

Volume 04, Issue 05, 2024,

Publish Date: 11-05-2024

Doi <https://doi.org/10.55640/ijbms-04-05-18>

INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS AND MANAGEMENT SCIENCES

(Open access)

The JTR just-in-time Production System and its Impact on Achieving Profits in Industrial Companies

Prof.Dr.Hussien Hadi Hussien Oneizah

Department of Accounting, Faculty of Administration Sciences Al-Mustaqbal University, Iraq

Rusal Ali Abdul Hussein

Department of Accounting, Faculty of Administration Sciences Al-Mustaqbal University, Iraq

Shahad Dhyaa Hatem

Department of Accounting, Faculty of Administration Sciences Al-Mustaqbal University, Iraq

ABSTRACT

This paper examines the JTR (Just-in-Time Replenishment) production system and its profound implications for industrial companies in enhancing profitability. JTR, an evolution of the traditional Just-in-Time (JIT) system, emphasizes not only the timely delivery of components but also the synchronization of production with demand fluctuations. The research delves into the core principles of JTR, its implementation strategies, and its effects on various facets of industrial operations. Through a comprehensive analysis of case studies and empirical data, this paper highlights the pivotal role of JTR in reducing inventory costs, minimizing waste, enhancing production efficiency, and ultimately elevating overall profitability for industrial enterprises. Furthermore, the study explores the challenges associated with adopting JTR and proposes strategies to overcome them, emphasizing the importance of organizational readiness, supplier collaboration, and technological integration. By shedding light on the transformative potential of JTR, this research contributes to a deeper understanding of contemporary production management paradigms and provides valuable insights for businesses aiming to thrive in today's dynamic market environment.

KEYWORDS: Organizational readiness, supplier collaboration, and technological integration.



©The Author(s) 2024. **Open Access** This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons license, and indicate if changes were made. The images or other third-party material in this article are included in the article's Creative Commons license, unless indicated otherwise in a credit line to the material. If material is not included in the article's Creative Commons license and your intended use is not permitted by statutory regulation or exceeds the permitted use, you will need to obtain permission directly from the copyright holder. To view a copy of this license, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

INTRODUCTION

المقدمة

ان المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة تشير إلى القيام بالممارسة الانتقائية في استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية والإفصاح اللازم بهدف التأثير على معلومات القوائم المالية إيجابياً أو سلبياً، وتقديمها بطرق وأساليب وأشكال غير دقيقة وملتبسة لمستخدمي تلك القوائم. ومن امثلة ممارسات المحاسبة الإبداعية قيام ادارات الشركات بالتحفظ عن الإعلان عن معلومات معينة لكونها معلومات جوهرية تؤثر سلباً على نتائج أدائها وقدرتها على المنافسة أمام منافسيها في حال الإعلان عنها، أو محاولة إعادة صياغة المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية للشركة بطرق ووسائل تتطوي على قدر كبير من التلاعب بالمعلومات وتحريفها مما يؤثر في أداء أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية العالمية، وقد تلجأ إدارات الشركات عادة إلى المحاسبة الإبداعية عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية ولا ترغب في الاعتراف بذلك الواقع بحيث تستمر بإعلان الإنجازات المزعومة لتجنب تحمل المسؤولية عن التراجع وسوء التصرف.

أن مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تعد من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المراجعين وما يقوم به المراجعين بالفعل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقد زاد اهتمام المحاسبين والمراجعين بمفهوم المحاسبة الإبداعية في الآونة الأخيرة وخاصة بعد الفضائح المالية والمحاسبية الأخيرة التي وفرت أرضاً خصبة للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي

أولاً: مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث في ان هناك بعض الشركات قد ترغب بتحقيق أهداف محددة ، الأمر الذي يدفعها أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق إبتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها مما يؤثر على جودة التقارير المالية .

ومن ثم فانه لابد ان يكون هناك توجهات ووسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تقييد التلاعب في القوائم المالية ، و حيث أن مهنة المراجعة قد نشأت إستجابة أو تلبية للحاجة الى المراجع الحيادي لتلك القوائم لكشف هذه الممارسات ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة فلا بد ان يتم تعزيز أداء عمل المراجع للحد من الممارسات الإبداعية حتى توفر مهنة المراجعة ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتحقق من صحة معلومات التقارير المالية ومطابقتها مع المعايير المحاسبية المقررة.

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث الى هدف رئيسي يتمثل في دراسة " تأثير موقف المراجع الخارجي نحو المحاسبة الإبداعية " ويتفرع من ذلك مجموعة من الأهداف الفرعية يمكن تلخيصها في :

- ١- التركيز على دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها
- ٢- دراسة تأثير دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية.

ثالثاً: أهمية البحث

تتقسم أهمية البحث إلى:

١- أهمية علمية: تتمثل في حداثة مفهوم المحاسبة الإبداعية حيث تعد محل تركيز و إهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير في الآونة الأخيرة في ظل الازمة المالية العالمية وإهتزازات اسواق راس المال مما يتطلب حدوث تغييرات جوهرية على مهنتي المحاسبة والمراجعة الأخيرة في ظل الازمة المالية العالمية وإهتزازات اسواق راس المال مما يتطلب حدوث تغييرات جوهرية على مهنتي المحاسبة والمراجعة.

٢- أهمية عملية: حيث يستمد البحث أهميته العملية في لقاء الضوء على أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بالإضافة الى التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمة هذه الوسائل في تقييد التلاعب في القوائم المالية ودور المنظمات الدولية المحاسبية في ذلك وايضا التعرف على دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها واثار ذلك على جودة المحتوى الإخباري للتقارير المالية.

