

## دور مدقق الحسابات الاردني في التحقق من ممارسات

### ونائج المحاسبة الابداعية

د. ساطع رزوق

جامعة حلب سورية و جامعة جرش الاردن

#### ملخص

تناولت هذه الدراسة مفهوم و أساليب المحاسبة الإبداعية و دور مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومعرفة مدقق الحسابات بمجالات و مواطن أساليب المحاسبة الإبداعية .

وقد توصلت الدراسة إلى انه تتوفر لدى مدقق الحسابات الاردني معرفة بدرجة متوسطة بأساليب المحاسبة الإبداعية وبدرجة مرتفع لأساليب والاتجاهات الحديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية عند مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية ،ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة ، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة وتوصلت إلى انه تتوفر بدرجة متوسطة لدى مدققي الحسابات إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية ،وان للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

#### Abstract

This study aims to identify the concept and creative accounting methods as addressed in this study the concept and methods of creative accounting auditor and the role of creativity in the Hashemite Kingdom of Jordan in the detection of creative accounting practices and knowledge of the areas of accounts and provided citizen of creative accounting methods. The study found that available to the auditor in the Hashemite Kingdom of Jordan is a medium to know the methods of creative accounting and a high degree of the methods and recent trends to limit creative accounting practices in the preparation of financial statements when the auditor in the Hashemite Kingdom of Jordan, most notably corporate governance and audit committees, non-policy change accounting and many other methods and concluded that there is a medium to auditors auditing procedures appropriate to verify that the practices of the company's creative accounting, and auditor of the important and pivotal role in the verification and disclosure practices and the results of creative accounting.

## المقدمة

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي تستخدم لإبلاغ الأطراف الداخلية والخارجية بالمعلومات بصورة دورية منتظمة- والتي يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية ويمكن أن تتنبأ بما قد يحدث في المستقبل. والتي من خلالها يرسمقد يدمج المحاسبون الأرقام ليثير بها الناظر وتعطي الانطباعات التي يرغب أو يريد أن يثير بها المطلع على القوائم المالية ، وذلك عن طريق استخدامهم معارفهم من القواعد المحاسبية للتلاعب في الأرقام الواردة ذلك لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها وقت التقرير وهو ما يعرف في (المحاسبة الإبداعية) Accounting Creative ، حيث تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات وتأثيرها على الأسواق المالية.

ولقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة ( انرون Enron ) وتحميل شركة ( آرثر اندرسون ) كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة ( انرون ) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح .

لذا سنقوم بمناقشة المشكلة الرئيسية والتي نتناول دور مدقق الحسابات المملكة الأردنية الهاشمية في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

**أهداف الدراسة :** تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية و التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية ودور المنظمات الدولية المحاسبية في ذلك، وذلك بغية اقتراح حلول لحل مشكلة تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.

**أهمية الدراسة :** جاءت أهمية هذا الدراسة في ضوء قلة البحوث والدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية، حيث نتناول الدراسة مفهوم (المحاسبة الإبداعية) Creative Accounting. وتقدم تعريفا لأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لتعرف على دور مدقق الحسابات في تحقق من ممارسة المحاسبة الإبداعية

**مشكلة البحث :** يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- هل يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية؟
- هل يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية؟
- هل تتوفر لدى مدقق الحسابات إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية ؟
- هل يوجد أساليب والاتجاهات حديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية؟

**فرضيات الدراسة :** من مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية :

**ف1-** لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية.

**ف2-** لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية.

**ف3-** لا تتوفر إجراءات تدقيق ملائمة لتتحقق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية.

**ف4-** لا يوجد أساليب وحديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية.

## الطريقة و الإجراءات

**مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة بالمدققين الخارجيين في الأردن وقد تم أخذ عينة من 120 مدققا استجاب منهم 90 مدققا وقد اعتمدت الاستجابات الواردة من 80 مدققا، واستبعاد 10 منها لعدم ملاءمتها، وقد تم اختبار الاستبيان للتأكد من ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة ووضوحها بالنسبة لإفراد عينة الدراسة، و مدى مصداقية نتائج الاستبيان و مدى توافر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة الاستبيان، حيث تم استخدام معامل المصدقية ألفا وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل كوربناخ ألفا 60% فأكثر وبلغت قيمة معامل ألفا لرودود المستجيبين على جميع الأسئلة 92 وهي اكبر من الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا و هذا يعني توافر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات.

