

أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية

(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم 2020م)

أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين

د. عبد الرحمن عادل خليل عثمان

المستخلص

هدفت هذه الدراسة الي التعرف على أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي). استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لدراسة وتوضيح أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وتوصلت الدراسة الي أن جودة المراجعة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الخارجية، ممارسات المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية

Abstract:

This study aimed to identify the impact of external audit quality on creative accounting practices in financial statement (financial position statement, income statement, cash flow statement). Analytical descriptive approach was adopted. The study concluded that audit quality contributes to limiting creative accounting practices in financial statements (income statement, financial position statement and cash flow statement).

Keywords: quality of external audit, creative accounting practices, financial statements.

مقدمة:

يعد التلاعب بالبيانات المالية في إطار المحاسبة الإبداعية (على الرغم من عدم أخلاقيته) فناً من فنون التضليل وقد يصعب على جهات التدقيق سواء الداخليين أو الخارجيين إكتشاف هذا التضليل خصوصاً في ظل وجود محاسب متمرس ملم بهذا الفن، من هذا المنطلق زادت عدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي ضد المدققين الخارجيين خاصة بعد الإنهيارات المتتالية للعديد من كبريات الشركات في عالم الأعمال، تقوم بعض إدارات الوحدة الإقتصادية بممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق إستغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الإقتصادية عند إعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل

مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها، وأن هذا بدوره القى بظلاله على مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي وقد أوجب ظهور العولمة والتغيرات والتطور الكبير في بيئة الأعمال وتعدد الممارسات المحاسبية قيام مراقبي الحسابات بالتكيف ومجارات الأساليب الحديثة وزيادة الإطلاع على القواعد والأعراف المحاسبية والتدقيق بشكل مستمر لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المحاسبة والتدقيق.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في خطورة التأثير السلبي لممارسة المحاسبة الإبداعية على صدق وعدالة القوائم المالية، وتعتبر المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة وهي ممارسات قانونية تؤثر على صحة وموثوقية التقارير المالية وعلية تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل هنالك علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل؟
2. هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي؟
3. هل توجد علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفق النقدي؟

أهمية الدراسة:

تنقسم أهمية هذه الدراسة الى:

أهمية علمية:

1. يتسم موضوع جودة المراجعة الخارجية بالحدثة.
2. تعد جودة المراجعة الخارجية أحد المداخل المهمة للتميز والتحسين المستمر لعمل المراجع الخارجي.

أهمية عملية:

1. بيان ما إذا كانت جودة المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
2. الربط بين جودة المراجعة الخارجية وبين ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

فرضيات الدراسة:

تسعي الدراسة لإختبار صحة الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.

3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفق النقدي.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. دراسة طبيعة جودة المراجعة الخارجية.
2. بيان أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
3. توضيح أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
4. التعرف على أثر جودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفق النقدي.

مصادر جمع البيانات:

مصادر ثانوية: الكتب والمجلات العلمية والرسائل الجامعية والشبكة العنكبوتية.
مصادر أولية: الإستبانة.

الدراسات السابقة:

دراسة: (Ramgopal\micheah) (2008)⁽¹⁾: هدفت الدراسة إلى ان الخلافات المتأصلة في مسؤوليات المراجع بين التدقيق وبعد الاكتتاب العام يجب ان يؤدي الي ارتفاع الرسوم للاكتتاب، وارتباط جزء كبير من اتعاب المراجع له للاكتتاب في المستويات والتغيرات مع الوكيل لدينا لتعرضه قانون1933، وتوصلت الدراسة اي انه يجب ان يكون كلا من جودة المراجع والتدقيق رسوم اعلي في نظام التقاضي العالي، بما يتفق مع الاثار يجب ان يكون زيادة التعرض للتقاضي علي الحوافز مدقق الحسابات

دراسة: عائده عثمان (2011م)⁽²⁾:

هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة مفهوم الجودة في المراجعة وخصائصها، وعلاقة جودة المراجعة ومعايير المراجعة بالحوكمة المؤسسية في مؤسسات التعليم العالي بالسودان. وتوصلت الدراسة الي انه يتحدد دور جودة المراجعة في زيادة كفاءة فعالية الحوكمة المؤسسية من خلال القبول الإجتماعي لمهنة المراجعة في مؤسسات التعليم العالي بالسودان.

