

أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان)

موسى محمد أحمد أبوتمة

أستاذ مساعد بقسم العلوم الإدارية وتقنياتها (برنامج المحاسبة)

كلية المجتمع بخميس مشيط- جامعة الملك خالد- المملكة العربية السعودية

musamoh007@gmail.com

قبول البحث: ٢٠٢١/١/٢٣

مراجعة البحث: ٢٠٢١/١/١٢

استلام البحث: ٢٠٢٠/١١/٧

DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2021.10.1.9>



أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان)

موسى محمد أحمد أبوتمة

أستاذ مساعد بقسم العلوم الإدارية وتقنياتها (برنامج المحاسبة)

كلية المجتمع بخميس مشيط - جامعة الملك خالد - المملكة العربية السعودية

musamoh007@gmail.com

استلام البحث: ٢٠٢٠/١١/٧ مراجعة البحث: ٢٠٢١/١/١٢ قبول البحث: ٢٠٢١/١/٢٣ DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2021.10.1.9>

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس العلاقة بين دعم لجنة المراجعة وإجراءات مراجع الحسابات الخارجي ومن ثم معرفة أثرهما في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة، تم استخدام أداة الاستبانة التي صُممت على Google Drive لجمع البيانات، وقد وُزعت إلكترونياً على عينة عشوائية تضم المحاسبين القانونيين بالسودان المرخص لهم، حيث بلغ حجم العينة (١٧٢) من أصل (٢٤٥) محاسباً قانونياً. وقد خلص الباحث طبقاً لنتائج الدراسة الميدانية إلى: أولاً توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثانياً توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وعلى ضوء تلك النتائج قدمت الدراسة عدة توصيات من أهمها: العمل على تنمية الثقافة المحاسبية ونشر الوعي الكافي بالمحاسبة الإبداعية بين مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، ضرورة التركيز على رفع كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال التطوير والتدريب بشكل مستمر للتمكن من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وإلزام الشركات بإنشاء لجان المراجعة من ذوي التأهيل العلمي والخبرة العملية وضمان استقلاليتها لما لتلك اللجان من دور مهم في دعم المراجع الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية؛ مراجع الحسابات الخارجي؛ لجنة المراجعة؛ المحاسبين القانونيين في السودان.

المقدمة:

تعتبر مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة التدقيق، والمثير للجدل أنه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الاهتمام بمسؤولية المراجعين في اكتشاف حالات الغش والتحريف قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي العام للجمهور بفداحة حجم التلاعبات والغش والتحريف في بيانات الكثير من المنشآت ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين.

مشكلة الدراسة:

برز مفهوم المحاسبة الإبداعية خلال السنوات الأخيرة وأصبح محل تركيز واهتمام بشكل كبير جداً من قبل المحاسبين والمراجعين خاصة بعد أحداث انهيار شركة (إنرون Enron) وتحميل شركة (أرثر اندرسون) - باعتبارها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة (إنرون Enron) - جزء من

مسؤولية انهباء الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بصورة غير عادلة (فارس ٢٠١٦م).

ومن خلال ما تقدم تبرز المشكلة الرئيسية للدراسة وهي أن هنالك بعض الأطراف ترغب في تحقيق أهداف محددة، سواء كانت تلك الأطراف أعضاء من مجلس إدارة الشركة أو من ملاكها أو من أصحاب المصالح الأخرى بالشركة، الأمر الذي يدفع تلك الأطراف أحياناً إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداء طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق أهداف معينة.

وعلى ضوء ذلك تطرح الدراسة سؤالاً رئيسياً وهو: ما هو دور مُراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟ ولوقوف على هذه المشكلة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

١. ما هي إجراءات وأساليب المراجعة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟
٢. هل إجراءات واختبارات المراجعة التي يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي خلال عملية مراجعة البيانات المحاسبية تساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟
٣. هل أنشطة لجنة المراجعة والدعم الذي تقدمه للمراجع الخارجي يساعده في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

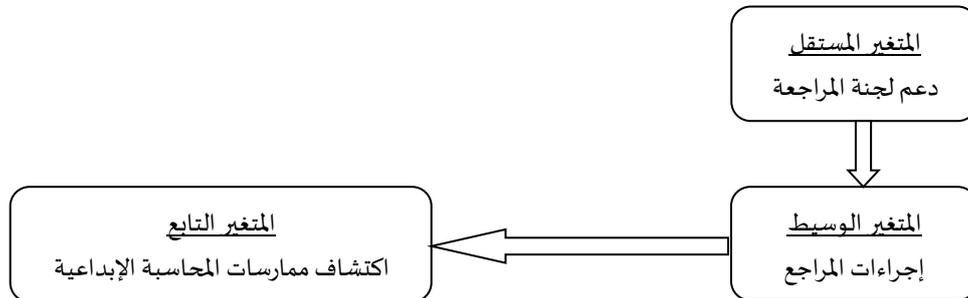
فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على فرضيتين أساسيتين هما:

١. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أنموذج الدراسة:

تتكون الدراسة من ثلاثة متغيرات تتمثل في دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي وهو المتغير المستقل، وإجراءات المراجع الخارجي وهي المتغير الوسيط، أما المتغير التابع فهو اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما موضح بالشكل التالي:



شكل (١): أنموذج الدراسة

أهداف الدراسة:

١. الوقوف على أهم آليات التدقيق والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
٢. معرفة دور آليات التدقيق والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
٣. التعرف على أنشطة لجنة المراجعة والدعم الذي تقدمه للمراجع الخارجي لمساعدته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

أهمية الدراسة:

نظراً لأن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على التقارير والقوائم المالية حيث تظهرها بصورة خلاف الواقع الفعلي والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير، تأتي أهمية هذه الدراسة للتعريف بممارسات المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية للحد من تلك الممارسات، لذا فهذه الدراسة ستساهم في إبراز أساليب التدقيق الحديثة المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير السلبي على القوائم المالية، وبالتالي تساهم هذه الدراسة في خدمة عدة جهات - مثل مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح المشتركة بالمنشأة ومتخذي القرارات- على التعرف على ممارسات الإدارة وأساليب خداعها من أجل اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة الأمر الذي يُساعد تلك الجهات على اتخاذ قرارات سليمة .

الدراسات السابقة:

- دراسة الهاشمي وبربير (٢٠١٩) بعنوان: تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق المشروع المشترك، دراسة استطلاعية. هدفت إلى معرفة مفهوم المحاسبة الإبداعية والممارسات التي تستخدمها الإدارة عند القياس والافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لتحقيق غايتها، والكشف عن مدى تأثير هذه الممارسات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي حددها المشروع المشترك لـ FASB & IASB وأي من هذه الخصائص تتأثر أكثر من غيرها من خلال إيجاد العلاقات البيئية التي تربط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالخصائص النوعية والتأثير المشترك بين متغيراتها وتفرداتها. توصلت الدراسة إلى أن مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي وضعها المشروع المشترك بين الـ (FASB, IASB) جاءت من خلال التوافق في الخصائص القديمة لكل من المجلسين نحو تحسين جودة المعلومات المحاسبية ولتكون أكثر ارتباطاً بجوهر المعلومات وقيمتها بالنسبة لمتخذ القرار (جوهرية أو مساندة) وليس بطبيعتها (أساسية أو ثانوية). ومع ذلك فمن وجهة نظر المستجيبين عينة البحث من الأكاديميين والمهنيين أن الجهود التي بذلها المشروع المشترك لتطوير مفاهيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لم تحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير ذي دلالة احصائية معنوية للمتغير المستقل ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من الخصائص الجوهرية الملائمة والتمثيل الصادق بوصفه متغيراً معتمداً.
- دراسة الجعبري (٢٠١٨) بعنوان: دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين، هدفت إلى عرض واقع المحاسبة القضائية ومدى الحاجة إليها في فلسطين والتعرف على المؤهلات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي، والتعرف أيضاً على الإجراءات والأنشطة وعمليات التحري وعمليات التقييم التي يمكن أن تساعد المحاسب القضائي في مواجهة ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك بالاعتماد على وجهات نظر كل من السلك القضائي، ومدققي الحسابات الداخليين والخارجيين للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين. وقد أظهرت النتائج أن درجة الحاجة إلى المحاسبة القضائية لفض القضايا ذات الطبيعة المالية بصورة عادلة كانت متوسطة، وأن المحاكم تعتمد على مدققي الحسابات الخارجيين والمحكمين الماليين في فض النزاعات المالية. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كانت ضعيفة بشكل عام، وقد اقترحت الدراسة عدد من التوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير هذا المجال في فلسطين.
- دراسة بو عروج (٢٠١٦) بعنوان: دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، هدفت إلى معرفة قدرة المراجعة الخارجية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد أشارت أهم نتائج الدراسة إلى أن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة، وأن للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير المراجعة في تقليص الفرص السامحة للتلاعب واكتشاف هذه الممارسات من قبل المراجع الخارجي.
- دراسة فارس (٢٠١٦) بعنوان: مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة، هدفت الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات بمسؤوليتهم المهنية، ومدى قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والوقوف على المعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء مسؤوليته المهنية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن مراجع الحسابات يتقيد بإجراء الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويواجه مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.
- دراسة (Bhasin, 2015) بعنوان: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قطاع الشركات الهندي: دراسة تجريبية هدفت إلى معرفة وجود أطراف مؤيدة أو معارضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية في قطاع الشركات بالهند، وكشفت أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي دائماً محاولة متعمدة لكسب ميزة غير مستحقة للمحاسبين والمديرين والشركات. لذلك ينبغي اتخاذ تدابير عقابية صارمة ضد كل من تثبت إدانتهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية، كما يجب وضع القواعد واللوائح الفعالة للمحاسبة والمراجعة والحوكمة داخل قطاع الشركات من أجل تفادي الوقوع السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية في الهند.
- دراسة باعجاجه وخليفة (٢٠١٥) بعنوان: أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي، هدفت إلى التعرف على دوافع الإدارة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمتي الدخل والمركز المالي، وقياس قدرة مستخدمي القوائم المالية على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات السعودية يتمثل في الحفاظ على مستوى أسعار الأسهم في سوق المال وجعلها في حالة إيجابية للنمو المستمر، وتحقيق منافع ذاتية للإدارة. ومن أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمتي الدخل والمركز المالي هي: رسمة

المصروفات الإيرادية، التقليل من المخصصات التقديرية، المبالغة في تحديد قيمة الأصول الثابتة، إثبات إيرادات متوقع تحصيلها قبل تأكد شروط تحققها كإيرادات مستحقة.