**أدوات الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي للبيانات من مصدرين :

1- مصادر ثانوية و تتمثل في مراجعة الأدبيات المحاسبية المتوفرة حول موضوع الدراسة.

2- مصادر أولية و تتمثل في جمع البيانات الميدانية من خلال المقابلات الشخصية مع عدد من المدققين واستخدام قائمة الاستقصاء التي تم تصميمها استناداً إلى الدراسات النظرية، وتوزيعها على مجموع من المدققين للتعرف على آرائهم حول أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد تم توزيع الاستبيانات على أفراد العينة وجمعها باليد وذلك ضمنا لإيصالها إليهم، وتم الاتصال بهم تليفونيا من أجل حثهم بتعبتها و الحصول على نسبة استجابة عالية.

**وستناول الباحث فيما تبقى من البحث المحاور التالية:**

- مفهوم و أساليب ونتائج المحاسبة الإبداعية.
- دور مدقق الحسابات في ضوء ممارسات المحاسبة الإبداعية و نتائجها.
- الدراسة الميدانية.

**مفهوم و أساليب ونتائج المحاسبة الإبداعية:** أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد أحداث انهيار شركة ( انرون Enron ) وغيرها من الشركات الرائدة، وقد ظهرت عدة مفاهيم للمحاسبة الإبداعية والتي يمكن للباحث دمجها في تعريف استنبطه بعد الرجوع لمراجع عدة ( Naser, and Pendlebury, 1992, p. 4; Breton, G. and Taffler, p6

تتمثل المحاسبة الإبداعية بعملية حديثة ومعقدة ومبتكرة، بممارس من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية وبدائل تطبيقها، لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، وتعتبر هذه العملية نوع من الغش أو التضليل المالي، وبالتالي يجب على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي وملاءمتها.

وتوجد العديد من الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والتي يمكن تلخيصها بما يلي:

1- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية: حيث تصنف إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع معايير المحاسبة والتدقيق، أساليب مصطنعة ليس لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل " شركات أو مؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الشركات الشقيقة والإطراف ذات العلاقة. ( Gunny, ) (2005, p3

2- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية: تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية من حيث نوع التأثير على القوائم المالية إلى أساليب المحاسبة الإبداعية مؤثرة على المضمون، وأساليب مؤثرة على الشكل، والذي يكمل المضمون. (الأمين، محمد بدر الدين، 2001، 255).

3- من حيث طبيعة أساليب المستخدمة: تقسم وفق هذا التصنيف إلى أساليب حقيقية بالتأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان فتقوم الإدارة لذلك متعمدة لتحقيق أهداف محددة ( Barto, 2005, pp:840-855; Beneis, and Brozovsky, p. ) (67)، أما الأساليب الصورية أو الوهمية والتي يطلق عليها الأساليب المحاسبية لاعتمادها على مجموعة من الأساليب والمتغيرات المحاسبية (البارودي، 2002، ص 95: مرعي ، 2002، ص 722 ).

يخلص البحث إلى أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص.

وهناك أغراض عديدة للمحاسبة الإبداعية يسعى منفذوها الوصول إليها يمكننا تلخيصها بالتالي: ( Amat, Growthorpe, 2011, 18)

1- التلاعب في دخل وأرباح المؤسسة.

2- التنبؤ بالتعاملات والأرباح.

3- صرف الانتباه عن أخبار للدخل غير المرحب بها.

4- المحافظة على سعر السهم في سوق الأوراق المالية.