رابعاً: فروض البحث

- يقوم هذا البحث على فرض رئيسي يشق منه ثلاث فرضيات فرعية كالتالي:
- يؤثر موقف المراجع الخارجي نحو المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية.
 - تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية
 - يؤدي المراجع الخارجي دور رئيسي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
 - يؤثر دور المراجع الخارجي تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية.
 - توجد شركات تستخدم اجراءات المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقوائمها المالية.
 - هناك علاقة عكسية بين مستوى اداء المراجع الخارجي لعملية المراجعة الخارجية واتباع الشركات العراقية في بغداد لاجراءات المحاسبة الإبداعية.

خامساً: منهج البحث

يصنف هذا البحث من حيث النوع من البحوث الاستكشافية الوصفية التي تهدف الى لقاء الضوء على الظاهرة محل الدراسة وتعريفها وتحديد أسبابها واساليبها وبيان الاتجاهات والاساليب التي يمكن استخدامها للحد من هذه الظاهرة واظهار دور المراجعين في التحقق من ممارستها والحد منها واظهار اثر ذلك على جودة التقارير المالية

كما إتبع الباحث المنهج الاستقرائي الذي يبدأ من الخاص الى العام حيث يركز على الملاحظة لأنهييار عدد كبير من الشركات الكبرى وأهتزاز أسواق راس المال وحدث الأزمة المالية العالمية الحالية ثم معرفة أسباب ذلك ودور مهنة المراجعة في التحقق والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش بحيث تكون المحصلة النهائية تحسين منفعة المعلومات المحاسبية من خلال ارتفاع مستوى جودة التقارير المالية وذلك في ضوء الحاجة الملحة لطوائف المجتمع المهمة بتقرير المراجعة.

واستخدام الاسلوب الاحصائي في اثبات الفرضيات السابق ذكرها.

سادساً: تقسيمات البحث

في ضوء أهمية البحث، وتحقيقاً لأهدافه وفروضه فقد تم تقسيم هذا البحث الى ثلاث مباحث وهي كما يلي

١- المبحث الأول: الاطار المفاهيمي.

٢- المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

٣- المبحث الثالث: دور المراجع في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

٤- المبحث الرابع: الاطار العملي.

المبحث الثاني: الإطار النظري

المطلب الأول: المحاسبة الإبداعية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

يرى البعض ان المحاسبة الإبداعية ما هي إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعه لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعه ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالإنتاج المزعوم بذل الملامة على التراجع وسوء التصرف .^١

وفي تعريف اخر انها " هي الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة بقصد تحقيق أهداف محددة " .

و يتضح من التعريفات التي تناولت المحاسبة الإبداعية ، أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي :

١- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب و الاحتيال في مهنة المحاسبة.

٢- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى غير حقيقية.

٣- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

^١ المحاسبة الإبداعية ، ورقة عمل ، ٢٠١٢ ، ص ١.

^٢ رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، دراسة ميدانية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ ، ص ٩٦.

^٣ ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى ادراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير في كلية الاعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠ .

٤- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية ، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

٥- يطلق عليها بالإبداعية والخلقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير حقيقي للشركة.

٦- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات ضارة باطراف داخلية وخارجية.

وفي ضوء ذلك يرى الباحث أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها : التلاعب بالمبالغ او العرض المالي لدوافع داخلية لتحويل الأرقام المحاسبية عما عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون وذلك من خلال إستخدام المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المالية سعياً وراء تحقيق أهداف معدى القوائم المالية وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأ والتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالي.

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتوجد العديد من المصطلحات التي يمكن إستخدامها لوصف ممارسات تغيير الحقائق المحاسبية ، وفيما يلي عرض لأشكال التلاعب بالحسابات :^٤

١- المحاسبة المتعسفة أو المحاسبة النفعية: هي الأصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا ؟

٢- إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

٣- تمهيد الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات.

^٤ ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن ، ٢٠٠٩ ، ص ٢١ - ٢٢.

٤- **التلاعب بالتقارير المالية** : يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات .

٥- **التلاعب بالتقارير المالية** : يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية ، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية ، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون .

٦- **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية** : حيث أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو إساءة استخدام الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، وتتميز بإستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات يرى الباحث أنه قد تتعد أشكال المحاسبة الإبداعية ولكنها تتفق جميعها أن المحاسبة الإبداعية تهدف الى التلاعب بالأرقام الواردة بالتقارير المالية سواء بحذفها أو إخفائها أو تحريفها بهدف تحقيق أهداف مرغوبة محدد بشكل مسبق مما يؤدي الى تضليل مستخدمي هذه التقارير

ثالثاً: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

١- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

تشمل أسباب بحث المديرين في الشركات المدرجة في قائمة البورصة عن تحريف الحسابات الأسباب التالية :

(١) **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق**: حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم في القوائم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي اذ لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة امام منافسيها .

⁵ Shah . S.Z ,et.al " Use or Abuse of Creative Accounting Techniques، " International Journal of Trade, Economics and Finance , vol 2 , No6 ,2011، p 532.

^٦ باخجة عبد الله محمد طالب ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة السليمانية ، العراق ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠ - ٢١.

^٧ طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية دوافعها - اساليبها - اثارها ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١١ ، ص ٣٩ - ٤٠.