- دراسة محمد وآخرون (٢٠١٥) بعنوان: التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية هدفت إلى تحليل ودراسة قواعد السلوك المهني وتوضيح دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، توصلت الدراسة إلى أن عدم إلمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية قلل من كفاءة أداء المراجع الخارجي مما يشكك في رأيه حول مصداقية القوائم المالية، عدم استقلالية لجان المراجعة بالمصارف عن الإدارة التنفيذية أضعف دور اللجنة الرقابي وساعد على انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
- دراسة سمره (٢٠١٤) بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، هدفت الدراسة إلى تقييم دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع تحديد أهم محددات جودة أداء لجنة المراجعة وعلاقتها بممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سالبة قوية بين اختصاصات لجنة المراجعة ومحددات جودة أدائها من ناحية، وممارسات المحاسبة الإبداعية من ناحية أخرى، مما يوضح أن التوسع في اختصاصات اللجنة والتركيز على محددات أدائها يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة أبو تمام (٢٠١٣) بعنوان: مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، هدفت إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. كذلك أشارت النتائج إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية. إضافة إلى أن النتائج الدراسة بينت أن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.
- دراسة بله (٢٠١٢) بعنوان: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، هدفت إلى التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دورها في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية و رفع كفاءة أداء الشركات، والقاء الضوء على حوكمة الشركات في السودان. اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية المتعلقة بالموضوع مع استقراء أهم نتائجها.
- دراسة (Chi-chi and Ebimobwei, 2012) بعنوان: الأنشطة الاحتيالية وخدمات المحاسبة الجنائية للبنوك في بورت هاركورت (نيجيريا)، هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير خدمات المحاسبة الجنائية على كشف الاحتيال في البنوك النيجيرية. وقد أظهرت النتائج أن تطبيق خدمات المحاسبة الجنائية يؤثر على مستوى الأنشطة الاحتيالية للبنوك، وعلى أساس هذه النتيجة، خلصت الدراسة إلى أن خدمات المحاسبة الجنائية تزود البنوك بالأدوات اللازمة لردع الأنشطة الاحتيالية.
- دراسة عبد الفتاح (٢٠١١) بعنوان: إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح: دراسة ميدانية، هدفت إلى تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين إدارة الأرباح المسموح بها والغش في القوائم المالية غير المسموح به بطبيعة الحال، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة، قد تستغل من جانب الإدارة لتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة. وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود فصل واضح بين الأساليب المشروعة التي تمارسها إدارة منشأة عميل المراجعة من أجل إدارة الأرباح، والتقارير المالية الاحتيالية أو الغش في القوائم المالية، الأمر الذي يزيد من صعوبة قيام مراقب الحسابات باتخاذ قرار بإصدار تقرير مراجعة غير مقيد عن عدالة عرض القوائم المالية عن الفترة التي تغطيها عملية المراجعة.
- دراسة حمادة (٢٠١٠) بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية، هدفت إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها مهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في سوريا.
- دراسة الحلبي (٢٠٠٩) بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الأردن، هدفت الدراسة إلى الوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعي الحسابات الخارجيين في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات لهم دور هام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.
- دراسة الخشاوي والدوسري (٢٠٠٨) بعنوان: المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، هدفت إلى التعرف على أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية مع التعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن تلك الممارسات والحد منها، ومن أهم نتائج الدراسة

وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وأن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: يمكن اعتبار الدراسة الحالية شبيهة بالدراسات السابقة التي تناولت مواضيع ذات علاقة بالمحاسبة الإبداعية، وقد استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في تحديد مشكلة الدراسة وتعريف المتغيرات وتطوير أداة الدراسة. وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو أنها تناولت العلاقة بين كل من دعم لجنة المراجعة ومراجع الحسابات الخارجي لمعرفة أثرهما في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر سلباً على القوائم المالية للشركات في السودان، في حين اقتصر معظم الدراسات السابقة على بحث دور المراجع الخارجي فقط أو دور لجان المراجعة فقط في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مراجعة الحسابات والمحاسبة الإبداعية:

مراجعة الحسابات أو تدقيق الحسابات هي مهنة تؤدي دوراً مهماً في المجتمع من خلال قيامها بالتحقق من دقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية، وذلك لأنه من المحتمل قيام بعض الأطراف المستفيدة من المنشأة بتحريف البيانات المالية للمنشأة من خلال ممارسات ما يُسمى بالمحاسبية الإبداعية لتحقيق أهداف محددة، ومن هنا يأتي الدور المهم لمهنة المراجعة لتقوم بتدقيق الحسابات للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش والتزوير بهدف زيادة الثقة في تلك البيانات والتقارير.

وكما هو معلوم أن معظم قوانين الشركات تلزم المنشآت بأن تعهد إلى مراجع حسابات خارجي مستقل ليقوم بتدقيق حساباتها وتقاريرها المالية وإبداء رأيه حولها حتى يتسنى لها نشرها للمستثمرين وغيرهم من الأطراف العديدة المستفيدة من البيانات المحاسبية. هناك عدة تعريفات للمراجعة ومن أهمها عرّف عبدالله (٢٠١٦م) المراجعة هي: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محاييد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".

وعلى الجانب الآخر تعد المحاسبة الإبداعية ويطلق عليها البعض أيضاً المحاسبة الاحتياطية، والمحاسبة التجميلية، من الممارسات التي ظهرت في الأونة الأخيرة خلال فترة الركود الاقتصادي التي حدثت في بداية الثمانيات من القرن العشرين، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح، ولهذا فقد رأت المؤسسة بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها (فارس، ٢٠١٦م).

تعددت مفاهيم المحاسبة الإبداعية، وفي هذا الصدد قال الزبدي (٢٠١٥م، ص ١٩٥) ناقلاً عن (جمال وأحمد، ٢٠١١م، ص ٧) "إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما لو أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، في الوقت الذي لا يوجد في حقيقة الأمر تأهيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، وبشكل أساسي من قِبل المهنيين والمحليلين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية".

ويرى محمد وآخرون (٢٠١٥م) أن المحاسبة الإبداعية هي الأساليب التي تستخدمها الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية لتحقيق مصالح ذاتية من خلال التلاعب في البيانات المالية مما ينتج عنها معلومات مضللة لا تعكس المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

كما عرّفت المحاسبة الإبداعية من منظور لا أخلاقي في العمل المحاسبي وهو أنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة، ٢٠١٠م، ص ٩٦).

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها التلاعب في بنود القوائم المالية للمنشأة وإظهارها خلاف الواقع الفعلي باستخدام أساليب محاسبية بديلة أو انتقائية عند تطبيق المبادئ المحاسبية أو أية ممارسات غير أخلاقية لتحسين وضع المنشأة صورياً وخداع أصحاب المصالح لأهداف متعددة تتلاءم وأغراض الإدارة.

عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

تتمثل العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية في الآتي:

١. المنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة ومحاولة عكس صورة عن الشركة كأفضل الموجود في الساحة التنافسية حتى لو كان ذلك من خلال ابتداع أرباح مختلفة من قِبل إدارة الشركة (نفاع ٢٠١٥م، ص ٨٨).
٢. ظهور مشكلة الوكالة الناتجة عن انفصال ملكية الشركة عن إدارتها وبالتالي ظهور تضارب في المصالح والأهداف بين إدارة الشركة وبين مُلاك الشركة، حيث أن المدراء بالشركة يبحثون عن الثروات الشخصية والأمن الوظيفي للحفاظ على مصالحهم فلا يرغبون في تحمل مخاطر كبيرة باستثمارات الشركة، في حين أن مُلاك الشركة يهدفون إلى تعظيم القيمة السوقية لسهم شركتهم أو ما يُعرف بقوى السوق المهمة من المساهمين الرئيسيين والكبار مثل البنوك وشركات التأمين عن طريق الضغط على إدارة الشركة لتعظيم القيمة السوقية لسهم الشركة، أو عن طريق ما

يُعرف بتكاليف الوكالة وهي ربط الحوافز المادية للإدارة بأرباح الشركة وتعظيم سعر السهم في السوق من أجل جعل الإدارة تسعى جاهدة لتحقيق هدف الملاك وهو تعظيم ثروتهم.

وعليه فإن مشكلة الوكالة من العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية واستعمالها من قِبَل الإدارة إما للحفاظ على موقعها أو لزيادة المكاسب المرتبطة بنسبة من الأرباح، الأمر الذي يدفع الإدارة إلى ابتكار أو ابتداء أرباح غير جوهرية (العامري ٢٠١٨ م، ص ٦).