دراسة: محمد اسحق (2013م)⁽³⁾:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات على القرارات الاستثمارية بسوق الأوراق المالية وكذلك المخاطر التي تواجهها، وتوصلت الدراسة إلى انه ساعدت جودة المراجعة في الحد من آثار المخاطر على كفاءة القرارات الاستثمارية في سوق الخرطوم للأوراق المالية ذلك من خلال تحديد وإكتشاف آثار المخاطر على كفاءة القرارات الاستثمارية

دراسة: محمد محمد عبد القادر، (2014م)⁽⁴⁾:

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر المراجعة المشتركة علي جودة المراجعة في مصر وتمت الدراسة على عينة تتكون من 107 شركة خلال الفترة من 2008 إلى 2011م وتوصلت إلى عدة نتائج من

اهمها لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في جودة المراجعة في ظل استخدام المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة.

دراسة: معاذ ابو عروج (2016م) ⁽⁵⁾:

هدفت الدراسة إلى إبراز قدرة ودور المراجعة الخارجية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليصها، ولتحقيق أهداف الدراسة، ولتوضيح مشكلة الدراسة تم طرح السؤال الآتي: فيما يتجلى دور المراجعة الخارجية وقدرتها على التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتدنيها. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: تساهم معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، إتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وبآداب وسلوك المهنة يساهم في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة

دراسة: عبد العظيم عثمان (2017م) ⁽⁶⁾:

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. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أن التشغيل الالكتروني للبيانات المالية يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية ويساعد في تحسين جودة المراجعة الخارجية، تساهم جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة: رقية الطيب (2019م) ⁽⁷⁾: تهدف الدراسة الى بيان الدور الذي تلعبه الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر من اهم أسباب الإنهيار المالي وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر الاداة الرئيسية لإتخاذ القرارات الرشيدة، توصلت الدراسة إلى أن عدم الثبات في إستخدام المبادئ المحاسبية يفسح مجالاً لممارسات المحاسبة الإبداعية، توجد ثغرات في المعايير المحاسبية تسمح بإستخدام المحاسبة الإبداعية.

الإطار النظري:

أولاً: جودة المراجعة الخارجية:

1/ مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

عرفت جودة المراجعة الخارجية على انها ذلك المدخل المنظم الشامل للتوجيه والاشراف والرقابة علي جودة المراجعة، وتتعلق الرقابة علي الجودة من وجهة نظر السياسات والاجراءات التي يتم تصميمها للمراقبة والمتابعه والتحقق من الالتزام بالمعايير المهنيه في كافة اوجه وتنظيم الممارسة المهنية ⁽⁸⁾. وعرفت ايضا بانها الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد الي حد معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً معايير المراجعة المتعارف عليها، او اي شروط قانونية او تعاقدية، او اي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، فهي ايضا في نهاية المطاف تؤدي الي ضمان مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع التي يتم وضعها في قواعد السلوك المهني ⁽⁹⁾. وعرفت بانها قياس مدي التزام العاملين بالشركة بالسياسات والاجراءات المحددة،

والتي تقود العاملين فيها الي اداء وظائفهم، وفقا لمتطلبات الاداء المهني والاخلاقي، بما يحقق الاصول على ثقة المجتمع المالي من خلال توفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات رشيدة⁽¹⁰⁾. كما ذكر ايضا ان اداء المراجع يتحسن عندما يعلم ان عمله سوف يقوم بمراجعته طرف ثالث، وان هناك عقوبات سوف توقع علي جودة الاداء المنخفضة، وقد ذكرت هيئة سوق المال في الولايات المتحدة الامريكية في إحدى نشراتها ان مراجعة الجودة تسهم في تحسين جودة المراجعة، والتي يدورها تحسن درجة الاعتماد على القوائم المالية⁽¹¹⁾. كما عرفت بانها (اداة التأكيد للأطراف الخارجية بأنه قد تم الوفاء بالمسؤولية المهنية)⁽¹²⁾. وهي مجموعه السياسات التي يقرها مكتب المراجعة او يقرها فريق مؤهل من خارج مكتب المراجعة للرقابة علي الاداء المهني للمكتب، والتأكد من الحصول علي افضل اداء للخدمة⁽¹³⁾، ومن وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين، تمثل ادوات الرقابة علي جودة المراجعة في السياسات والاجراءات التي تطبقها منشأة المراجعة، لتؤكد بصورة معقولة ان كافة عمليات المراجعة التي قامت بها المنشأة تم اداؤها وفقا للمبادئ الاساسية التي تحكم عملية المراجعة، والواردة ضمن معيار المراجعة الدولي رقم واحد، وهي تتمثل في سياسة الرقابة علي الجودة، اما اجراءات الرقابة علي الجودة فهي عبارة عن خطوات يتم اتخاذها لتحقيق السياسات الموضوعية⁽¹⁴⁾ (عبد الروؤف، محمد، 1997، ص199). ويمكن تعرف جودة المراجعة بأنها: قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات.⁽¹⁵⁾