**دور مدقق الحسابات في ضوء ممارسات المحاسبة الإبداعية و نتائجها**

يعرف التدقيق Auditing بشكل عام بأنه عملية منظمة تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي Competent and Independent للتحقق من صحة المعلومات الواردة

في القوائم المالية واتساقها مع معايير المحاسبية المقررة، فيجمع ويقوم أدلة إثبات التدقيق، وإقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص ليخلص بتقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها. (أبو طالب، 2006، 205-215؛ جمعة، 2009؛ لطفي، 2008)

لاشك أن تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم استخدامه من الإدارة لتأثير على البيانات المالية يتطلب من مدقق الحسابات وضع إجراءات كافية لاكتشاف ممارسات الإدارة، أن يكون مدقق الحسابات ملما بأساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على القوائم المالية ويضع الإجراءات الملائمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي، ومن هذه الإجراءات: (القشي والخطيب، 2006: 38)

- تقييم ظروف المنشأة واحتمال لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند التخطيط لعملية التدقيق.

- فهم المبادئ و الأسس المحاسبية في إعداد البيانات المالية، ومدى ملاءمتها لنشاط المنشأة.

- فحص واختبار المبادئ والأسس المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية، من خلال تقييم المعلومات، وتأمل الافتراضات التي أستخدم عليها التقدير.

- اختبار الاحتمالات من خلال إعادة احتساب البيانات المالية التي شملها التقدير.

- المقارنة بين تطبيق السياسات المحاسبية لدى المنشأة ومنشآت أخرى.

- استخدام تقدير مستقل لإغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.

- أداء إجراءات تحليلية جوهرية تتعلق ببعض البنود في القوائم المالية.

- مناقشة الهيكل التنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في البلدان الأخرى وأثرها على إعداد القوائم المالية.

- المطابقة بين النظام الداخلي المالي، وبين السياسات المحاسبية المطبقة فعلا بإعداد البيانات المالية.

**لذا يجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من عدم ممارسات محاسبة إبداعية، إلا أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا قد يزيد تكلفة التدقيق. وبالتالي يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد ( Assurance ) لاكتشافها، وعلى الرغم من أنه ليس تأكيدا مطلقا إلا أنه مستوى إيجابي مرتفع جدا من التأكيد.**

وعادة ما يساعد المدققون سواء العاملين في مؤسسات التدقيق أو المدققون الداخليين الشركات على تحسين أدائها وأساليب الرقابة الداخلية، حيث يقدمون للإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض أي تحريف أو تلاعبات أو غش، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق ان يعمل كل من أفراد

المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة. حيث إذا ما تم اعتماد تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن المدقق سوف يواجه باحتمال مقاضاته من قبل مستخدميها على أساس مسؤوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

لذا فقد ركز بعض الباحثين على سبل تفادي ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي يمكن ذكر أهمها:

1- تحديد سلطة لجان التدقيق بحصول لجنة التدقيق على البيانات الأولية من الإدارة، وأن تكون مسؤولة مباشرة عن تعيين، وملاحظة ومتابعة المدقق الخارجي والذي يجب عليه تقديم تقاريره لها بشكل مباشر.

2- التركيز على استقلالية المدقق الخارجي، وتصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

3- مساعدة مجالس أدارت الشركات على التحقق من نزاهة القوائم المالية، وأهلية المدقق الخارجي.

4- تقييم تقرير المدقق الخارجي، ولمرة واحدة على الأقل سنويا، ومناقشة القوائم المالية الربعية والسنوية.

5- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، والسياسات والتوجيهات الموضوعية من قبلها لتقليل تلك المخاطر.

6- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرية.

وختاما يمكننا القول بأن من يقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى ان لم يكن أعلى لكشف تلك الممارسات والحد منها.

## الدراسة الميدانية

### عرض نتائج التحليل الوصفي للبيانات :

تم في هذا القسم تحليل إجابات المستجيبين في الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS حول مدى تحقق مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وفيما معايير التحليل الوصفي استبيان، لقد أطلق البحث تسمية مجال على كل مجموعة من الأسئلة التي تعكس إحدى فرضيات الدراسة، ولغايات توصيف البيانات و بيان آراء أفراد عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات الدراسة ومجالات الدراسة، فقد استخدم البحث مقياس ثلاثي الأبعاد (مرتفعة = 3، متوسطة = 2، منخفضة = 1) لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول كل فقرة، وسيتم التعامل معها لتفسير البيانات على النحو التالي اعتماداً على قيمة المتوسط الحسابي للفقرة أو الفقرات (أقل من 1 و 66 يعني التوفر

بدرجة منخفضة – من 1.67 إلى 2.33 يعني التوفر بدرجة متوسطة – أكثر من 2.34 يعني التوفر بدرجة مرتفعة).