٣. الثغرات القانونية وتعدد السياسات والأساليب المحاسبية المتاحة والتي تعطي معدي البيانات المالية حرية من أجل تقديم بيانات مزلة خدمة لمصالح متعددة، وهناك عدة أمثلة على الثغرات القانونية منها (الأغا ٢٠١١ م، ص ٨٢):

- حرية الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمنشأة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، وهذا يترتب عليه اختيار المنشأة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

- حرية التقديرات المحاسبية: يتم التقدير المحاسبي لعدد معين عند غياب القياس المحاسبي المُحكّم ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع وهذا يفسح الفرصة أمام الإدارة للتلاعب في هذه التقديرات وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، فهناك بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة لغرض حساب الاستهلاك، وعادةً ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل خفي أو غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك من خلال صياغة التقارير أو التحيز في التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب رغبة الإدارة واحتياجها في التأثير على البيانات المالية من حيث التعظيم أو التخفيض من قيمتها.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحود بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الهدف المرغوب به في الحسابات والقوائم المالية للمنشأة، فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب فقد تُوَجَل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، ومثال على ذلك لو أن الشركة لديها استثمار بقيمة مليون دولار وهذا يعتبر بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بـ ٣ ملايين دولار وهذا يعتبر بالقيمة الحالية، في هذه الحالة تكون حرية الاختيار أمام مدراء الشركات في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا سوف ينعكس على تعظيم أو تخفيض ربحية الشركة في الحسابات الختامية.

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظّفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر. وتعدد المصالح - رغم تعارضها - هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية في بداية التسعينات الميلادية، أي قبل انهيار Enron (جريدة المحاسبين، ٢٠١٧ م، www.almohasben.com).

أسباب ودوافع الإدارة وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية:

تتعدد الأسباب والدوافع وراء ممارسة إدارات الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية، فمن خلال الدراسات والأبحاث التي أجريت على الشركات تمثلت تلك الأسباب والدوافع في الآتي:

١. زيادة الدخل لصرف الانتباه: حيث يقوم مديري الشركة بتغيير سياسات محاسبية معينة تؤدي إلى زيادة دخل الشركة بهدف صرف الانتباه عن الأخبار غير المرغوب بها من قِبَلهم (الجعبري، ٢٠١٨ م، ص ٣٧).

٢. غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة والمساهمين في الشركة: فكلاً منهما يحاول تحقيق أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع ممارسات وسلوكيات يراها الأفضل لتحقيق أهدافه (الزيادي ٢٠١٥، ص ١٩٦).

٣. المحافظة على سعر سهم الشركة أو زيادته: وذلك عن طريق تخفيض مستويات الاقتراض لكي تظهر الشركة وكأنها ذات مخاطر أقل، وهذا الأسلوب يساعد الشركة في زيادة رأسمالها من الإصدار (Bhasin, 2015).

٤. التهرب الضريبي: تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية لأغراض التهرب من دفع الضريبة أو تخفيضها عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصروفات بهدف تقليل الهامش الضريبي المترتب عليها (المبييض وعبد المنعم، ٢٠١٠ م، ص ٨٩).

٥. الحصول على التمويل: تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات بغرض تحسين قيمتها وبالشكل الذي يؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني من قِبَل المؤسسات المالية بمنح القروض لهذه الشركات (الأغا، ٢٠١١ م، ص ٨٢).

٦. الحصول على تصنيف مهني متقدم: تلجأ الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض الحصول على تصنيف متقدم على منافسها في عمليات التصنيف المهني التي تقوم بها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من المعلومات المالية التي تعدها منشآت الأعمال (الجعبري، ٢٠١٨ م، ص ٣٨).

٧. فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة: تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من أجل إيهام المساهمين بنجاح إداراتهم وبذلك يتم انتخابهم مرة أخرى (الجعبري، ٢٠١٨م، ص ٣٩).
٨. وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش أو التلاعب: بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية مما ساعد منشآت الأعمال في تطبيق سياسات محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل قد يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توفرها في القوائم المالية، من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية (عبد الفتاح، ٢٠١١م، ص ٢).
٩. وجود ضغوط تفرض أو تبرر القيام بالاحتيايل: كما هو الحال في التدخل الحكومي في شؤون الشركات بالزامها بتخفيض أسعار منتجاتها لصالح المستهلكين أو تخصيص نسبة من الأرباح إلى نقابات العمال. وقد يعتقد البعض أن التقلبات في الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة كبيرة في الأرباح فقد ينظر إليها كمؤشر لتعسر المنشأة واضطرابها، مما يدفع الدولة للتدخل في الحالتين (الجعبري، ٢٠١٨م، ص ٣٩).
١٠. كما أن الضغوط التي تتعرض لها إدارة الشركات لإنتاج أرباح في وقت يكون من الصعب عليها إيجاد هذه الأرباح مما يضطرها ذلك إلى اللجوء استخدام البدائل المحاسبية التي قد تساهم في ابتداء رقم للأرباح يلي الكثير من متطلبات إدارة تلك الشركات (الأغا، ٢٠١١م، ص ٧١).
١١. ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة: والذي يؤدي هذا إلى فسح المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية. في الوقت الذي أن لمهنة الرقابة دورها الإيجابي في الحد من تلك الممارسات التي لها مظهرين، أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يُفضّل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه (الزيادي، ٢٠١٥، ص ١٩٧).
١٢. أثر بيئة الرقابة الداخلية على تقدير مخاطر التحريف الجوهرية: تؤثر بعض عناصر بيئة الرقابة في المنشأة عند تقدير مخاطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال: يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بشكل ملحوظ بالمكلفين بالحوكمة، لأن أحد أدوارهم هو موازنة الضغوط على الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي، تلك الضغوط قد تنشأ من طلبات السوق أو برامج المكافآت. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، فيما يتعلق بمشاركة المكلفين بالحوكمة بأمور، مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقويم تصرفاتها.

- ما إذا كانوا يفهمون معاملات المنشأة التجارية (معيار المراجعة ٣١٥ لسنة ٢٠١٧م، ص ١٩).

يتضح للباحث من خلال أثر بيئة الرقابة الداخلية أن ارتباط موظفي الرقابة الداخلية بالإدارة وعدم استقلاليتهم عنها باعتبارهم من صنعها، يمثل خلل في هيكل الرقابة الداخلية يجعل الإدارة هي المؤجّه لهذا الهيكل لتحقيق أهدافها الخاصة وليس هو الرقيب عليها، الأمر الذي يجعل الإدارة في وضع خاص لارتكاب التحريفات بسبب قدرتها على التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية مضلّلة من خلال تجاوزها أنظمة الرقابة الداخلية.

الإجراءات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وتمثل أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الآتي:

١. تطوير وتفعيل التنظيم المهني لمحاسبة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية: التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد (بو عروج، ٢٠١٦م، ص ٦٥).
٢. التأكد من التزام الشركات بتطبيق الأسس والمعايير الأخلاقية المهنية الجديدة: والتي ظهرت بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الأسواق العالمية واقتصاديات الدول أواخر القرن العشرين في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة تلك الأسواق. فنتيجة لكل تلك التطورات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار الناجمة عنها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة.
٣. إلزام الشركات بإنشاء لجان المراجعة: وقد ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتباعه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام

١٩٦٧م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام ١٩٧٢م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بالزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام ١٩٧٨ ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

٤. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية: عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

٥. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والريح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا يُستغل بشكل خاطئ.
- تفعيل مبدأ "الثبات" في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الثبات لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.
- ٦. الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.
- ٧. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص (إسماعيل، ٢٠١٤م، ص ٢٤٧-٢٤٨).
- ٨. ضمان استقلالية مجلس الإدارة: أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، لأن استقلالية مجلس الإدارة تلعب دوراً هاماً في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمدبرين، لذلك تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المدبرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين (الزيادي، ٢٠١٥م، ص ٢٠٥، أبو عجيبة وحمدان، ٢٠٠٩م، ص ١٩).

٩. تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية يساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوى القضائية (Chi-chi and Ebimobowwei 2012, p 125).

١٠. إعادة النظر ببيكلية نظام الرقابة الداخلية: بحيث لا يكون المدقق جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح، ويرى الكثيرين من المهتمين بشئون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية (أبو عجيبة وحمدان، ٢٠٠٩م، ص ٢١، الزيادي، ٢٠١٥م، ص ٢٠٤).

أنشطة لجنة المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تؤدي لجنة المراجعة دوراً مهماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في:

١. ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة.
٢. تحديد أنواع المراجع الخارجي.
٣. مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.
٤. حل النزاعات التي قد تنشأ بين المراجع الخارجي والإدارة.

٥. تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.
٦. تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياته.
٧. الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.
٨. مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة (سمره، ٢٠١٤م، ص ٥٦، حمادة، ٢٠١٠م، ص ١٠٥).

إجراءات الدراسة الميدانية وتحليل البيانات ومناقشة النتائج:

بعد عرض الجانب النظري للدراسة سيتم فيما يلي عرض إجراءات الدراسة الميدانية وإسقاط الجانب النظري على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين من محاسبين قانونيين و خبراء محاسبين لتقصي وجهات نظرهم حول دور مراجع الحسابات الخارجي ودعم لجنة المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تحليل البيانات للخروج بنتائج وتوصيات.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين القانونيين المرخص لهم والبالغ عددهم (٢٤٥) حتى أغسطس ٢٠٢٠م حسب موقع مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان / <https://aapc.gov.sd/> ، ومن هذا المجتمع تم اختيار عينة عشوائية باستخدام معادلة ريتشارد جيجر، وبحسب هذه المعادلة يبلغ حجم العينة (١٥٠) تقريباً ولكن وصل عدد المستجيبين إلى (١٧٢) محاسب قانوني.

أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث، وتم تصميم الاستبانة على Google Drive ونُشرت إلكترونياً على عينة الدراسة عبر تطبيقات التواصل الاجتماعي. وقد تضمنت الاستبانة ٢٤ سؤالاً موزعة على ثلاثة محاور وُضعت لأجل معرفة دور مراجع الحسابات الخارجي ودعم لجنة المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مقياس ليكرت الخماسي:

اعتمد الباحث مقياس ليكرت الخماسي والذي يُستخدم لتحديد درجة الموافقة على متغيرات البحث (أي اتجاه الرأي نحو الموافقة أو عدم الموافقة)، ومن ثم ترتيب هذه المتغيرات. وطبقاً لهذا المقياس يمكن اعتبار أن الأوساط الحسابية التي تأخذ قيمة أكبر من (٣) تعني الموافقة وأن الأوساط الحسابية الأقل من (٣) تعني عدم الموافقة، وأما التي لا تختلف معنوياً عن (٣) تعني محايد. حيث يتراوح مدى الاستجابة من (١-٥) وكان المقياس فيما يتعلق بمستوى الموافقة على النحو الآتي:

أوافق بشدة (٥)، أوافق (٤)، محايد (٣)، لا أوافق (٢)، لا أوافق بشدة (١)

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الدراسة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة (٢١) Statistical Package for Social Sciences (SPSS) في عملية التحليل واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١. اختبار الصدق والثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ للتحقق من التماسك الداخلي للأداة والتأكد من ثباتها.
٢. مقياس الإحصاء الوصفي لوصف متغيرات الدراسة حيث تم استخدام الجدول التكراري لمعرفة عدد التكرارات ونسبة التكرار لكل فئة، والمتوسطات الحسابية لتحديد معدل استجابة المستجيبين لمتغيرات البحث، والانحرافات المعيارية لقياس درجة تشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي.
٣. التحليل العاملي التوكيدي باستخدام برنامج تحليل العزوم الهيكلية AMOS النسخة (٢٣) لقياس تطابق النموذج وإيجاد التأثيرات.

اختبارات صدق وثبات أداة الدراسة:

قبل اختبار فرضيات الدراسة لابد من التأكد من موثوقية أداة الدراسة كالآتي:

١. الصدق الظاهري: للتحقق من الصدق الظاهري للاستبانة والتأكد من أنها تقيس ما وُضعت لأجله تم عرض الاستبانة على ٥ محكمين مختصين في مجال الدراسة للوقوف على آرائهم ومقترحاتهم في بناء ومضمون الأداة، وكانت إفاداتهم بعد تعديل بعض الفقرات وحذف البعض الآخر أن الأداة تقيس فعلاً ما وُضعت لأجله.
٢. الثبات الداخلي: ويُقصد به مدى اتصاف أسئلة الاستبيان بالتناسق الداخلي، وللتحقق من ذلك تم إجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي (معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha) إذ بلغت قيمته الكلية لهذه الاستبانة (٠,٨٥٧) وهو معامل ذو تأثير جيد يؤكد ثبات أسئلة الاستبانة، والجدول رقم (١) يوضح نتائج اختبارات الصدق والثبات لكل محور للاستبانة ككل:

جدول (١): نتائج اختبارات الصدق والثبات (N = 172)

المحور	عدد الفقرات	الثبات الداخلي (معامل ألفا كرونباخ)	مستوى الثبات الداخلي
المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية	٨	٠,٧٧٣	مقبولة
المحور الثاني: إجراءات المراجع الخارجي	٨	٠,٦٨١	مقبولة
المحور الثالث: دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي	٨	٠,٧٢٨	مقبولة
الكلي	٢٤	٠,٨٥٧	جيدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن فقرات الاستبانة:

في هذا الجزء يتم عرض نتائج تحليل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة وفق المقاييس الوصفية المتمثلة في الجدول التكراري لمعرفة عدد التكرارات ونسبة التكرار لكل فئة، كما يتم عرض نتائج الإحصاء الوصفي لمستوى إجابات عينة الدراسة لفقرات الاستبانة حسب المحاور وذلك وفق الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

١. نتائج تحليل توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

جدول (٢): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
محاسبة وتمويل	١٠١	٥٩%
تكاليف ومحاسبة إدارية	٤٣	٢٥%
إدارة أعمال	١٣	٨%
اقتصاد	٤	٢%
دراسات مصرفية ومالية	١١	٦%
الإجمالي	١٧٢	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول (٢) أن أعلى نسبة (٥٩%) من أفراد العينة تخصصهم العلمي محاسبة وتمويل، تليها مباشرة نسبة (٢٥%) من أفراد العينة تخصصهم العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية، وكلا التخصصين لهما علاقة قوية بموضوع البحث وهذا يدل على إمكانية فهم المستجيبين لأسئلة الاستبانة والإجابة عنها بدقة مما يساعد الباحث في الاعتماد على تلك الإجابات في اختبار الفرضيات والوصول إلى نتائج موضوعية.

٢. نتائج تحليل توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

جدول (٣): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
٥ سنوات فأقل	٣١	١٨%
٦ - ١٠ سنة	١٤	٨%
١١ - ١٥ سنة	٢٧	١٦%
١٦ - ٢٠ سنة	٦٢	٣٦%
أكثر من ٢٠ سنة	٣٨	٢٢%
الإجمالي	١٧٢	١٠٠%

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يُلاحظ من الجدول (٣) أن نسب عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة تراوحت أعلاها وأدناها بين (٣٦%) و(٨%) على التوالي، وأن النسبة الأكبر (٣٦%) من أفراد العينة خبرتهم تتراوح بين (١٦ - ٢٠ سنة)، تليها نسبة (٢٢%) للذين خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة، وهذه النتائج تشير إلى أن أفراد عينة الدراسة ذوي الخبرة الطويلة نسبتهم عالية، وهذه النسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الإجابات مما يؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة.

٣. مستوى إجابات عينة الدراسة والتحليل الوصفي ل فقرات المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية:

جدول (٤): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية (N = 172)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أو أقل مطلقاً	لا أو أقل	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
٠,٩٢٧	٣,٤٨	٣ ٪١,٧	٢١ ٪١٢,٢	٦٠ ٪٣٤,٩	٦٦ ٪٣٨,٤	٢٢ ٪١٢,٨	١/ الاختيار بين عدد مختلف من البدائل والطرق المحاسبية التي تُعطي الصورة المفضلة.
٠,٩٥١	٣,٥٣	٥ ٪٢,٩	٢١ ٪١٢,٢	٤٣ ٪٢٥	٨٣ ٪٤٨,٣	٢٠ ٪١١,٦	٢/ عدم التزام الشركة بمبدأ الفيات عند تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل.
١,٠٦٨	٣,٥١	٦ ٪٣,٥	٢٩ ٪١٦,٩	٣٧ ٪٢١,٥	٧١ ٪٤١,٣	٢٩ ٪١٦,٩	٣/ عدم التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
٠,٩٨٧	٣,٥٥	٢ ٪١,٢	٢٨ ٪١٦,٣	٤٣ ٪٢٥	٧١ ٪٤١,٣	٢٨ ٪١٦,٣	٤/ استخدام القروض طويلة الأجل في تسديد القروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسب السيولة.
٠,٩٠٩	٣,٦٨	١ ٪٠,٦	٢٠ ٪١١,٦	٤١ ٪٢٣,٨	٨١ ٪٤٧,١	٢٩ ٪١٦,٩	٥/ إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل.
٠,٩٧٥	٣,٣٨	٥ ٪٢,٩	٢٥ ٪١٤,٥	٦٣ ٪٣٦,٦	٥٨ ٪٣٣,٧	٢١ ٪١٢,٢	٦/ تقديم تقارير عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من إظهار أرباح غير مستقرة.
٠,٨٣٠	٣,٨٠	١ ٪٠,٦	١٠ ٪٥,٨	٤٤ ٪٢٥,٦	٨٥ ٪٤٩,٤	٣٢ ٪١٨,٦	٧/ التلاعب في المصروفات والإيرادات.
٠,٩٦٨	٣,٧٣	٢ ٪١,٢	١٩ ٪١١	٤١ ٪٢٣,٨	٧٢ ٪٤١,٩	٣٨ ٪٢٢,١	٨/ التلاعب بحسابات الأصول والالتزامات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.
٠,٩٥٢	٣,٥٨						الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضمن الجدول (٤) نتائج ردود المستجيبين في محور ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويُلاحظ فيه المعطيات التحليلية الآتية:

١. بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور (٣,٥٨) بانحراف معياري قدره (٠,٩٥٢) ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (٣) المَعوَّل عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين للعينة المدروسة.
٢. كانت الأوساط الحسابية لأبعاد المحور أعلى من الوسط الفرضي، وتراوح بين حد أعلى قدره (٣,٨٠) وحد أدنى قدره (٣,٣٨).
٣. جاءت أعلى الإجابات عن معظم الفقرات ضمن تقدير (موافق) يليه تقدير (محايد) ثم (موافق بشدة)، وهذا يشير إلى ميل آراء المستجيبين نحو الاتفاق، كما يُلاحظ أن الانحرافات المعيارية صغيرة نسبياً ما يشير إلى تجانس آراء المستجيبين. وقد اتفقت نتائج ردود المستجيبين في هذا المحور (ممارسات المحاسبة الإبداعية) مع نتائج عدة دراسات سابقة مثل دراسة (الهاشمي و بربر ٢٠١٩ م، الزياي ٢٠١٥ م، العامري ٢٠١٨ م، باعجاجة وخليفة ٢٠١٥ م، بوعروج ٢٠١٦ م).
٤. مستوى إجابات عينة الدراسة والتحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني: إجراءات المراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