(٢) **التأثير على سعر السهم في سوق الأوراق المالية :** حيث أن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم ، وإن بقائها كما هي يؤدي بالضرورة الى إنخفاض تلك الاسعار ، لذلك فإن إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف الى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية .

(٣) **لغايات التصنيف المهني:** حيث تتنافس العديد من منشآت الأعمال للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً الى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال لذلك تلجأ هذه المنشآت الى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

(٤) **تعظيم حوافز الإدارة ودعم مراكزها الوظيفية :** فوفقاً لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعة الذاتية ولو على حساب مصلحة الآخرين ، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال الشركة من واقع معاشيتها اليومية ، فإنها تملك في يديها مفاتيح المعلومات واختيار السياسات والطرق المحاسبية ، ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراه ملائماً لمصلحتها ، وعادة تعمل الإدارة على تطبيق واختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التي ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية .^٨

(٥) **التطابق مع توقعات المحللين الماليين :** حيث نسخ تحديد الكل الإعلان عن أرباح الشركات بما يتفق مع توقعاتهم حتي يبدو هم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه ، حيث إذا وعدت إحدى الشركات بتحقيق هدف ما ونجحت في ذلك فإنه من غير المنطقي أن تقوم البورصة بمعاقبته ، ولكن ظهرت مشكلة في أنه إذا قامت مجموعة من الشركات بالإنحراف قليلاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونجحت في ذلك فإنه سرعان ما يصبح هذا التصرف قاعدة للصناعة ، وهناك جانب آخر في المشكلة وهو أن أساليب إدارة الأرباح والمحاسبة الابتكارية في حالة تغير وتطور مستمرين.

⁸ Dr. Bhasin , M, L, " Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector Sector: An Empirical Study" . International Journal of Management Sciences and Business Research, College of Business Universiti Utara Malaysia Sintok, Malaysia, Vol-4, Issue 10 , Oct-2015 , Pp37-39

٦) **الاستجابة لضغوط حملة الأسهم:** حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إعطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارات أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) وبذلك يكون من مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيمة السهم من خلال القوائم المالية التي تعلنها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة الملاك .

٧) **إستيفاء شروط الدين:** يعمل المقرضون والبنوك الدائنة عادة على وضع شروط تقيد من قدرة الإدارة على إجراء توزيعات أرباح في حالات معينة ، أو الحصول على قروض جديدة أو عمل إستثمارات خطيرة ، وذلك عند عقد القرض ولذلك فإن الشركات المقترضة عندما تجد أنها لن تستطيع استيفاء هذه الشروط فإنه قد تعمل على إتباع أساليب المحاسبة الإبتكارية بحيث تستطيع أن تجتاز مثل هذه الشروط .

٨) **تحقيق وفورات ضريبية:** حيث تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل من خلال انتهاج استراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف وذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي ، لذلك تتضمن قوانين الضرائب في كافة دول العالم فقرات تتعلق بالعقوبات عن عمليات التلاعب من شأنها تخفيض مقدار الضريبة على الممول .^٩

٩) **تجنب التكاليف السياسية:** تقع الشركات كبيرة الحجم أو التي تحقق أرباحاً ضخمة تحت نظر السلطات المسؤولة في الدولة وأيضاً تحت نظر الجمهور ، وتثار بشأنها قضايا مثل : الاحتكار أو التلاعب أو اتباع أساليب الفساد ، ولذلك تعمل مثل هذه الشركات على إتباع الأساليب المحاسبية التي من شأنها تخفيض الأرباح حتي لا تلفت إليها الأنظار وحتى لا تتحمل تكاليف سياسية مثل المساهمة في النفقات الاجتماعية وسداد ضرائب إضافية أو مكافحة التلوث البيئي أو المساهمة في تخفيف الام الناس عند حدوث الكوارث وغير ذلك من التكاليف السياسية .

١٠) **محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة:** تعمل بعض الإدارات خاصة عند تغيير الإدارة القديمة بالإدارة الجديدة على محاولة جعل السنة المالية السابقة للإدارة القديمة في اسوأ صورة بمعنى تحميل هذه السنة بجميع النفقات وجميع الخسائر المحتملة وهي ما يطلق عليه " احتياطات الكعكة " والتي تعني أن جميع الخسائر الرديئة يجب تحميلها على هذه السنة ، وحتى إذا حدث بعد ذلك أي تقدم تبدو الإدارة الجديدة في صورة أفضل .

^٩ بالرقمي تيجاني ، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر ، العدد ١٢ ، ٢٠١٢ ، ص ٣٦ - ٣٨ .

(١١) **تخفيف تقلبات الدخل:** تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل ، فهناك علاقة طردية بين المخاطرة وزيادة التقلب ، ولذلك تعمل إدارات الشركات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح ، وفي سبيل ذلك إذا وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل بحيث تقلل هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوى الربح عن المستوى العادي ، وهو ما يعرف بأسم تمهيد الدخل أو تسوية الدخل .

(١٢) **تقوية إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** قد تسمح قوانين بعض الشركات من ان يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول اسهم شركاتهم بحرية كباقي المساهمين ، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرين من حاسبة الابداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية الى السوق الأمر الذي يقوى فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لاجبار الشركة .

٢- الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تناولت العديد من الدراسات الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ويمكن إستعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :

١- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وإستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

٢- إستخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ ، ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات ، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .

^١ طارق حماد المبيضين ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين) ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التيسير ، بسكرة ، الجزائر ، العدد ٨ ، ٢٠١٠ ، ص ٨٩.