يري الباحث أن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في مدى التزام مكاتب المراجعة في تطبيق معايير جودة المراجعة على الواقع العملي والمتمثلة في معايير الأداء المهني والعملي والتي تمكن المراجع من سهوله إكتشاف الأخطا والتحريف في القوائم سواء كان متعمد أو غير متعمد

2/ أهمية جودة المراجعة الخارجية ومدى الحاجة إليها:

أن مفهوم الجودة في المراجعة يعتبر مفهومًا حديثاً أشمل حيث أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً، ولكن أداء ليس بالجودة المطلوبة، ومفهوم الجودة كأحد المفاهيم الحديثة في المراجعة والتي يجب تخطي بأهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة.

محاولة الحفاظ على سمعة المكتب:

الصراع بين المراجعين والعملاء وعلى التأكيد نفوذ كل منهم.:

وأن مراقبي الحسابات يحصلون على أتعابهم من العملاء مما يولد الإعتقاد بأن المراجع سوف يتساهل في عملية المراجعة ويتخلى عن الإرتقاء بجودة العمل وإرضاء العميل محاولاً بذلك الاحتفاظ بإجراءات معينة لرقابة الجودة في منشأة المحاسبة وتتوقف مثل هذا الإجراءات على جوانب مثل حجم المنشأة، عدد المكاتب التي تمتلكها المنشأة وطبيعة الممارسة بداخلها. أن عامل الحجم (حجم المكتب) له تأثير عكسي للاتجاه السابق إن وجود عدد كبير من العملاء (في حالة مكاتب المراجعة الكبيرة) يولد الحرص من جانب هذه المكاتب على سمعتها ومكانتها المهنية

بدرجة تفوق حرصها على الإحتفاظ بأي عميل من العملاء وبالتالي محاولة إرضائه بالتراخي في عملية المراجعة⁽¹⁶⁾.

2/ العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية:

يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشأ المحاسبة، وتتوقف مثل هذه الإجراءات على جوانب مثل حجم المنشأة، عدد المكاتب التي تمتلكها المنشأة وطبيعة الممارسة بداخلها، ومن أهم العوامل التي تؤثر في الجودة المراجعة:⁽¹⁷⁾

أ. حجم مكتب المراجعة:

أجريت العديد من الدراسات البحثية للعلاقة بين حجم المكتب وجودة المراجعة وتوصلت إلى أن أعمال المراجعة التي تؤديها مكاتب المراجعة الكبيرة عنها اكتشاف للأخطاء في القوائم المالية بدرجة أعلى من تلك الأخطاء التي يتم اكتشافها بواسطة المكاتب الصغيرة والسبب يرجع إلى توافر أساليب الأحكام الرقابة والضبط على أعمال المساعدين بالمكتب.

ب. عدد سنوات المراجعة:

كلما زادت فترة إرتباط المراجع منشأة الخارجي لتنفيذ المراجعة لمنشأة معينة فأن جودة المراجعة تنخفض ويرجع المبرر في ذلك إلى:⁽¹⁸⁾

- إن زيادة المدة التي يقوم المراجع لمراجعة المنشأة معينة يؤدي إلى مع يعرف بالجمود التفسيري بحيث تستقر في ذهنه أفكار وانطباعات ثابتة عن المنشأة محل المراجعة مما يؤثر على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في ضوء ما تم في الماضي الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض جودة المراجعة لا سيما إذا حديث تغيرات جوهرية في نظام الرقابة الداخلية.