جدول (٥): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني: إجراءات المراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (N = 172)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أو أقل مطلقاً	لا أو أقل	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
٠,٩٦٤	٣,٧٢	٤ ٪٢,٣	١٦ ٪٩,٣	٣٩ ٪٢٢,٧	٧٩ ٪٤٥,٩	٣٤ ٪١٩,٨	١/ إلغاء البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة غير المناسبة واعتماد المعالجات المحاسبية القياسية حسب الظروف التي تُستخدم فيها.
١,١٠٥	٣,٣٤	١٠ ٪٥,٨	٢٩ ٪١٦,٩	٥١ ٪٢٩,٧	٥٦ ٪٣٢,٦	٢٦ ٪١٥,١	٢/ التحقق من التزام الشركة بمبدأ الفيات عند تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية ومناقشة إدارة الشركة عند تغييرها ودراسة أثرها على التقارير المالية للشركة.
٠,٩٦٢	٣,٨٣	٣ ٪١,٧	١٢ ٪٧	٤٢ ٪٢٤,٤	٦٩ ٪٤٠,١	٤٦ ٪٢٦,٧	٣/ التحقق من التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
١,٠٤٠	٣,٥١	٨ ٪٤,٧	٢٣ ٪١٣,٤	٣٨ ٪٢٢,١	٧٩ ٪٤٥,٩	٢٤ ٪١٤	٤/ فحص عقود القروض والصفقات الأخرى والتأكد من صحتها والتوقيت الذي تمت فيه.
٠,٨٩٠	٣,٦٥	٠ ٪٠	١٧ ٪٩,٩	٥٨ ٪٣٣,٧	٦٦ ٪٣٨,٤	٣١ ٪١٨	٥/ تقييم أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة والتأكد من عدم إدراجها في قائمة الدخل.
١,١٩٥	٣,٤٤	٩ ٪٥,٢	٣٩ ٪٢٢,٧	٢٧ ٪١٥,٧	٦٢ ٪٣٦	٣٥ ٪٢٠,٣	٦/ فحص قوائم الدخل لعدة سنوات سابقة لمعرفة اتجاه معدل نمو الأرباح من سنة لأخرى.
١,٠٤٣	٣,٤٣	٦ ٪٣,٥	٣٠ ٪١٧,٤	٤٤ ٪٢٥,٦	٦٨ ٪٣٩,٥	٢٤ ٪١٤	٧/ فحص المصروفات والإيرادات المختلفة، والتأكد من أن المعالجات المحاسبية بشأنها تتم حسب المعايير المتعارف عليها.
١,١٠٧	٣,٣٦	٩ ٪٥,٢	٣٣ ٪١٩,٢	٤٢ ٪٢٤,٤	٦٣ ٪٣٦,٦	٢٥ ٪١٤,٥	٨/ مناقشة إدارة الشركة في اختيار التقديرات المحاسبية وإعادة التقييم حسب المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
١,٠٣٨	٣,٥٤						الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضمن الجدول (٥) نتائج ردود المستجيبين في محور إجراءات المراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويُلاحظ فيه المعطيات التحليلية الآتية:

1. بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور (٣,٥٤) بانحراف معياري قدره (١,٠٣٨) ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (٣) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين للبيئة المدروسة.
2. كانت الأوساط الحسابية لأبعاد المحور أعلى من الوسط الفرضي، وتراوح بين حد أعلى قدره (٣,٨٣) وحد أدنى قدره (٣,٣٦).
3. جاءت أعلى الإجابات عن معظم الفقرات ضمن تقدير (موافق) يليه تقدير (محايد) ثم (موافق بشدة) وعلى هذا جاءت نسب الاتفاق، كما يُلاحظ أن الانحرافات المعيارية صغيرة نسبياً ما يشير إلى تجانس آراء المستجيبين. وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسات أخرى في كثير من فقرات المحور الثاني (إجراءات المراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) ومن تلك الدراسات (دراسة الخشاوي والدوسري ٢٠٠٨م، دراسة بوعروج ٢٠١٦م، دراسة فارس ٢٠١٦م).
5. مستوى إجابات عينة الدراسة والتحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث: دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

جدول (٦): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث: دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (N = 172)

الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق	محايد	لا أو أقل	لا أو أقل مطلقاً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
١/ ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذو الخبرة والكفاءة الملائمة.	١٦	٥٩	٥٢	٣٨	٧	٣٨	٣,٢٣	١,٠٢٦	
٢/ تحديد أتعاب المراجع الخارجي بصورة مرضية وعادلة.	١٣	٤٤	٦٥	٣٦	١٤	٣٦	٣,٠٣	١,٠٤٨	
٣/ مساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.	١٧	٨١	٥٧	١٢	٥	١٢	٣,٥٤	٠,٨٧٤	
٤/ تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.	٨	٥٨	٤٧	٤٦	١٣	٤٦	٣,٠١	١,٠٤٨	
٥/ تحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات المراجع الخارجي وتوصياته.	٢٤	٧٣	٥٣	١٧	٥	١٧	٣,٥٥	٠,٩٥١	
٦/ الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المراجع الخارجي.	٢٢	٧٣	٤٩	٢٣	٥	٢٣	٣,٤٩	٠,٩٧٦	
٧/ مناقشة المراجع الخارجي بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة.	٤٠	٧٧	٣٨	١٥	٢	١٥	٣,٨٠	٠,٩٣٤	
٨/ مساعدة المراجع الخارجي في تحديد المخاطر التي تؤثر على التقارير المالية.	٣٢	٦٩	٤٣	٢٧	١	٢٧	٣,٦٠	٠,٩٨٣	
الإجمالي								٣,٤١	٠,٩٨٠

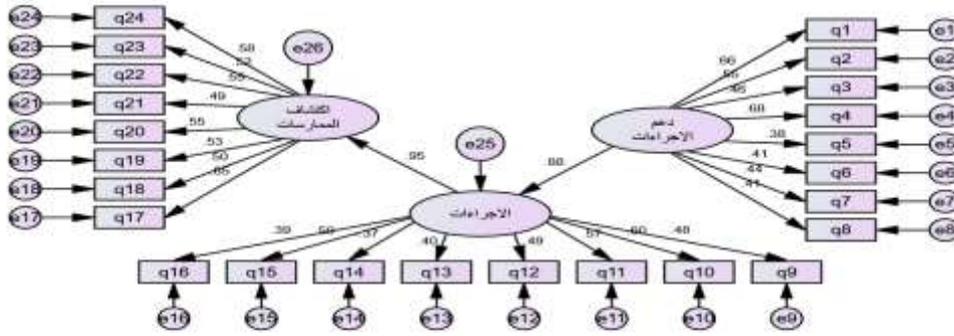
المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضمن الجدول (٦) نتائج ردود المستجيبين في محور دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويُلاحظ فيه المعطيات التحليلية الآتية:

1. بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور (٣,٤١) بانحراف معياري قدره (٠,٩٨٠) ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (٣) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين للبيئة المدروسة.
2. كانت الأوساط الحسابية لأبعاد المحور أعلى من الوسط الفرضي، وتراوح بين حد أعلى قدره (٣,٨٠) وحد أدنى قدره (٣,٠١).
3. جاءت أعلى الإجابات عن معظم الفقرات ضمن تقدير (موافق) يليه تقدير (محايد) ثم (موافق بشدة) وهذا يشير إلى ميل آراء المستجيبين إلى الاتفاق، كما يُلاحظ أن الانحرافات المعيارية صغيرة نسبياً ما يشير إلى تجانس آراء المستجيبين، وقد لُوْحظ أن نتائج الدراسة الحالية قد اتفقت مع نتائج دراسات أخرى في معظم فقرات المحور الثالث (دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي) مثل دراسة (الخواوي والدوسري ٢٠٠٨م، حمادة ٢٠١٠م، سمره ٢٠١٤م، محمّد وآخرون ٢٠١٥م).

نتائج تحليل نموذج الدراسة:

تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي باستخدام برنامج تحليل العزوم الهيكلية AMOS النسخة (23) لقياس تطابق النموذج وإيجاد التأثيرات واختبار تأثير المتغير الوسيط، وقد تم بناء نموذج لعلاقة دعم لجنة المراجعة وإجراءات المراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغيرات غير مشاهدة لكل منها عدد من الفقرات كمتغيرات مشاهدة، وتم تحديد النموذج فيما دعم لجنة المراجعة متغير مستقل وإجراءات المراجع الخارجي متغير وسيط واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية متغير تابع. وبعد تعديل النموذج تم الوصول إلى النموذج في الشكل (2) التالي:



شكل (2): نموذج الدراسة المعدل باستخدام التحليل العاملي التوكيدي

تم حساب مؤشرات جزر متوسط مربعات البواقي RMR وجزر متوسط مربع الأخطاء التقريبي RMSEA ومؤشر تكر- لويس TLI ومؤشر المطابقة المقارن CFI ومؤشر ومربع كاي المعياري CMIN/DF كمؤشرات جودة المطابقة للنموذج وتم الوصول إلى النتائج كما في الجدول (7) التالي:

جدول (7): مؤشرات جودة المطابقة

المؤشر	مربع كاي المعياري CMIN/DF	مؤشر المطابقة المقارن CFI	مؤشر تكر-لويس TLI	جزر متوسط مربع الأخطاء التقريبي RMSEA	مؤشر جزر متوسط مربعات البواقي RMR
القيمة	١,٢٦٨	٠,٩٢١	٠,٩١٣	٠,٠٤٠	٠,٠٥٧

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (AMOS).