٣- يمكن إدخال الصفقات الإصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة ، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب البيع والتأجير المرتد أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد .

٤- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود إختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

المطلب الثاني

دور المراجع في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار مجموعة من النشرات والمعايير في محاولة لشرح مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، وتطورت هذه المعايير في السنوات الأخيرة لدعم قدرات المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش، وذلك على النحو التالي :

١- نشرة معايير المراجعة رقم (١) الصادرة عن لجنة إجراءات المراجعة في نوفمبر عام ١٩٧٢م:

أوضحت النشرة بأنه يجب على المراجع أن يكون مدركاً لإمكانية وجود الغش أثناء إجراء الفحص العادي، ويجب عليه أن يفصح عن ذلك الغش إذا كان هاماً بشكل كافٍ للتأثير على رأيه عن القوائم المالية، وفحصه الذي يتم في ضوء معايير المراجعة.

^١ علي محمد الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، ورقة عمل ، ٢٠٠٨ ، ص ٩ .

^١ محمد السيد محمد الصغير ، استخدام الشبكات العصبية في تطوير نموذج مراجعة لتفعيل دور المراجع الخارجي في كشف الممارسات الاحتيالية في التقارير المالية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، ٢٠١١ ، ص ١٦٠ - ١٦٣ .

وبالرغم من أن تلك النشرة قد أفصحت عن اهتمام أكبر بغش واحتيال الإدارة ، إلا أنها لا زالت أسلوباً سلبياً وغير قاطعاً.

٢- نشرة معايير المراجعة رقم (١٦) الصادرة في يناير عام ١٩٧٧م:

اهتمت النشرة بالتمييز بين التحريف المتعمد وغير المتعمد في التقارير المالية، وأكدت على حقيقة أن المراجع يكون مسؤولاً داخل حدود عملية المراجعة عن البحث عن الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية ، وأن يبذل العناية المهنية المطلوبة في فحصه، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني لديه أثناء فحصه وأن يأخذ في اعتباره إمكانية وقوع المخالفات.

ومع ذلك لم تلاق هذه النشرة قبولاً عاماً لدى مستخدمي القوائم المالية الذين توقعوا توسيع مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الغش والمخالفات وليس البحث عنها فقط.

٣- نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) الصادر عن مجلس معايير المراجعة عام ١٩٨٨ :

استجابة للانتقادات الموجهة إلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة ومعياري المراجعة رقم (١٦) بصفة خاصة ومع إزداد توقعات المجتمع تجاه توسيع مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات، تم إصدار معيار المراجعة رقم (٥٣) بعنوان مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها " وقد نص المعيار على أنه يجب على المراجع تقييم مخاطر وجود أخطاء ومخالفات، قد تؤدي إلى تشويه القوائم المالية، وبناءً على تقييم تلك المخاطر يجب أن يتم تصميم برنامج المراجعة الذي يوفر التأكيد المعقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية ذات التأثير على القوائم المالية، وأن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في مرحلة تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج إجراءات المراجعة، وأن يمارس قدر ملائم من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقاً لمفهوم التأكيد المعقول.

وفيما يتعلق بالتقرير عن الغش، فقد حدد المعيار أنه إذا انتهى المراجع إلى أن القوائم المالية قد تأثرت جوهرياً بسبب الغش فعليه أن يصمم على إعادة فحص القوائم المالية، ويبدى تقريراً مقيداً أو عكسياً بشأن القوائم المالية مفصلاً عن كافة الأسباب الجوهرية لرأيه ، و بالرغم من أن نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) قد تضمنت العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقييم مخاطر حدوث تحريفات هامة في القوائم المالية نتيجة للمخالفات التي ارتكبت، إلا أنها لم توفر إرشادات عن الأهمية النسبية لتلك العوامل أو عن كيفية استخدامها. ومما يؤكد على ذلك تزايد حالات التقاضي ضد المراجعين، مما يعد دليلاً على استمرار وجود فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، والتي ترتب عليها أن مكاتب المراجعة الستة الكبار قد تحملت في عام ١٩٩١م فقط مبلغ ٤٤٧ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا

وتسويتها، ويمثل هذا المبلغ ٩ % من إيرادات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت هذه النسبة قد بلغت ٧,٧ % في العام السابق، ويعود السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجعين على اكتشاف حالات الغش، كما أن مكاتب المراجعة أوضحت أن إجمالي المصاريف التي تحملتها نتيجة الدعاوى القضائية بلغت ١١ % من إجمالي إيراداتها.

٤- نشرة معايير المراجعة رقم (٨٢) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة عام ١٩٩٧ :

صدر هذا المعيار بعنوان " مراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية " ، وتضمن هذا المعيار لأول مرة كلمة غش على عكس المعايير السابقة والتي استخدم فيها مصطلح مخالفات، وقد ميز المعيار بين نوعين من الغش هما: إعداد التقرير المالي الاحتيالي، وسوء استخدام الأصول. وقد تميز هذا المعيار في توفيره إرشاد عملي واسع عن دراسة الغش عند أداء مراجعة القوائم المالية، كما عزز قدرة المراجع على الوفاء بمسؤوليته في تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على بيانات كاذبة سواء بطريق الخطأ أو الغش.

وتتمثل المتطلبات الأساسية لهذا المعيار في الآتي:

١- حتمية قيام المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة، بهدف الحصول على ضمان معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري نتيجة الخطأ أو الغش.