- إن زيادة مدة المراجعة يتبعها الحصول على دخل شبة محدد من العميل مقابل الأتعاب مما يؤدي إلى إرتباط المصلحة المالية للمراجع بالمنشأة وبالتالي يثاثر إستقلاليته.

ثانيا: ممارسات المحاسبة الإبداعية

1/ مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف موجودات وإلتزامات ودخل منشأة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وقد اختلف تعريف المحاسبة الإبداعية بإختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلاتهم⁽¹⁹⁾، 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⁽²⁰⁾، وقام بعض الكتاب بتقديم تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية هي الإستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية⁽²¹⁾، 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⁽²²⁾.

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 بأي 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⁽²³⁾.

2/ دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد والدوافع 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⁽²⁴⁾. 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 مصالحهم 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 وتنحصر دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية⁽²⁵⁾:

1. التهرب الضريبي: التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسين 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⁽²⁶⁾:

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⁽²⁷⁾:

- 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: وتنطوي 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 تنطوي على تسجيل إيرادات بيع غير موجودة⁽²⁸⁾.
- 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 يُرسمل المصروف فإنه يخلق موجوداً يُطفأ على مدى عمره الإنتاجي وبذلك تضمن الشركة تأثيراً إيجابياً على نتائجها المالية، وهنالك أسلوب آخر لتقليل التكاليف وتحسين النتائج يتمثل بإطالة فترات إطفاء التكاليف المرسملة سابقاً⁽²⁹⁾.
- 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 لتتمكن من هذا الغرض ولتعكس صورة إيجابية

عن إدارتها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً، ويتم التعامل مع هذا العائد كونه ناجماً عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية⁽³⁰⁾.

- 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⁽³¹⁾.

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تنطوي 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 بتحويل 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 لهيكل 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⁽³²⁾:

- 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.
- التغيرات 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 بنود قائمة المركز المالي بالآتي⁽³³⁾:
 - النقدية: يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيّد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفّر من العملات الأجنبية.
 - المدينون: يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثّرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنّها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
 - المخزون: تكثّر 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 للإعتراف 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 كإرباط الإلتزامات بشؤون قضائية أو الإلتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات 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 بنوداً 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 التغيرات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية، فمثلاً الشركات التي تقوم برسملة تكاليف تطوير البرمجيات تصنفها كمدفوعات مرتبطة بالأنشطة الإستثمارية وليست مرتبطة بالأنشطة التشغيلية، وبذلك فإن الشركات التي ترسمل حجم كبير من هذه التكاليف ستوفر تدفقات نقدية تشغيلية بقيمة أعلى من الشركات التي تعد كل تكاليف تطوير البرمجيات كمصروفات⁽³⁴⁾.

الدراسة الميدانية:

1/ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، وتم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد (75) استبانة على العاملين بمكتب المراجعة والذين لهم علاقة مباشرة بموضوع الدراسة متمثلة في (المراجعين المعتمدين ورئيس فريق المراجعة وصاحب أو شريك في مكتب المراجعة وعضو فريق مراجعة) وتم استرجاع جميع الإستبانات الموزعة بنسبة استرجاع بلغت (100 %).

2/ تحليل بيانات الدراسة الأساسية:

تم سؤال المبحوثين عن مدى موافقتهم أو عدم موافقتهم حول العبارات الأساسية للاستبيان وأعطيت لهم خيارات تتراوح من (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين حول العبارات الأساسية للاستبيان وذلك بالعدد وبالنسبة المئوية لجميع محاور الاستبيان.

3/ الإحصاء الوصفي لعبارات محاور الدراسة:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط والانحراف المعياري لعبارات التي تقيس محاور الدراسة الميدانية لكل محور على حد:

المحور الأول: جودة المراجعة الخارجية:

جدول (1) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الأول: (جودة المراجعة الخارجية)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
1	فهم أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له	4.47	0.577	أوافق بشدة	1
2	المعرفة العميقة بظروف القطاع والعوامل المحيطة والمؤثرة عليه	4.19	0.485	أوافق	2
3	المعرفة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع الصناعي	4.07	0.475	أوافق	5
4	الإلمام بتقنيات تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في القطاع	4.08	0.632	أوافق	4
5	إعطاء قدرة أكبر للتكيف مع طبيعة وحجم أعمال عملاء القطاع	4.07	0.741	أوافق	6
6	توفير فرص أكبر لتلبية إحتياجات عملاء القطاع	4.11	0.583	أوافق	3
7	الدقة في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمنشأة	4.00	0.615	أوافق	8
8	إختيار القطاع الذي يتميز بانخفاض المخاطر المرتبطة به	4.04	0.603	أوافق	7
	إجمالي جودة المراجعة الخارجية	4.13	0.307	أوافق	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي SPSS، 2020م.