#### اختبار الفرضيات الدراسة:

- اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على انه لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية:

يبين الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول توفر مفهوم واضح للمحاسبة الإبداعية و أساليب المحاسبة الإبداعية التي يمكن ممارستها من قبل إدارة الشركة.

#### جدول رقم (2) توفر معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية عند مدقق الحسابات الأردني

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	
.7287	2.275	يوجد لدى مدقق الحسابات معرفة بمفهوم المحاسبة الإبداعية	Q1
.7070	2.263	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة بأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تطبيق مبادئ المحاسبة	Q2
.7419	2.263	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة بأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التقديرات المحاسبية	Q3
.7627	2.225	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة بأساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤثر على المضمون القوائم المالية	Q4
.7150	2.287	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة بأساليب المحاسبة الإبداعية مؤثرة على الشكل القوائم المالية	Q5
.5846	2.250	برأيكم يتيح تعدد القواعد المحاسبة الدولية والبدائل المحاسبة التلاعب و التضليل في البيانات المحاسبية	Q6
.5731	2.275	برأيكم الاعتماد على التقديرات المحاسبية يساعد إدارة الشركة في التضليل في البيانات المحاسبية	Q7
.5533	2.188	برأيكم يعتبر إدخال الصفقات الاصطناعية من طرق التلاعب بمبالغ الميزانية العمومية ضمن المحاسبة الإبداعية	Q8
.6099	2.213	برأيكم يعتبر توقيت الصفقات من طرق التلاعب في مبالغ الميزانية العمومية ضمن المحاسبة الإبداعية	Q9
.67	2.24		

تظهر نتائج التحليل الإحصائي كما في الجدول السابق انه يتوفر معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية لدى مدققي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية بدرجة متوسطة حيث بلغ اجمالي الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول تتوفر مفهوم واضح لمحاسبة الإبداعية (2.27) ، وتراوح المتوسط الحسابي لباقي فقرات الدراسة بين (2.18-2.27) مما يدل على انه تتوفر معرفة لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية بأساليب و أشكال ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي يمكن للإدارة أن تمارسها لتضليل في عرض القوائم المالية بدرجة متوسطة وبالتالي نرفض الفرضية القائلة بأنه لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بمفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية .

## 2- اختبار الفرضية الثاني والتي تنص على انه لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية

يبين الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول توفر معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية والتي يمكن ان تسعى الشركة لتحسين قوائمها المالية.

### جدول (3) توفر معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية لدى مدقق الحسابات الأردني

Std. Deviation	Mean	الفقرة	
.7419	2.263	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة بأغراض و توجهات الإدارة في ممارسة المحاسبة الإبداعية	Q10
.7425	2.175	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة أغراض المحاسبة الإبداعية بالنظر إلى سعي إدارة الشركة للتلاعب في دخل وأرباح المؤسسة	Q11
.7287	2.275	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة أغراض المحاسبة الإبداعية بالنظر إلى سعي إدارة الشركة التنبؤ بالتعاملات والأرباح	Q12
.7150	2.287	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة أغراض المحاسبة الإبداعية بالنظر إلى سعي إدارة الشركة المحافظة على سعر السهم في سوق الأوراق المالية	Q13
.71	2.25	الإجمالي	

تظهر نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (3) انه توفر لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بأغراض المنشأة من تطبيق المحاسبة الإبداعية بدرجة



متوسطة والتي يمكن أن تسعى إلى تعظيم الأرباح و المحافظة على السعر السوقي للسهم ،  
وترواح المتوسط الحسابي لباقي فقرات الدراسة بين (2.21-2.27) مما يدل على انه تتوفر  
معرفة لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية بأغراض المحاسبة الإبداعية  
بدرجة متوسطة، وبالتالي نرفض الفرضية القائلة بأنه لا يتوفر لدى مدقق الحسابات في  
المملكة الأردنية الهاشمية معرفة بأغراض المحاسبة الإبداعية.