من خلال مؤشرات النموذج باستخدام برنامج AMOS كما في الجدول رقم (7) ، وحيث أن اختبار مربع كاي معنوية ($P=0.003$) عند مستوى 0.05 ، وبالرجوع إلى قيمة مربع كاي المعيارية قد بلغت $1,268$ وهي أقل من 5 ، كما جاءت مؤشرات المطابقة الأخرى على النحو التالي، مؤشر المطابقة المقارن ($CFI = 0.921$) ، و مؤشر تكر- لويس ($TLI = 0.913$) ، وكلهما أكبر من 0.9 ، وجزر متوسط مربع الأخطاء التقريبي ($RMSEA = 0.040$) ، أقل من 0.05 ، ومؤشر جزر متوسط مربعات البواقي ($RMR = 0.057$) ، أقل من 0.1 ، وهذا يشير إلى تطابق البيانات مع النموذج، أي أن النموذج جيد ويمكن الحصول على نتائج جيدة.

جدول (8): نموذج أوزان الانحدار بين العوامل

قيمة المعنوية	القيمة الحرجة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	العلاقة
***	٥,١٩٤	٠,١٢٧	٠,٦٦١	F1 <--- F2
***	٥,٣٦٣	٠,٢٥٧	١,٣٧٦	F2 <--- F3

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (AMOS).

(F1 يمثل دعم لجنة المراجعة) / (F2 يمثل إجراءات المراجع الخارجي) / (F3 يمثل اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية)

يتضمن الجدول (8) نتائج تحليل الانحدار باستخدام برنامج أموس AMOS وذلك بعد استيفاء شروط تحليل الانحدار الخطي، حيث تشير النتائج إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 ، بين دعم لجنة المراجعة F1 وإجراءات المراجع الخارجي F2 حيث بلغت قيمة المعنوية 0.000 ، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجع الخارجي F2 واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية F3 بقيمة معنوية 0.000 .

جدول (٩): التأثيرات المعيارية المختلفة للمتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة

	التأثيرات غير المباشرة		
	F1	F2	F3
F2	.000	.000	.000
F3	0.910	.000	.000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (AMOS).

وبناء على نموذج الدراسة الذي يشير إلى وجود علاقة غير مباشرة بين دعم لجنة المراجعة F1 واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية F3 عبر إجراءات المراجع الخارجي F2 كمتغير وسيط، تم حساب التأثيرات غير المباشرة بين المتغيرات كما في الجدول رقم (٩)، حيث بلغت القيمة ٠,٩١٠، أي أن إجراءات المراجع الخارجي F2 تتوسط العلاقة بين دعم لجنة المراجعة F1 واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية F3.

اختبار الفرضيات:

بعد تحليل بيانات الدراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج تحليل العزوم الهيكلية (AMOS) والوصول إلى نتائج التحليل الإحصائي سيتم اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

اختبار الفرضية الأولى: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية).

بالرجوع للجدول (٥) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثاني: إجراءات المراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية يُلاحظ أن معظم المتوسطات الحسابية لعبارة المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس (٣) وأن المتوسط العام للمحور الثاني بلغ ٣,٥٤ مما يعني الموافقة على أن إجراءات المراجع الخارجي المذكورة بالمحور الثاني تساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتشير نتائج تحليل الانحدار الخطي في الجدول (٨) إلى أن قيمة معامل انحدار محور إجراءات المراجع الخارجي على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية قد بلغت ١,٣٧٦ وهي معنوية عند مستوى دلالة ٥٪ حيث بلغت القيمة ٠,٠٠٠، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة الخارجية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

اختبار الفرضية الثانية: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية).

بالرجوع للجدول (٦) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث: دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، يُلاحظ أن معظم المتوسطات الحسابية لعبارة المحور أعلى من الوسط الفرضي للمقياس (٣) وأن المتوسط العام للمحور الثالث بلغ ٣,٤١ مما يعني الموافقة على أن أنشطة لجنة المراجعة المذكورة بالمحور الثالث تدعم المراجع الخارجي وتساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتشير نتائج تحليل الانحدار الخطي في الجدول (٨) إلى أن قيمة معامل انحدار محور دعم لجنة المراجعة على إجراءات المراجع الخارجي قد بلغت ٠,٦٦١ وهي معنوية عند مستوى دلالة ٥٪ حيث بلغت القيمة ٠,٠٠٠، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دعم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

النتائج والتوصيات:

بعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات يمكن عرض نتائج الدراسة ومن ثم الخروج منها ببعض التوصيات.

أولاً: النتائج:

١. خلصت الدراسة إلى أن هنالك العديد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على أرقام القوائم المالية وتظهرها بصورة خلاف الواقع الفعلي ومن أهمها:

- التلاعب في المصروفات والإيرادات.
- التلاعب بحسابات الأصول والالتزامات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.
- إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل.
- استخدام القروض طويلة الأجل في تسديد القروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسب السيولة.
- عدم الالتزام بمبدأ الثبات عند تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل.
- عدم التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- الاختيار بين عدد مختلف من البدائل والطرق المحاسبية التي تُعطي الصورة المفضلة.

٢. وجدت الدراسة أن إجراءات المراجع الخارجي لها دور مهم ومحوري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ومن أهم تلك الإجراءات:

- التحقق من التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- إلغاء البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة غير المناسبة واعتماد المعالجات المحاسبية القياسية حسب الظروف التي تُستخدم فيها.

- تقييم أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة والتأكد من عدم إدراجها في قائمة الدخل.
 - فحص عقود القروض والصفقات الأخرى والتأكد من صحتها والتوقيت الذي تمت فيه.
 - فحص قوائم الدخل لعدة سنوات سابقة لمعرفة اتجاه معدل نمو الأرباح من سنة لأخرى.
 - فحص المصروفات والإيرادات المختلفة، والتأكد من أن المعالجات المحاسبية بشأنها تتم حسب المعايير المتعارف عليها.
٣. توصلت الدراسة إلى أن أنشطة ومهام لجنة المراجعة بالشركة لها أثراً مهماً في دعم مراجع الحسابات الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

١. العمل على تنمية الثقافة المحاسبية ونشر الوعي الكافي بالمحاسبة الإبداعية بين مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال الندوات والبرامج المحاسبية التثقيفية والتعليمية أو عقد حلقات نقاشية توضح الآثار السالبة للمحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات.
٢. ضرورة التركيز على رفع كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال التطوير والتدريب المستمر للتمكن من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
٣. تفعيل التنظيم المهني لمهني المحاسبة والمراجعة وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع ميثاق السلوك المهني وقواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع الخارجي.
٤. إلزام الشركات بإنشاء لجان المراجعة من ذوي التأهيل العلمي والخبرة العملية وضمان استقلاليتها لما تملك اللجان من دور مهم في دعم المراجع الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
٥. ضرورة قيام الجهات الإشرافية والمختصة في الدولة بالتأكد من تطبيق الشركات لمبادئ حوكمة الشركات من خلال إنشاء لجان رقابة فعالة للتأكد من التزام الشركات بالتطبيق لزيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٦. وضع وتنفيذ عقوبات رادعة وحاسمة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة (وزارة التجارة والصناعة . سوق الأوراق المالية – ديوان المراجعة القومي... الخ) على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات أو تحريف في البيانات والتقارير المالية الخاصة بها.

مقترحات لدراسات مستقبلية:

١. أثر المنظور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة على المحاسبة الإبداعية.
٢. دور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

١. إسماعيل، مجبل دواي. (٢٠١٤). "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية - بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية". مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية: ١٦ (٣): ٢٤-٢٥٤. متاح على الرابط: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&id=96408> ، تم الاطلاع بتاريخ ٣ أغسطس ٢٠٢٠ م.
٢. الأغا، عماد سليم. (٢٠١١). "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية". رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
٣. باعجاجة، سالم بن سعيد و خليفة ، محمود البديري شاكر. (٢٠١٥). "أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي". مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة. ٢٩(١): ٣-٦٤ ، متاح على الرابط: <https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-701051> ، تم الاطلاع بتاريخ ٣ أغسطس ٢٠٢٠ م.
٤. بله، سيد عبد الرحمن عباس. (٢٠١٢). "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية". مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: (١٢): ٥١-٦٨ متاح على الرابط: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/6132> ، تم الاطلاع بتاريخ ١٦ أغسطس ٢٠٢٠ م.
٥. أبو تمام، ميساء محمد سعد. (٢٠١٣). "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية". رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط. الأردن. متاحة على الرابط: https://meu.edu.jo/libraryTheses/586b88e3ca88d_1.pdf ، تم الاطلاع بتاريخ ٨ يوليو ٢٠٢٠ م.