يتضح من الجدول (1) أن جميع العبارات التي تعبر عن محور جودة المراجعة الخارجية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على مستوى الاستجابة على جميع العبارات التي تعبر عن جودة المراجعة الخارجية في المجتمع موضع الدراسة مرتفعة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.13) وانحراف معياري (0.307) وهذه النتيجة تدل على أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور جودة المراجعة الخارجية.

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل):

جدول (2) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم

المالية (بقائمة الدخل)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
1	الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال الخدمة	3.64	0.939	أوافق	1
2	إخفاء الإيراد بالرغم من اكتمال الخدمة	3.57	0.640	أوافق	3
3	تسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة	3.56	0.793	أوافق	4
4	تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون السلعي	3.44	1.030	أوافق	6
5	تسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات	3.35	1.157	محايد	7
6	إخفاء مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	3.61	0.899	أوافق	2
7	تجنب الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة	3.48	1.095	أوافق	5
	إجمالي ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل	3.52	0.755	أوافق	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي SPSS، 2019م.

يتضح من الجدول (2) أن جميع العبارات التي تعبر عن محور ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على مستوى الاستجابة على جميع العبارات التي تعبر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل) في المجتمع موضع الدراسة مرتفعة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.52) وبانحراف معياري (0.755) وهذه النتيجة تدل على أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل).

المحور الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي):

جدول (3) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث: (ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم

المالية (قائمة المركز المالي)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
1	المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي	3.20	0.973	محايد	4
2	التلاعب في تصنيف الذمم باعتبار طويلة الأجل أنها قصيرة الأجل	2.92	1.124	محايد	8
3	الاعتراف بالموجودات غير الملموسة	3.28	1.085	محايد	2
4	إظهار رصيد المدينين بأكثر من قيمته الحقيقية	3.07	1.057	محايد	7
5	إخفاء بعض الالتزامات للشركة	3.17	1.155	محايد	5
6	المبالغة في تقييم المخزون السلعي للشركة	3.28	1.034	محايد	1
7	تقييم الموجودات الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية	3.16	0.916	محايد	6
8	تسجيل بضاعة تالفة ضمن المخزون السلعي	3.27	0.991	محايد	3
	إجمالي ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي	3.17	0.838	محايد	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي SPSS، 2020م.

يتضح من الجدول (3) أن جميع العبارات التي تعبر عن محور ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على مستوى الاستجابة على جميع العبارات التي تعبر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي) في المجتمع موضع الدراسة متوسطة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.17) وبانحراف معياري (0.838) وهذه النتيجة تدل على أفراد العينة محايدون تجاه جميع عبارات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي).

المحور الرابع: ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي):

جدول (4) الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الرابع: (ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية) (قائمة التدفق النقدي)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
1	التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة ببيع الموجودات الثابتة باعتبارها ناتجة عن عمليات تشغيلية	3.07	1.277	محايد	6
2	التلاعب في أسعار الصرف النقدي للمنشأة	2.89	1.146	محايد	7
3	إخفاء مقدرة المنشأة على توزيع الأرباح بتوزيعها على شكل أسهم	3.27	1.107	محايد	4
4	التأخير في تسديد التزامات الشركة	3.24	0.956	محايد	5
5	استبعاد بعض النفقات من قائمة التدفقات النقدية باعتبارها نفقات استثمارية	3.43	0.947	أوافق	1
6	تسجيل إيرادات خلال السنة مفروض استلامها في بداية السنة اللاحقة لزيادة الموجود النقدي للسنة الحالية	3.31	1.052	محايد	3
7	اعتبار عمليات التمويل الذاتية على أساس أنها ناتجة عن عمليات تشغيلية	3.35	0.893	محايد	2
	إجمالي ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفق النقدي	3.22	0.843	محايد	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي SPSS، 2020م.