**3- اختبار الفرضية الثالث والتي تنص على انه لا تتوفر إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من  
عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية**

يبين الجدول رقم (4) نتائج إجابات عينة الدراسة حول توفر إجراءات التدقيق عند أداء  
عملية التدقيق لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية:

جدول (4) توفر إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية

Std. Deviation	Mean	الفقرة	
.7287	2.275	يقوم مدقق الحسابات بفهم المبادئ والأسس المحاسبية المطبقة في إعداد البيانات المالية ومدى ملاءمتها لنشاط المنشأة لتأكد من عدم ممارسة الشركة للمحاسبة الإبداعية	Q14
.7425	2.175	يقوم مدقق الحسابات باختيار الاحتسابات من خلال إعادة احتساب البيانات المالية التي شملها التقدير	Q15
.7287	2.275	يقوم مدقق الحسابات بمقارنة قدر الأمكان بين تطبيق السياسات المحاسبية لدى المنشأة و منشآت أخرى وإثرا على عرض البيانات المحاسبية	Q16
.7070	2.263	يقوم مدقق الحسابات بأداء إجراءات تحليلية جوهرية تتعلق ببعض البنود في القوائم المالية	Q17
.7111	2.225	يقوم مدقق الحسابات عند تدقيق التقديرات المحاسبية استخدام تقدير مستقل لإغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة	Q18
.7115	2.113	يقوم مدقق الحسابات بمناقشة الهيكل التنظيمي و النظامي مع مدققي الشركات التابعة في البلدان الأخرى وأثرها على إعداد القوائم المالية	Q19
.7159	2.237	يقوم مدقق الحسابات بمطابقة بيبين النظام الداخلي المالي ،وببين السياسات المحاسبية المطبقة فعلا بإعداد البيانات المالية	Q20
.7111	2.275	يقوم مدقق الحسابات عند التخطيط لعملية التدقيق بتقييم الظروف العمل المنشأة واحتمال للجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية	Q21
.9223	1.600	يأخذ مدقق الحسابات باعتباره ممارسات المحاسبة الإبداعية عند بتقييم المخاطر	Q22
.7	2.15	الإجمالي	

تظهر نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة في الجدول رقم (4) انه تتوفر إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية لدى مدقق الحسابات بدرجة متوسطة حيث ترواح المتوسط الحسابي لفقرات الدراسة بين (2.11-2.27) مما يدل على موافقة عينة الدراسة بأنه تتوفر إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم

ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية لدى مدقق الحسابات في المملكة الأردنية بدرجة متوسطة، باستثناء الفقرة 22 حيث إجابات عينة الدراسة بأنه لا يأخذ مدقق الحسابات ممارسات المحاسبة الإبداعية عند تقييم المخاطر المتعلقة بالتدقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي لفقرة 1.6 بدرجة ضعيفة ، وبلغ المتوسط الحسابي لل فقرات الفرضية 2.15 وهذا يدل على موافقة عينة الدراسة على توفر إجراءات التدقيق بدرجة متوسطة ، وبالتالي نرفض الفرضية القائلة لا تتوفر إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية

#### 4- اختبار الفرضية الرابعة والتي تنص على انه لا يوجد أساليب والاتجاهات حديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية

بين الجدول التالي نتائج إجابات عينة الدراسة حول وجود أساليب حديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية

#### جدول (5) إجابات عينة الدراسة الأساليب والاتجاهات حديثه للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية

Std. Deviation	Mean	الفقرة	
.6980	2.637	إلزام الشركات الأردنية بتشكيل اللجان التدقيق	F1
.7222	2.600	تفعيل دور لجان التدقيق في الشركات الأردنية	F2
.7274	2.550	تطبيق معايير حوكمة الشركات	F3
.7044	2.600	خفض مجال و اختيار البدائل و المعالجات المحاسبية في إعداد البيانات المحاسبية	F4
.6980	2.637	العمل على تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين و المدققين و للجان التدقيق	F5
.5731	2.775	العمل على تأهيل مدقق الحسابات في ممارسات الإدارة في مجال	F6
.6212	2.762	العمل على تطوير مهارات مدقق الحسابات لاكتشاف ممارسة إدارة الشركة لمحاسبة الإبداعية	F7
.6	2.5	الإجمالي	