٦. جريدة المحاسبين. (٢٠١٧). "المحاسبة الإبداعية (الخلاقة)", متاح على الرابط: almohasben.com محاضرة - بعنوان- المحاسبة-الإبداعية-الخلاقة/html، تم الاطلاع بتاريخ ١٨ أغسطس ٢٠٢٠م.
٧. الجعبري، آلاء عبد المنعم محمد. (٢٠١٨). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال. كلية الدراسات العليا. جامعة الخليل. فلسطين، متاح على الرابط: <http://dspace.hebron.edu/xmlui/handle/123456789/567>، تم الاطلاع بتاريخ ١٣ أغسطس ٢٠٢٠م.
٨. جمال، عمورة و أحمد، شريف. (٢٠١١). "دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية". بحث قديم في المنتدى الدولي بعنوان: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية. المنعقد في كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. في الفترة من ١٨-١٩/٥/٢٠١١م. جامعة سعد دحلب - البليدة، الجزائر، متاح على الرابط: <https://iefpedia.com/arab/?p=27549>، تم الاطلاع بتاريخ ١٣ أغسطس ٢٠٢٠م.
٩. الحلبي، ليندا حسن نمر. (٢٠٠٩). "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة في الأردن". رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية الأعمال. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. الأردن. متاح على الرابط: <https://meu.edu.jo/libraryTheses/5870a96d3cab1.pdf>، تم الاطلاع بتاريخ ١٣ نوفمبر ٢٠١٩م.
١٠. حمادة، رشا. (٢٠١٠). "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية: ٢٦(٢): ٨٧-١١٨، متاح على الرابط: <http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/87-118.pdf>، تم الاطلاع بتاريخ ٢٧ نوفمبر ٢٠١٩م.
١١. الخشاوي، علي محمود والدوسري، محسن ناصر. (٢٠٠٨). "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها". متاح على الرابط: <https://accdiscussion.com/acc11142.html>، تم الاطلاع بتاريخ ١٤ أغسطس ٢٠٢٠م.
١٢. الزيايدي، نعيم توماس مرهون. (٢٠١٥). "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية-دراسة تطبيقية". مجلة القادسية للعلوم الإدارية الاقتصادية: ١٧(٢): ١٩١ - ٢٢٠، متاح على الرابط: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2016/11/50-3.pdf>، تم الاطلاع بتاريخ ١٥ مايو ٢٠٢٠م.
١٣. سمرة، ياسر محمد. (٢٠١٤). "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية: ٢١(٢)، متاح على الرابط: <http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/ajias/homear.aspx?id=8&Root=yes&authid=943>، تم الاطلاع بتاريخ ١١ يناير ٢٠٢٠م.
١٤. العامري، سعيد جايد مشكور. (٢٠١٨). "المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)", <https://www.researchgate.net/publication/329372253>، تم الاطلاع بتاريخ ١٣ أغسطس ٢٠٢٠م.
١٥. عبدالله، خالد أمين (٢٠١٦). "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية". ط ٦. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع. الأردن.
١٦. عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح محمد. (٢٠١١). "إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء إدارة الأرباح: دراسة ميدانية". بحث منشور. كلية التجارة. جامعة عين شمس. مصر. متاح على الرابط: http://mohamedabdelfattahmohamed.blogspot.com/2011/12/blog-post_4227.html، تم الاطلاع بتاريخ ٢ يناير ٢٠٢٠م.
١٧. أبو عجيلة، عماد محمد على و حمدان، علاّم. (٢٠٠٩). "أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)". بحث مقدم إلى مؤتمر: "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية" المنعقد في جامعة سطيف في الجزائر خلال الفترة: ٢٠ و ٢١ أكتوبر ٢٠٠٩م.
١٨. بو عروج، معاذ. (٢٠١٦). "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين". رسالة ماجستير في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر، متاح على الرابط: <http://bib.univ-oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/1968/1>، تم الاطلاع بتاريخ ١٧ سبتمبر ٢٠٢٠م.
١٩. فارس، شتحونة محمد. (٢٠١٦). "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة". رسالة ماجستير متاحة على الرابط: <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/11600>، تم الاطلاع بتاريخ ٧ يوليو ٢٠٢٠م.
٢٠. المبيضين، طارق وعبد المنعم، أسامة. (٢٠١٠). "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية". مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية: (٨).

٢١. محمّد، عمر السر الحسن وآخرون. (٢٠١٥). "التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة ميدانية". مجلة جامعة كسلا: السودان، ٦(٧): ١٥٢-٢٠١، متاح على الرابط: <http://search.mandumah.com/Record/758937> ، تم الاطلاع بتاريخ ١٨ أغسطس ٢٠٢٠م.
٢٢. مراد ، سامي محمود عبد الحميد. (٢٠١٧). "إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة الحالة المصرية". المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة: (١٧). جامعة الأزهر. متاح على الرابط: https://journals.ekb.eg/article_26704_03f0a7db0f6eddaa9213c3c2be043938.pdf ، تم الاطلاع بتاريخ ١٥ يناير ٢٠٢٠م.
٢٣. معيار المراجعة ٣١٥ "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٧م) لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٦-٢٠١٧م التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٦م باللغة الإنجليزية، متاح على الرابط: <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/98/98ec81a5-715d-4d3a-b724-43fd26c9c8f1.pdf>، تم الاطلاع بتاريخ ٢ أغسطس ٢٠٢٠م.
٢٤. نفاع، علاء مصطفى أحمد. (٢٠١٥). "أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة جرش. المملكة الأردنية الهاشمية.
٢٥. الهاشمي، أسماء مهدي حسين و بريبر، حسن طاهر. (٢٠١٩). "تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق المشروع المشترك، دراسة استطلاعية". مجلة جامعة بابل للعلوم التطبيقية والصرافة: ٢٧(٥). متاح على الرابط: <https://core.ac.uk/reader/287242372>، تم الاطلاع بتاريخ ١١ أغسطس ٢٠٢٠م.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Bhasin, Madan Lal (2015). "Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study", International Journal of Management Sciences and Business Research, 4(10), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2703643> (Accessed 20 July 2020).
- [2] Chi-chi, O.A and Ebimobwei, Appah (2012). "Fraudulent activates and Forensic Accounting services of Banks in port Harcourt, Nigeria". Asian Journal of Business Management 4(2): 124-129, Available at: <http://maxwellsci.com/print/ajbm/v4-124-129.pdf> (Accessed 12 June 2020).
- [3] Schilit, Howard and Perler, Jeremy (2010). "Financial shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports", Third edition, MC. Grow – Hill, Available at: <https://www.lehmanns.de/shop/wirtschaft/26119306-9780071703086> (Accessed 12 May 2020).



The impact of the audit committee's support on the procedures of the external auditor in discovering creative accounting practices (From certified accountants' perspective in Sudan)

Musa Mohammed Ahmed Abu Tomma

Assistant Professor, Department of Administrative Sciences and its Technologies (Accounting Program)
Community College in Khamis Mushait, King Khalid University, KSA
musamoh007@gmail.com

Received: 7/11/2020 Revised: 12/1/2021 Accepted: 23/1/2021 DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2021.10.1.9>

Abstract: This study aimed to measure the relationship between the audit committee support and the external auditor's procedures, and then to figure out their impact in discovering creative accounting practices. To achieve this goal, the study followed the descriptive and analytical approach by using the case study method. The questionnaire tool was designed on Google drive in order to collect data, and it was distributed electronically to a random sample of certified public accountants in Sudan, where the sample size was (172) out of (245) chartered accountants. According to the results of the field study, the researcher concluded that: first, there is a statistically significant relationship between the procedures of the external auditor and the discovery of creative accounting practices, second, there is a statistically significant relationship between the audit committee's support for the external auditor and the discovery of creative accounting practices. In the light of the result, the study made several recommendations, the most important is to develop the accounting culture and spread the adequate awareness of creative accounting among the various users of accounting information. Also, to raise the level of competency of external auditors through continuous development and training so as to be able to discover the creative accounting practices and to oblige companies to establish audit committees headed by qualified and experienced persons with the aim of maintaining the autonomy of those committees, since they have a major role to play in supporting the external auditor to discover and reduce the creative accounting practices.

Keywords: Creative accounting; external auditor; audit committee; Certified Accountants in Sudan.

References:

- [1] Al'amry, S'yd Jayd Mshkwr. (2018). "Almhasbh Alebda'yh Fy 'nasr Almyzanyh Wathrha 'la T'zym Alarbah Wzyadt Alqymh Alswqyh Llshmh (Drash Fy 'ynh Mn Alshkrat Almsahmh Almsjlh Fy Swq Al'raq Llawraq Almalyh)", <https://www.researchgate.net/publication/329372253>, Tm Alatlal' Btarykh 13 Aghsts 2020m.
- [2] 'bdalh, Khald Aryn (2016). 'Im Tdqyq Alhsabat - Alnahyh Alnzryh Wal'mlyh. T 6. Dar Wa'l Lltba'h Walnshr Waltwzy'. Alardn.
- [3] 'bd Alftah, Mhmd 'bd Alftah Mhmd. (2011). "Etar Mqtrh Lthqyq Mwdw'yh Tqryr Mraqb Alhsabat Fy Dw' Edart Alarbah: Drash Mydanyh". Bth Mnshwr. Klyh Altjarh. Jam't 'yn Shms. Msr. Mtah 'Ela Alrabt: http://mohamedabdelfattahmohamed.blogspot.com/2011/12/blog-post_4227.html, Tm Alatlal' Btarykh 2 Ynayr 2020m.
- [4] Abw 'jylh, 'mad Mhmd 'la W Hmdan, 'Elam. (2009). "Athr Alhwkmh Alm'ssyh 'la Edart Alarbah (Dlyl Mn Alardn)". Bth Mqdm Ela M'tmr: "Alazmh Almalyh Walaqtsadyh Aldwlyh Walhwkmh Al'almyh" Almn'qd Fy Jam'eh Styf Fy Aljza'r Khlal Alfrh: 20 W 21 Aktwbr 2009m.
- [5] Bw 'rwj, M'ad. (2016). "Dwr Almraj'h Alkharjyh Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh, Drash Mydanyh L'ynh Mn Alakadymyyn Walmhnyyn". Rsalt Majstyr Fy Al'lwm Altjaryh. Klyt Al'lwm Alaqtsadyh Wal'elwm Altjaryh W'elwm Altsyrr. Jam't Al'rby Bn Mhydy - Am Albwagy, Aljza'er, Mtah 'la Alrabt: <http://bib.univ-oeb.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/1968/1>, Tm Alatlal' Btarykh 17 Sbtmbr 2020m.
- [6] Alagha, 'mad Slym. (2011). "Dwr Hwkmh Alshkrat Fy Alhd Mn Altathyr Alslyb Lmhasbh Alebda'yh 'la Mwthwqyh Albanyat Almalyh". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Aljam'h Aleslamy. Ghzh. Flstyn.