يتضح من الجدول (4) أن جميع العبارات التي تعبر عن بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على مستوى الاستجابة على جميع العبارات التي تعبر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي) في المجتمع موضع الدراسة متوسطة حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (3.22) وبانحراف معياري (0.843) وهذه النتيجة تدل على أفراد العينة محايدون تجاه جميع عبارات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي).

4/ اختبار فروض الدراسة:

قام الباحث باستخدام معامل الارتباط بيرسون لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة (ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل)، وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي)، وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي) والمتغير التابع (التخصص القطاعي للمراجع الخارجي)، حيث يتم قبول الفرضية إذا كانت

قيمة معامل الارتباط عند مستوى دلالة معنوية أقل من (0.05)، ويتم رفض الفرضية إذا كانت قيمة معامل الارتباط عند مستوى دلالة معنوية أكبر من (0.05)، فإذا كانت قيمة معامل الارتباط تقع ما بين (0.20 - 0.39) يقال ارتباط **ضعيف**، وإذا كانت تقع ما بين (0.40 - 0.59) يقال ارتباط **متوسط**، وإذا كانت تقع ما بين (0.60 - 0.79) يقال ارتباط **قوي**، وتدل إشارة الموجب على العلاقة الطردية، أما إشارة السالب على العلاقة العكسية، كما يلي:

جدول (5) نتيجة معامل الارتباط لاختبار فرضيات الدراسة

م	الفرضية	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
1	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل)	0.069	0.555	رفض
2	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي)	0.095	0.417	رفض
3	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي)	0.041	0.729	رفض

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي SPSS، 2020م.

يتضح من الجدول (5):

ليست هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة الدخل)، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط حيث بلغت (0.069) بمستوى دلالة إحصائية (0.555) وهي أكبر من (0.05).

ليست هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة المركز المالي)، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط حيث بلغت (0.095) بمستوى دلالة إحصائية (0.417) وهي أكبر من (0.05).

ليست هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية (قائمة التدفق النقدي)، وذلك من خلال قيمة معامل الارتباط حيث بلغت (0.041) بمستوى دلالة إحصائية (0.729) وهي أكبر من (0.05). ويرى الباحث: من خلال هذه النتائج صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

خاتمة:

تعرضت الدراسة الي موضوع في غاية الأهمية وهو جودة عملية المراجعة الخارجية وعلاقتها بالعمليات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية المنشورة والتي تؤثر علي دقة البيانات المالية وحقوق المساهمين وبالتالي تحول دون اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة سواء كانت الحالية

او المستقبلية. استخدم الباحث استمارة الاستبانة لجمع البيانات من المصادر الأولية بغرض تحليلها والتوصل الي نتائج تساعد في حل مشكلة البحث والتحقق من صحة الفرضيات، حيث تمثل مجتمع الدراسة في عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، قام الباحث بتوزيع عدد 75 استمارة. ثم تم اجراء تحليل وصفي واحصائي الي إجابات المبحوثين ومن خلالها تم التوصل الي ان جودة المراجعة الخارجية تساعد في الحد من العمليات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية. ومن خلال الناتج تم تقديم توصيات يمكن ان تساعد في ترشيد التطبيق العملي والحد من هذه الظاهرة مستقبلا كالتزام مكاتب المراجعة بمعايير الاداء المهني والعلمي لتحقيق أكبر قدر من الجودة في عملية المراجعة، والاهتمام بالتدريب المستمر لأعضاء فريق المراجعة لتنمية مهاراتهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

النتائج:

توصل الباحث من خلال التحليل الإحصائي إلى النتائج التالية:

- تساعد جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
- تساهم جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
- تساعد جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفق النقدي.
- التزام المراجعين بمعايير الاداء المهني يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية
- التدريب الجيد والدوري لفرق المراجعة يزيد من قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
- يساعد الاستقلال التام لمراجع الحسابات في الكشف على كافة الممارسات الخاطئة للإدارة في القوائم المالية

التوصيات:

أوصت الدراسة بالآتي:

- التزام مكاتب المراجعة بمعايير الاداء المهني والعلمي لتحقيق أكبر قدر من الجودة في عملية المراجعة
- الإستقلال التام لمراجع الحسابات حتى يتمكن من كشف كافة الممارسات الخاطئة للإدارة في القوائم المالية
- الاهتمام بالتدريب المستمر لأعضاء فريق المراجعة لتنمية مهاراتهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها. أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وآداب مهنة المراجعة الخارجية، بحيث تتماشى مع الإختلاقات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية
- نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المراجعة