٢- يجب أن يقوم المراجع بتصميم إجراءات المراجعة التي يتعين أداؤها لتقييم مخاطر التحريف الجوهري الناشئة بسبب الغش

٣- يجب أن يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت النتائج المتجمعة لإجراءات المراجعة، تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش عند تخطيط عملية المراجعة.

٣- توثيق كل من تقييم المراجع لمخاطر غش الإدارة، بالإضافة على ردود أفعاله واستجابته المرتبطة بذلك، وتوصيل نتائج التوثيق إلى الإدارة، ولجان المراجعة والأطراف الأخرى.

كما تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند تقييم مخاطر الغش وتصنفها ضمن ثلاثة مجموعات تتمثل في

أ- خصائص الإدارة ومدى تأثيرها على البيئة الرقابية.

ب- ظروف الصناعة.

ت- الخصائص التشغيلية والاستقرار المالي.

إلا أن المعيار لم يحدد الأهمية النسبية لهذه العوامل، وترك ذلك للمراجع بحسب تقديره المنتهي. كما أن المعيار رقم (٨٢. SAS No) لا يلبي طموحات مجتمع الأعمال، فيما يتعلق بمسؤولية المراجع بخصوص اكتشاف الغش، وإنما قدم مجموعة من الإرشادات للمراجعين من أجل زيادة الاهتمام بعملية الغش.

كما يؤخذ على هذا المعيار أنه قصر مسؤولية المراجع في التقرير عن الغش لأطراف محددة مثل لجان المراجعة أو مجلس الإدارة، بالإضافة إلى التركيز على غش الإدارة وإهمال غش العاملين. لهذا فهو لم يسهم بشكل ملحوظ في تضيق نطاق الفجوة بين الإدارة والمراجع المطالب بتقديم الضمان المعقول على صحة القوائم المالية.

٥- نشرة معايير المراجعة رقم (٩٩) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة عام ٢٠٠٢ م

مع تزايد المخالفات المحاسبية ، وانحياز العديد من الشركات الأمريكية الكبرى في أسواق رأس المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم الغش في الكثير من المنشآت نشاط الاهتمام بمسؤولية المراجعين في ميدان اكتشاف الغش مرة أخرى، وقرر مجلس معايير المراجعة إصدار معيار جديد هو (٩٩ SAS NO) . لقد صدر هذا المعيار في ٢٨ فبراير ٢٠٠٢م، ليحل محل معيار المراجعة رقم (٨٢) بذات العنوان. ويهدف هذا المعيار (٩٩) إلى تحديد المعايير وتوفير الإرشادات للمراجعين للوفاء بمسؤولياتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. أي أنه لا يغير أيًا من مسؤوليات المراجع ، بل يضيف بعض المفاهيم والمتطلبات والارشادات الجديدة للمراجع، والتي إذا ما تم تبنيها، يؤدي إلى تغيير جوهري في أداء المراجع، ومن ثم تحسين احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية الناشئة عن الغش، هذا بالإضافة إلى أن الاعتماد على هذا المعيار سيؤدي إلى تركيز متزايد من المراجع عن Professional Skepticism عند دراسة مخاطر الغش أثناء مراجعة القوائم المالية، كما يوفر هذا المعيار إرشادا بخصوص إخطارات المراجع بشأن الغش إلى كل من الإدارة ولجان المراجعة وأي جهات أخرى .

وبهذا فإن صدور المعيار (٩٩ SAS, No) متضمناً مجموعة من الأساليب بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش يدعم من ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات مهنة المراجعة ويحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

^١ احمد محروس محمد عثمان ، دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش و التقرير عنه ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١٣ ، ص ٨ - ٢٠.

المبحث الثالث

الاطار العملي

أولاً: الاجراءات المنهجية للدراسة الاحصائية

المنهج المتبع في هذه الدراسة المنهج الكمي غرض اختبار فرضيات الدراسة ومن اجل التأكد من صدق وجودة المطابقة وثبات النموذج المفاهيمي تم الاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS .

١ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الموجودين في العراق ، وبهدف اجراء الدراسة تم اخذ عينة عشوائية قدر حجمها بـ ٤٥ شخصاً ، وقد تم توزيع الاستبيانات عليهم ، تم استخدام ٤٠ استمارة في التحليل اي ٨٩% من اجمال الاستمارات ، اما الاستبيانات المتبقية اجابتها غير مكتملة وبالتالي تم استبعادها من التحليل .

٢ - اداة جمع البيانات:

يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لاكتشاف وقياس سبب وتأثير التفاعل بين متغيرات الدراسة ، ولانه يتيح للباحثين جمع عدد كبير جداً من المعلومات المتعمقة من عينة الدراسة .
الاداة المستخدمة في هذه الدراسة هي الاستبيان كأسلوب مسح لتحقيق دف الدراسة ، تم تقسيم الاستبيان الى قسمين : يمثل القسم الاول المعلومات الديموغرافية عن كل مجيب ، وفي القسم الثاني الهدف من معرفة تصور المستجيب عن كل متغير داخل النموذج ، وهي احد الادوات التي يعتمد عليها المنهج الكمي ، وهذا الاخير يتميز باستخدام مجموعة من البرامج الاحصائية في تحليل البيانات ، الاستبيان تم بنائه وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح من (١ لا اوافق بشدة - ٥ اوافق بشدة) ، كمتطلبات للتحقق من صحة محتويات اداة البحث الكمي ، تم اختيار العناصر بناءً على مراجعة شاملة للادبيات السابقة وتقييمها من قبل العديد من الباحثين الاكاديميين لتجنب اي خطأ يمكن ان يؤثر سلباً على النتائج .