تظهر نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة في الجدول رقم (5) انه يمكن تطبيق أساليب للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من الشركات ، لتضليل قوائمها المالية ، ومنها تفعيل دور اللجان التدقيق ، وأيضاً العمل على تنمية الكفاءة المهنية و المعرفة للمدقق

الحسابات كي تستطع اكتشاف ممارسة الإدارة في تضليل القوائم المالية، حيث ترواح المتوسط الحسابي لفقرات الدراسة بين (2.5-2.66) مما يدل على موافقة عينة الدراسة بأنه توجد أساليب تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وان هذه الأساليب لها فاعلية بدرجة مرتفع وبتالي نرفض الفرضية القائلة لا يوجد أساليب والاتجاهات حديثه للحد ممارسات المحاسبة الابداعية عند إعداد البيانات المالية

#### **النتائج و التوصيات : توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :**

1- تتوفر لدى مدقق الحسابات الأردني معرفة بدرجة متوسطة بأساليب المحاسبة الإبداعية، مع أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها أو استغلال الثغرات القانونية التلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، واختلاق الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية أو تحديد وقت معين للصفقات الفعلية لتعطي الانطباع المرغوب فيه في الحسابات.

2- تتوفر لدى مدقق الحسابات الأردني معرفة بدرجة متوسطة بأغراض المحاسبة الإبداعية.

3- موافقة عينة الدراسة وبدرجة مرتفعة للأساليب الحديثه لحد ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية عند مدقق الحسابات الأردني، من أبرزها حوكمة الشركات ولجان التدقيق، وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.

4- تتوفر بدرجة متوسطة إجراءات تدقيق ملائمة لتحقيق من عدم ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية، وان للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

#### **توصيات الدراسة : توصى الدراسة بتوصيات التالية :**

1- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

2- التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال.

3- تفعيل لجان التدقيق لما لها من دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- تفعيل دور حوكمة الشركات في الشركات والمؤسسات المالية مما يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### **قائمة المراجع:**

- أبو طالب، يحيى محمد؛(2006)، المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة، الدار الجامعية ، الإسكندرية.

- الأمين، محمد بدر الدين؛ (2001)، " اثر العوامل الاقتصادية على الاختيار المحاسبي الإداري للسياسات المحاسبية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية جامعة الزقازيق(ينها)، عدد الأول.
- البارودي، شريف محمد؛ (2002)، " تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، عين شمس، العدد الأول.
- القشي، ظاهر؛ والخطيب، حازم؛(2006)، " الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية ، الأردن "، مجلة أربد للبحوث العلمية، جامعة إربد الأهلية ، المجلد العاشر، العدد الأول.
- القطيش، حسن فليح؛ جميل، فارس؛ (2011)، " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في المنشآت تجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون .
- جمعه، أحمدحلمي، (2009)، المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث، دار صفاء للنشر، عمان.
- صالح مرازقة؛ وبوهرين، فتيحة؛(2010)، " الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية ، الملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة، للفترة 12-13 مايو الجزائر.
- لطفي، أمين السيد، (2008)، المراجعة و خدمات التأكيد بعد Sarbanes Oxley، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- مرعي، ليلي احمد؛(2002)،" تقييم مدى جودة الإبلاغ المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسات إدارة الإبلاغ"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة - بني سويف، العدد الثالث. ديسمبر.:
- Amat, O.& Growthorpe, C. (2011). Creative Accounting : Nature, Incidence and Ethical Issues, *Journal of Economic Literature*, classification. UPF Working Paper No. 749 .PDF File:19.
- Naser, K. and M. Pendlebury;(1992), "A Note on the use of Creative Accounting", *British Accounting Review*, Vol. 24
- Breton, G. and Taffler , R. J. , “ Creative Accounting and Investment Analyst Response”, *Accounting and Business Research*.
- Gherai, D. S. & Balaciu, D. E. (2011). From Creative Accounting and Enron Phenomenon to The Current Financial Crisis, *Annals Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13th Edition,
- Tucker, J.W.,and Zatouin,P.A.,(2006), "does income smoothing improve earnings informativeness" *The Accounting Review*, Vol. 81, No.