.7)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (15.6)%، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (13.8)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (11)%.
9. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (34.9)%، إما أفراد العينة الموافقون فقد بلغت نسبتهم (26.6)%، بينما الموافقون بشدة والذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (14.7)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (9.2)%.
10. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (34.9)%، إما أفراد العينة الموافقون فقد بلغت نسبتهم (24.8)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (18.3)%، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (14.7)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (7.3)%.

11. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الحادية عشر حيث بلغت نسبتهم (40.4) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (22) %، أما الموافون فبلغت نسبتهم (16.5) %، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (13.8) %، أما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (7.3) %.
12. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الثانية عشر حيث بلغت نسبتهم (37.6) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (22) %، أما الموافون فبلغت نسبتهم (16.5) %، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (13.8) %، أما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (10.1) %.
13. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الثالثة عشر حيث بلغت نسبتهم (26.6) %، أما الموافون فبلغت نسبتهم (24.8) %، بينما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (17.4) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (16.5) %، أما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (14.7) %.
14. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الرابعة عشر حيث بلغت نسبتهم (29.4) %، إما أفراد العينة الموافون فقد بلغت نسبتهم (24.8) %، أما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (17.4) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (15.6) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (12.8) %.
15. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة عشر حيث بلغت نسبتهم (29.4) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (25.7) %، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (16.5) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (14.7) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (13.8) %.
16. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة السادسة عشر حيث بلغت نسبتهم (33.9) % بينما الموافون بلغت نسبتهم (19.3) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (18.3) %، أما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (14.7) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (13.8) %.
17. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة السابعة عشر حيث بلغت نسبتهم (35.8) % بينما الموافون بلغت نسبتهم (20.2) %، أما المحايدون والذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (16.5) %، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (11) %.
18. أن غالبية أفراد العينة لا يوافقون على العبارة الثامنة عشر حيث بلغت نسبتهم (36.7) %، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (19.3) %، أما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (16.5) %، بينما أفراد العينة الموافون بشدة والموافون فقد بلغت نسبتهم (13.8) %.

ثالثاً: اختبار الفرضيات:

1. اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي المهني للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان الدور الحوكمي المهني للمراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في

بناء النموذج حيث أن الدور الحوكمي المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل (X)، الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (Y_1) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	(أختبار)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.231	1.204	0.978	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.014	2.498	0.455	$\hat{\beta}_1$
			0.235	(معامل الارتباط)
			0.055	(معامل التحديد R^2)
النموذج معنوي			6.240	(اختبار F)
$Y_1 = 0.978 + 0.455X$				

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2022م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل، الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.235).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.055)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يؤثر بـ (5.5%) الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (المتغير التابع) وهو تأثير ضعيف.
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (6.240) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.014).
 - 0.978: متوسط الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل عندما يكون الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يساوي صفراً.
 - 0.455: وتعني زيادة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وحدة واحدة يزيد من الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بـ 45.5%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل" قد تحققت.
2. اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء

النموذج حيث أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل (X)، والحد من المحاسبة الإبداعية في المركز المالي (y_2) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (5)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	(أختبار)	معاملات الإنحدار	
غير معنوية	0.190	1.318	1.233	$\hat{\beta}_0$
غير معنوية	0.103	1.644	0.345	$\hat{\beta}_1$
			0.157	(معامل الارتباط R)
			0.025	(معامل التحديد R^2)
النموذج غير معنوي			2.702	(اختبار F)

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2022م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف جدا بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل، والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.157).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.025)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يؤثر بـ (2.5%) والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (المتغير التابع) وهو تأثير ضعيف.
 - نموذج الإنحدار البسيط غير معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (2.702) وهي غير دالة عن مستوى دلالة (0.103).
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي " لم تتحقق.
3. اختبار الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل (X) والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (y_3) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (6) نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	(أختبار)	معاملات الإنحدار	
معنوية غير	0.486	0.700	0.630	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.013	2.517	0.509	$\hat{\beta}_1$
			0.236	(معامل الارتباط R)
			0.056	(معامل التحديد R^2)
النموذج معنوي			6.334	(F إختبار)
$Y3 = 0.630 + 0.509X$				