٣- تحليل البيانات :

أ. اختبار صدق وثبات اداة الدراسة

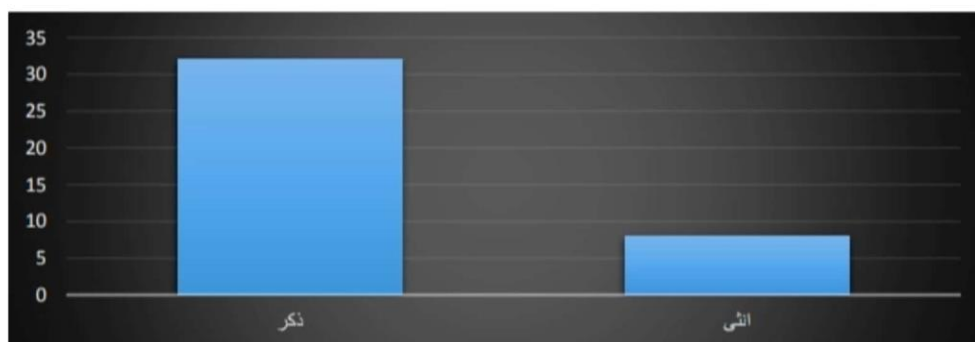
معامل الثبات ألفا كرونباخ	اجمالي فقرات الاستبيان
٠,٨٤٩	٢٦

نلاحظ ان قيمة الثبات الكلي للمتغيرات بلغت (٠,٨٤٩) ، بما يدل على وجود ثبات عالي بين محاور الاستبيان ، فإذا كان معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر او يساوي (٠,٦٠) نقول ان اداة الدراسة تتميز بالثبات وتخضع لدرجة اعتمادية عالية بمعنى اذا تم توزيع هذا الاستبيان على نفس افراد العينة مرة اخرى لتوصلنا الى نتائج مطابقة بشكل كامل تقريباً .

ب. المتغيرات الديموغرافية

• متغير الجنس:

الشكل (١): توزيع الافراد حسب متغير الجنس



يوضح لنا الشكل توزيع مفردات عينة البحث حسب متغير الجنس، حيث ان نسبة الذكور في قائمة الاستبيان تفوق بكثير نسبة الاناث، اذ ان عدد الذكور بلغ (٣٢) فرد وهو ما يعادل نسبة ٨٠% بينما بلغ عدد الاناث (٨) افراد ، اي ما يعادل ٢٠% . ومن هذه النتيجة نتوصل الى خلاصة هي ان اغلبيه ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في بغداد هم من الذكور ، ويرجع هذا الى صعوبة المهنة ومسؤولياتها .

خبرة ، اما النسبة المقدرة بـ ٤٢,٥% فهي تخص الافراد الذين تتجاوز خبرتهم ١٥ سنة ، وهي نسبة مطمئنة ، ومنه نتوصل الى انه يمكن الاعتماد على نتيجة البحث لان افراد عينة البحث تتمتع بخبرة مهنية عالية ، تساعد في اتخاذ قرارات صائبة .

ت. نتائج التحليل الوصفي لاجابات افراد العينة

- المحور الاول: اجراءات وتقنيات المحاسبة الابداعية

للجابة على فرضيات هذه الدراسة قمنا بتوزيع ٤٥ استمارة على مجموعة من مكاتب المحاسبين والخبراء المحاسبين الموجودين في بغداد ، ثم تم تحليل هذه الاستبانات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS ، اي تم تحليل استبيان يتكون من ٢٦ فقرة مقسمة لمحورين كالآتي :

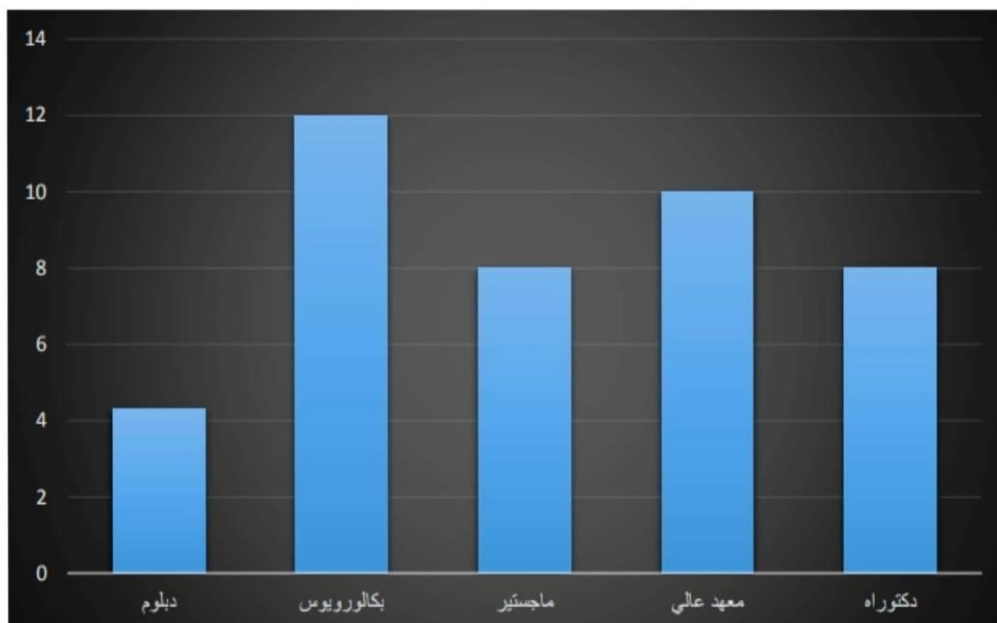
المحور الاول: يتضمن اجراءات المحاسبة الابداعية والذي يشمل ١٤ فقرة.