المصادر والمراجع:

- (1) طارق عبد العال حماد، دراسة انتقادية لمسئولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2002م، ص7
- (2) محمد محمد عبد القادر، المراجعة المشتركة في مقابل المراجعة الفردية، دراسة تطبيقية عن مدى تقييد مكاتب المراجعة المصرية لممارسة ادارة الارباح في الشركات المساهمة، المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني، 2014م، ص5.
- (3) بدوي محمود الشيخ، الجودة الشاملة في العمل الإسلامي، ط 1 (القاهرة: دار الفكر العربي، 2000م) ص 15.
- (4) محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة
- (5) بسمة شهاب الدين الكيلاني، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها، (بغداد: جامعة بغداد، رسالة دكتوراة، غير منشورة، 2002م)، ص3.
- (6) محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة طنطا، 2011م)، ص348.
- (7) 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)، ص11.
- (8) علاء فريد عبد الأحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة البصرة، 2006م، ص 130.
- (9) رقية الطيب، دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العالمية للإقتصاد والأعمال، Vol.7, No.1, 2019.
- (10) سالم سعيد القحطاني، إدارة الجودة الكلية، مجلة الإدارة العممة، الرياض، العدد 78، 1993 م، ص 11.
- (11) Ramgopal Ven Katarman, Micheal Willnborg, **Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public offering**, Southern Methodist University, Masschuisrttus Institute of Technology, Vol. 83, 2008, p 1315
- (12) علاء فريد عبد الأحد، أثر التحدي الأخلاقي في المحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة البصرة، 2006م، ص 130.
- (13) 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)، ص11.
- (14) محمد حسني عبد الجليل صبيحي، إثر الخبرة المهنية لمراجع الخارجي علي جودة المراجعة

- والرقابة، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد(2)،2012م)، ص28.
- (15) سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002 م)، ص 15
- (16) 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 الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن، 2011م، ص40.
- (17) 9-frc,the audit quality farne work ,financial reporting council,february,2008,pp1
- (18) 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.
- (19) ياسر السيد كساب، اثر الالتزام بقواعد حوكمة الشركات على جودة الارياح بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية، (الرياض: مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية مجلد 49، العدد 2، 2012م)، ص 13 .
- (20) محمد نور حسن الصماوي واخرون، الافصاح عن معلومات القطاعات التشغيلية واثرها في جودة الارياح في الشركات المدرجة ببورصه، عمان، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، 2012م) ، ص 22 .
- (21) عبير كمال الدين حنفي علي، قياس أثر عوامل البيئة الخارجية علي جودة المراجعة ”دراسة اختبارية«، (بنها: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، فرع بنها، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة،2005م)، ص56.
- (22) ظاهر القشي وحازم الخطيب، الحاكمة 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، ص55
- (23) عائدة عثمان عبد الله، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمه من منظور لجان المراجعة، (الخرطوم: كلية العلوم الإدارية، جامعة جوبا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
- (24) Dies and Giroux, Determinants of audit Quality in the puplic sector,the accounting review,july1996,p467
- (25) 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 الإسرائ، كلية العلوم الإدارية والمالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 27، 2011م، ص25.
- (26) 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.

- (27) عبدة علي شلبي، أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة، (القاهرة: كلية التجارة، جامعة حلوان، رسالة ماجستير في الادارة غير منشورة، 2008م)، ص15.
- (28) محمد اسحاق عبد الرحمن عيسى، دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الإستثمار في أسواق الأوراق المالية، (الخرطوم: كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م).
- (29) محمد بن حمد المغيولي، جودة الاداء المهني لمكتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية، (مصر: كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد1، العدد1، 2006م)، ص390-391.
- (30) محمد سمير عبد الرؤوف، دراسة تحليله للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها، (الاسكندرية: كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 1997م)، ص199.
- (31) الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي، السابع، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009م.
- (32) معاذ أبو عروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي، 2016م.
- (33) Raileanu , V , Manea , C.L. , Răpăncu , C. , Contabilitatea creative , not de curs , available online at: <http://www.allbusiness.com>
- (34) Usurelu , V.I. , 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