- [7] Ba'ajah, Salm Bn S'eyd W Khlyfh, Mhmwd Albdry Shakr. (2015). "Athr Astkhdam Almhasbh Alebda'yh 'la Mtkhdy Alqrarat Alastthmaryh Fy Swq Ras Almal Als'ewdy". Mjhl Jam'eh Almlk 'bdal'zyz: Alaqtsad Waledarh. 29(1):3 – 64, Mtah 'Ela Alrabt: <https://search.emarefa.net/ar/detail/bim-701051>, Tm Alatlal' Btarykh 3 Aghsts 2020m.
- [8] Blh, Syd 'bd Alrhmn 'bas. (2012). "Dwr Ttbyq Hwkmh Alshrkay Fy Mmarsh Asalyb Almhasbh Alebda'yh". Mjlt Al'lwm Alaqtsadyh W'lwm Altsyyr: (12): 51-68 Mtah 'Ela Alrabt: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/6132>, Tm Alatlal' Btarykh 16 Aghsts 2020m.
- [9] Esma'yl, Mjbl Dway. (2014). "Athr Asalyb Almhasbh Alebda'yh Fy Mwthwqyh Alm'elwmat Almhasbyh - Bhth Ttbyqy Fy Ahd Almsarf Alhkwmh ". Mjhl Alqadsy L'lwm Aledaryh Walaqtsadyh: 16(3):240-254. Mtah 'Ela Alrabt: <https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aid=96408>, Tm Alatlal' Btarykh 3 Aghsts 2020m.
- [10] Fars, Shthwnh Mhmd. (2016). "Ms'wlyh Mraj'h Alhsabat Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh: Drash Mydanyh L'ynh Mn Mraj'y Alhsabat Lwlayh Wrqlh". Rsalt Majstyr Mtahh 'la Alrabt: <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/11600>. Tm Alatlal' Btarykh 7 Ywlyw 2020m.
- [11] Alhashmy, Asma' Mhdy Hsyn W Brybr, Hsn Tahr. (2019). "Tathyr Almhasbh Alebda'yh 'la Alkhsa's Alnw'yh Llm'lwm Almhasbyh 'la Wfq Almsrh'w' Almshtk, Drash Asttla'yh". Mjlt Jam't Babil L'lwm Alttbyqy Walsrfh: 27(5). Mtah 'la Alrabt: <https://Core.Ac.Uk/Reader/287242372>, Tm Alatlal' Btarykh 11 Aghsts 2020m.
- [12] Alhlby, Lynda Hsn Nmr. (2009). "Dwr Mdqq Alhsabat Alkharjy Fy Alhd Mn Athar Almhasbh Alebda'yh 'la Mwthwqyh Albyanat Almalyh Alsadrh 'n Alshrkay Almsahmh Al'amh Fy Alardn". Rsalt Majstyr Fy Almhasbh. Klyh Ala'emal. Jam'eh Alshrq Alawst Lldrasat Al'lya. Alardn. Mtah 'la Alrabt: https://meu.edu.jo/librarytheses/5870a96d3cabc_1.pdf, Tm Alatlal' Btarykh 13 Nwfmbr 2019m.
- [13] Hmadh, Rsha. (2010). "Dwr Ljan Almraj'h Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh - Drash Mydanyh". Mjlt Jam't Dmshq L'lwm Alaqtsadyh Walqanwnyh: 26(2):87-118, Mtah 'la Alrabt: <http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/images/stories/87-118.pdf>, Tm Alatlal' Btarykh 27 Nwfmbr 2019m.
- [14] Alj'bry , Ala' 'bdalmn'm Mhmd. (2018). "Dwr Almhasbh Alqda'yh Fy Mwajhh Mmarsa T Almhasbh Alebda'yh Llshrkay Almdrjh Fy Swq Flstyn", Rsalt Majstyr Fy Edarh Ala'mal. Klyt Aldrasat Al'lya. Jam't Alkhlyl. Flstyn, Mtah 'la Alrabt: <http://dspace.hebron.edu/xmlui/handle/123456789/567>, Tm Alatlal' Btarykh 13 Aghsts 2020m.
- [15] Jmal, 'mwrh W Ahmd, Shryfy. (2011). "Dwr Wahmyh Alebda' Almhasby Walmaly Fy 'mlyh Alefsah 'n Alm'lwm Almhasbyh Walmalyh". Bhth Qudm Fy Almltqa Aldwly B'nwan: Alebda' Waltghyyr Altnzymy Fy Almnzmat Alhdythh, Drash Wthlyl Tjarb Wtnyh Wdwlyh. Almn'qd Fy Klyh Al'lwm Alaqtsadyh W'elwm Altsyyr. Fy Alfrh Mn 18-19/5/2011m. Jam't S'd Dhlb - Alblydh, Aljza'r, Mtah 'la Alrabt: <https://iepedia.com/arab/?p=27549>, Tm Alatlal'e Btarykh 13 Aghsts 2020m.
- [16] Jrydh Almhasbyn. (2017). "Almhasbh Alebda'yh (Alkhlaqh)", Mtah 'la Alrabt: Almohasben.Com Mhadhrun -B'nwan-almhasbh-alebda'eyh-alkhlaqh/ html, Tm Alatlal' Btarykh 18 Aghsts 2020m.
- [17] Alkhshawy, 'ly Mhmwd Waldwsry, Mhsn Nasr. (2008). "Almhasbh Alebda'yh Wdwr Almdqq Fy Althqq Mn Mmarsatha Wnta'jha". Mtah 'la Alrabt: <https://accdiscussion.com/acc11142.html>. Tm Alatlal' Btarykh 14 Aghsts 2020m.
- [18] M'yar Almraj'h 315 " Thdyd Mkhathr Althryf Aljwhry Wtqdyrha Mn Khlal Fhm Almnshah Wby'tha", Trjmh Alhy'h Als'wdy Llmhasbyn Alqanwnyyn (Dysmbr 2017m) Lesdarat Alm'ayyr Aldwlyh Lrqabh Aljwdh, Walmraj'h Walffs Waltakydat Alakhra, Walkhdm Dat Al'laqh, Nskht 'am 2016-2017m Alty Asdrha Mjls Alm'ayyr Aldwlyh Llmraj'h Waltakyd, Wnshrha Alathad Aldwly Llmhasbyn Fy Dysmbr 2016m Ballghh Alenjlyzyh, Mtah 'la Alrabt: <https://socpa.org.sa/socpa/files/98/98ec81a5-715d-4d3a-b724-43fd26c9c8f1.pdf>, tm alatlal'e btarykh 2 aghsts 2020m.
- [19] Almbydyn, Tarq W'bd Almn'm, Asamh. (2010). "Dwr Almhasbh Alebda'yh Fy Nshw' Alazmh Almalyh Al'almyh Wfqdan Almwthwqyh Fy Albyanat Almalyh". Mjlt Abhath Aqtsadyh Wedaryh: (8).
- [20] Mhmd, 'mr Alsr Alhsn Wakhrwn. (2015). "Altzam Almraj' Alkharjy Bqwa'ed Alslwk Almhny Wathrh Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'eyh - Drash Mydanyh". Mjhl Jam't Ksla: Alswdan, 6(7): 152-201, Mtah 'la Alrabt: <http://search.mandumah.com/record/758937>, Tm Alatlal' Btarykh 18 Aghsts 2020m.
- [21] Mrad, Samy Mhmwd 'Ebdalhmyd. (2017). "Ehbat Alathr Aldryby Alslby Lmmarsat Almhasbh Alebda'yh - Drast Alhalh Almsryh". Almjhl Al'lmyh Lqta' Klyat Altjarh: (17). Jam't Alazhr. Mtah 'la Alrabt: https://journals.ekb.eg/article_26704_03f0a7db0f6edd9213c3c2be043938.pdf, tm alatlal' btarykh 15 ynayr 2020m.
- [22] Nfa', 'la' Mstfa Ahmd. (2015). "Athr Altzam Almdqq Alkharjy Alardny Balejra'at Althlylyh Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh: Drash Mydanyh". Rsalt Majstyr Ghry Mnswhrh. Jam't Jrsh. Almmikh Alardnyh Alhashmyh.
- [23] Smrh, Yasr Mhmd. (2014m). "Dwr Ljan Almraj'h Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh Fy Alshrkay Almqdyh Balbwrsh Almsryh", Almjhl Al'erbyh L'lwm Aledaryh: 21(2), Mtah 'la Alrabt: <http://pubcouncil.kuniv.edu.kw/ajas/homear.aspx?id=8&root=yes&authid=943>, Tm Alatlal' Btarykh 11 Ynayr 2020m.
- [24] Abw Tmam, Maysa' Mhmd S'd. (2013). "Mda Edrak Almhasbyn Walmdqyyn Walmhllyn Almalyyn Wmstkhdm Albyanat Almalyh Lmmarsat Almhasbh Alebda'yh 'la Qa'mh Altdfqt Alnqdy". Rsalt Majstyr Fy Almhasbh. Klyt Ala'mal. Jam't Alshrq Alawst. Alardn. Mtahh 'la Alrabt: https://meu.edu.jo/librarytheses/586b88e3ca88d_1.pdf, Tm Alatlal' Btarykh 8 Ywlyw 2020m.
- [25] Alzyady, N'ym Twman Mrhwn. (2015). "Tathyr Asalyb Almhasbh Alebda'yh 'la Msdaqy Alqwa'm Almalyh-Drash Ttbyqy". Mjlt Alqadsy L'lwm Aledaryh Alaqtsadyh: 17(2): 191 – 220, Mtah 'la Alrabt: <http://qu.edu.iq/repository/wp-content/uploads/2016/11/50-3.pdf>, Tm Alatlal' Btarykh 15 Mayw 2020m.