المحور الثاني: يتضمن دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على ١٢ فقرة .

الاول : اجراءات ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية في بغداد		
١,١٧٩	٣,٧٢	المحاسبة الابداعية تحسن صورة المركز المالي للمؤسسة من اجل الحصول على مصادر التمويل
١,٣٩٦	٣,٢٢	من دوافع المحاسبة الابداعية التهرب الضريبي
١,١٩٩	٣,٤٤	تؤثر اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات
١,٥٣٨	٣,٣٣	من دوافع المحاسبة الابداعية المبالغة في تقدير قيمة الاصول الغير ملموسة
١,١١٢	٣,٥٣	من اساليب المحاسبة الابداعية اعتماد اسعار صرف غير صحيحة

متغير المستوى التعليمي:

الشكل (٢) : توزيع الافراد حسب متغير المستوى التعليمي



يوضح الشكل توزيع مفردات عينة البحث حسب متغير المستوى التعليمي ، حيث نلاحظ ان عدد الافراد الحاملين لشهادة البكالوريوس هم الاكبر بنسبة ٣٠% ، تليها فئة الافراد الحاملين لشهادة المعهد العالي بنسبة ٢٥% ، ثم تساوى الافراد الحاملين لشهادتي الماجستير والدكتوراه بنسبة ٢٠% ، اما البقية المقدرة بـ ٥% فهي تخص الافراد ذوي شهادة الدبلوم .

متغير نوع الاعتماد

٢,٩٧٢	٥,٠٠	من اساليب المحاسبة الابداعية اعتماد طرق مختلفة لتقدير المخزونات
١,٣٤٧	٣,١٩	من اساليب المحاسبة الابداعية تأجيل اثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة
٠,٦٧٩	٤,٠٠	اساليب المحاسبة الابداعية تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل
١,٥٢٦	٤,٤٧	من اساليب المحاسبة الابداعية تخفيض رقم ايرادات المبيعات في قائمة الدخل عن طريق تأجيل الاعتراف بها
٢,٢٢٤	٣,٣٨	تضخم رقم تكلفة البضاعة المباعة في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) لتخفيض الارباح
٣,٤٩٧	٤,٥٤	من اساليب المحاسبة الابداعية دمج نصيل الشركة الام من ارباح شركاتها التابعة او الزميلة دون الافصاح عنها
٢,٦٨١	٤,٨٦	تسديد القروض قصيرة الاجل عن طريق الاقتراض بهدف تحسين نسب السيولة وصافي رأس المال العامل
١,٥٠٦	٢,٩٧	اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح الجاري
٠,٩٩٨	٣,٩٤	اهمال الافصاح عن الخصوم الطارئة او المشروطة
١,٠٤٦	٣,٦٦	المحور الاول: اجراءات ممارسة المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية في بغداد

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان مستوى الاجابات المتعلقة باجراءات المحاسبة الابداعية مرتفع حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور ٣,٦ وهو ما يوافق درجة الارتفاع وفقاً لمقياس التحليل ، وهو ما يثبت صحة الفرضية التي مفادها ان الشركات العراقية تمارس المحاسبة الابداعية.

المحور الثاني: المهام الواجب القيام بها من طرف المراجعة الخارجية للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية		
حرف المعياري	المتوسط الحسابي	
١,٧٦٥	٣,٥٤	للمراجعة الخارجية دور هام في اصدار الشركة لقوائم مالية خالية من اي تحريف او تلاعب
٢,٩٥٢	٤,٣٦	تقوم المراجعة بالتبليغ عن جميع التجاوزات المتعلقة بتطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية او التغيير في التقديرات المحاسبية
٠,٩٩٤	٣,٧١	وعي المدقق الخارجي يؤدي الى التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية لضمان جودة القوائم المالية لمستخدميها
٢,٥٠٦	٤,٥٠	يبدل المدقق جهده لكشف الاخطاء الموجودة في القوائم المالية
٢,٤٠٦	٥,٨٦	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الابداعية تعود لفشل مدقق الحسابات لا عملية التدقيق
١,٥٣٨	٦,٦٧	عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الابداعية يعود لعملية التدقيق وليس لفشل مسؤول الحسابات

٢,٤٩١	٥,٩٧	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لاصناف الاصول
١,٥٣٨	٦,٦٧	من طرق الحد من اثار المحاسبة الابداعية الاشارة في التقرير الى طريقة تقييم المخزون على البيانات المالية والسبب وراء هذا التغيير
٢,٠٨٣	٣,٨٣	من طرق الحد من اثار المحاسبة الابداعية التحقق من اسعار الصرف في تاريخ القوائم المالية
٢,٢٣	٤,١٧	من طرق الحد من آثار المحاسبة الابداعية ان المدقق الخارجي يتحقق من عدم ادراج مكاسب سنوات السابقة ضمن الارباح
٠,٩٤٣	٣,٥٣	من طرق الحد من اثار المحاسبة الابداعية التحقق من مدى توافر وجود شروط الرسلة في المصروف التشغيلي
٠,٩٧٩	٣,٦١	من طرق الحد من اثار المحاسبة الابداعية التحقق من سبب تغير طريقة الاهتلاك
٠,٧١٠	٤,١٢	المحور الثاني: المهام الواجب القيام بها من طرف المراجعة الخارجية للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية

من خلال الجدول اعلان نلاحظ ان مستوى الاجابات المتعلقة بالمهام الواجب القيام بها من طرف المراجع الخارجي للتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية مرتفع ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور ٤,١٢ وهو ما يوافق درجة الارتفاع وفقاً لمقياس التحليل ، وهو ما يدل على وجود دور فعال للمراجعين العراقيين في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية .

١. اختبار صحة فرضيات الدراسة

- الفرضية الاولى:

H0 ... نفترض انه لا يوجد استخدام لاجراءات المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية.

H1 ... نفترض انه يوجد استخدام لاجراءات المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية.

البيان	وسط الحسابي	تراف المعياري	Sig
الشركات العراقية اجراءات المحاسبة الابداعية	٣,٦٦	١٥,٧٢	٠,٠٠٠

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان مستوى الاجابات المتعلقة بممارسة الشركات العراقية لاجراءات المحاسبة الابداعية جداً مرتفع ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور ٣,٦٦ ، وهو ما يوافق درجة الارتفاع وفقاً لمقياس التحليل ، وهو ما يثبت صحة الفرضية الاولى بحيث لا يوجد استخدام لاجراءات المحاسبة الابداعية في الشركات العراقية .

- الفرضية الثانية : هناك علاقة عكسية بين مستوى اداء المراجع الخارجي لعملية المراجعة الخارجية واتباع الشركات العراقية لاجراءات المحاسبة الابداعية .

H0 ... لا توجد علاقة عكسية بين مستوى اداء المراجع الخارجي لعملية المراجعة الخارجية واتباع الشركات العراقية لاجراءات المحاسبة الابداعية.

H1 ... توجد علاقة عكسية بين مستوى اداء المراجع الخارجي لعملية المراجعة الخارجية واتباع الشركات العراقية لاجراءات المحاسبة الابداعية.

البيان	وسط الحسابي	تراف المعياري	Sig
مدى فاعلية مهام المراجع الخارجي في التقليل من المحاسبة الابداعية	٤,١٢	٢٦,١٢	٠,٠٠٠

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان مستوى الاجابات المتعلقة بدور المراجع الخارجي في الخد من ممارسات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية مرتفع حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذا المحور ٤,١٢ ، وهو ما يوافق درجة الارتفاع وفقاً لمقياس التحليل ، وهو ما يدل على وجود دور فعال لقيام المراجع الخارجي بهتمته في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

ومن خلال ما تم ذكره في هذا البحث نصل الى نهايته وقد تحصلنا على مجموعة من النتائج وهي كما يلي :

١. يؤثر دور المراجع الخارجي تأثيراً عكسياً في ممارسات المحاسبة الإبداعية .
٢. فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، كما يؤثر تأثيراً طردياً في جودة التقارير المالية .
٣. فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة ، ويتحقق ذلك من خلال الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي من خلال تطبيق الإجراءات والاختبارات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات .
٤. توفير معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة مثل : الملاءمة ، والثقة، والقابلية للمقارنة .
٥. و تحسين تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة

ثانياً: التوصيات

ومن التوصيات التي نطرحها:

١. تدريب وتطوير مراجعي الحسابات بشكل مستمر والعمل على اطلاعهم على أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
٢. إن أكثر المنشآت التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية هي المنشآت المتعثرة ، مما يتطلب من مراقب الحسابات الخارجي إيلاء عناية خاصة نحو هذه الممارسات ومن ثم الكشف عن آثارها الجسيمة على القوائم المالية.
٣. أن تمارس جهات الرقابة والإشراف دورها في الرقابة على المهنة ووضع التشريعات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة وكذلك تطبيق الجزاءات على من يرتكبها.

المصادر

١. احمد محروس محمد عثمان ، دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش و التقرير عنه ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١٣ .
٢. باخجة عبد الله محمد طالب ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة السليمانية ، العراق ، ٢٠١٣ .
٣. بالرقى تيجاني ، المحاسبة الإبداعية : المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سطيف ، الجزائر ، العدد ١٢ ، ٢٠١٢ .
٤. رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، دراسة ميدانية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد ٢٦ ، العدد ٢ ، ٢٠١٠ .
٥. طارق حماد المبيضين ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين) ، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، بسكرة ، الجزائر ، العدد ٨ ، ٢٠١٠ .
٦. طارق عبد العال حماد ، المحاسبة الابتكارية دوافعها - اساليبها - اثارها ، الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١١ .
٧. علي محمد الخشاوي ، محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، ورقة عمل ، ٢٠٠٨ .
٨. ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن ، ٢٠٠٩ .
٩. المحاسبة الإبداعية ، ورقة عمل ، ٢٠١٢ .

١٠. محمد السيد محمد الصغير ، استخدام الشبكات العصبية في تطوير نموذج مراجعة لتفعيل دور المراجع الخارجي في كشف الممارسات الاحتيالية في التقارير المالية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، ٢٠١١ .
١١. ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى ادراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير في كلية الاعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، ٢٠١٣ .
12. Dr. Bhasin , M, L, " Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector Sector: An Empirical Study" . International Journal of Management Sciences and Business Research, College of Business Universiti Utara Malaysia Sintok, Malaysia, Vol-4, Issue 10 , Oct-2015.
13. Shah . S.Z ,et.al " Use or Abuse of Creative Accounting Techniques " ,International Journal of Trade, Economics and Finance , vol 2 , No6 ,2011.