المصدر: إعداد الباحث، الدراسة الميدانية، 2022م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل، والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.236).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.056)، وهذه القيمة تدل على أن الدور الحوكمي للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يؤثر ب(5.6%) والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (المتغير التابع) وهو تأثير ضعيف.
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (6.334) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.013).
 - 0.630: متوسط الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية عندما يكون الدور الحوكمي للمراجع الخارجي يساوي صفرًا.
 - 0.509: وتعني زيادة الدور الحوكمي للمراجع الخارجي وحدة واحدة يزيد من الحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية بـ50.9%.
 - مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الدور الحوكمي للمراجع الخارجي والحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية " قد تحققت.
- الخاتمة وتشتمل على: أولاً: النتائج. ثانياً: التوصيات.
- أولاً: النتائج:

بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة الميدانية توصل الباحث إلي النتائج الآتية:

1. ساهم الدور الحوكمي للمراجع الخارجي علي أداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد والموضوعية
2. ساهم تطوير برامج التدريب المهني المستمر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. ساهم التخطيط المناسب لعملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4. ساهمت البرامج المصممة لتدريب العاملين داخل المكتب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
5. ساهم تطبيق معايير المراجعة والتأكد من مواكبتها لتطورات المهنية في عملية المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبية.
6. أثبتت الدراسة أن أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم اكتشافها بقائمة الدخل هي إجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية.
7. أظهرت الدراسة أن عدم شطب الأصول التالفة والمستهلة والإبقاء علي قيمتها الدفترية يعتبر من أبرز ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة بقائمة المركز المالي.
8. بينت الدراسة أن أهم الممارسات المكتشفة بقائمة التدفقات النقدية هو تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح علي أنها تدفقات تشغيلية.

ثانياً: التوصيات

على ضوء النتائج السابقة يعرض الباحث التوصيات الآتية:

1. العمل على تفعيل الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في كافة المؤسسات لأداء عملية المراجعة بالمستوي المهني للكفاءة الفنية والنزاهة والحياد والموضوعية.
2. الاستمرار في تطوير برامج التدريب المهني المستمر لمواكبة التطورات المتلاحقة للمهنة.
3. التأكيد على التخطيط لعملية المراجعة مع وضع إستراتيجية مراجعة عامة للمهمة ووضع خطة مراجعة وذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لمستوي منخفض مقبول نسبياً.
4. العمل على متابعة وتقييم الدورات التدريبية التي تحصل عليها المراجعين الخارجيين.
5. العمل على تفعيل الدور الحوكمي على أن تتضمن كذلك عقوبات على الشركات التي تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية.
6. الإهتمام بالدور الحوكمي للمراجع الخارجي لتعمل على توفير الشفافية الكافية للجمهور.
7. توفير الشفافية والموضوعية في القوائم المالية للمنشآت. وإعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس تسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب.
8. الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة بتقديم تأكيد معقول بان مكتب المراجعة محل الفحص ملتزم بمعايير الرقابة على الجودة.

قائمة المصادر والمراجع

1. بسمة شهاب الدين الكيلاني، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها، (بغداد: جامعة بغداد، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2002م)،
2. بورحلة جميلة، بلحوة ريمة، دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة ومراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، جامعة البويرة، 2013م
3. حامد الفيومي وآخرون، المراجعة علما وعملا، الإسكندرية: مصر، دار التعليم الجامعي، 2015م.
4. حامد طلبية حامد أبو هيبية، أصول المراجعة، عمان: الأردن، زمزم ناشرون وموزعون، 2012م،

5. حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، (الأردن: جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)،
6. رقية الطيب، دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، 2019 م.
7. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، الأردن، جامعة الزرقاء الخاصة، مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، العدد الثامن، 2011م،
8. طارق عبد العال حماد، دراسة إنتقادية لمسئولية المراجع عن أكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2002م،
9. ظاهر القشي وحازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، الأردن، مجلة أريد للبحوث العلمية، جامعة أريد الأهلية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006م،
10. عبد الرازق حسن الشيخ، فارس جميل حسين، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 27، 2011م،
11. عبد العظيم عثمان محمد، أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2017م.
12. عبدالعال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، (القاهرة: الدار الجامعية، 2014م).
13. علاء فريد عبد الأحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة البصرة، 2006م،
14. محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية 15. على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي، السابع، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009م.
16. مطر، الحلبي "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية 2009م.
1. Raileanu , V. , Manea , C.L. , Răpăncu , C. , Contabilitatea creative , not de curs , available online at: <http://www.allbusiness.com>
2. Usurelu , V.1. , Marin (Nedelcu) , M. , Danaila (Andrei) , A.E. , Loghin , D. , Accounting Ethics – Responsibility Versus Creativity , Annals of The University of Petro Sani , Economics , 10 (3) , 2010