

العنوان:	التزام المراجع الخارجى بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية
المصدر:	مجلة جامعة كسلا - السودان
المؤلف الرئيسي:	محمد، عمر السر الحسن
مؤلفين آخرين:	زيدان، نور الدين قسم الله، الشريف، هشام محمد أحمد، علي، محمد أحمد محمد(م. مشارك)
المجلد/العدد:	ع7،6
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الصفحات:	201 - 152
رقم MD:	758937
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EduSearch, EcoLink, HumanIndex
مواضيع:	المراجعة الخارجية ، الإفصاح المحاسبي ، المعلومات المحاسبية ، النظم المحاسبية ، التقارير المالية ، السلوك المهني ، المحاسبة الإبداعية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/758937">http://search.mandumah.com/Record/758937</a>

## التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية

**عمر السراحيسن محمد**

أستاذ مساعد - معهد الإدارة العامة - المملكة العربية السعودية

**نورالدين قسم الله زيدان**

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة والتمويل - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة كسلا - السودان

**محمد أحمد محمد علي**

أستاذ مشارك - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزعيم الأزهرى - السودان

**هشام محمد أحمد الشريف**

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة البحر الأحمر - السودان

### مستخلص الدراسة

تتمثل مشكلة البحث في انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين لضعف التزامهم بقواعد السلوك الأمر الذي ترتب عليه تلاعب بعض الشركات في بنود القوائم المالية وإظهار أرقام ومسميات غير حقيقية لتحقيق العديد من الدوافع بالرغم من تأكيد المراجع الخارجي على مصداقية هذه البنود، هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة قواعد السلوك المهني وتوضيح دورهما في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، واعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى أن عدم إلمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية قلل من كفاءة أداء المراجع الخارجي مما يشكك في رأيه حول مصداقية القوائم المالية، عدم استقلالية لجان المراجعة بالمصارف عن الإدارة التنفيذية أضعف دور اللجنة الرقابية وساعد على انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وعدم وضوح المسؤولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة قلل مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف مما ساعد على حدوث فجوة التوقعات، وأوصت الدراسة بضرورة استقلالية وإلمام لجنة المراجعة بالمبادئ المحاسبية لرفع كفاءة عملية المراجعة وأداء المراجع الخارجي، وتوضيح المسؤولية القانونية المرتبطة بتقرير لجنة المراجعة لزيادة مستوى الشفافية في التقارير المالية للمصرف للحد من فجوة التوقعات.

## **Commitment of External Auditor to the Rules of Conduct and their Role in the Reduction of the Practices of Creative Accounting Methods- Field Study**

**Omer Alsir Alhasan Mohammed**

Assistant Professor– Institute of Public Administration – Kingdom of Saudi Arabia

**Noureldeen Gsmallah Zaidan**

Assistant Professor– Accounting & finance Department – Faculty of Economics & Administrative Sciences – University of Kassala – Sudan

**Mohammed Ahmed Mohammed Ali**

Associate Professor– Accounting Department– Faculty of Economics & Administrative Sciences –University of Alzaaim Alazhri –Sudan

**Hesham Mohammed Ahmed**

Assistant Professor– Accounting Department – Faculty of Economics & Administrative Sciences – Red Sea University – Sudan

### **Abstract**

The research problem was the low professional performance of external auditors level because of the weakness of their commitment to the rules of conduct which resulted in manipulation of some companies in their financial statements and show wrong items and names to achieve many motives in spite of the confirmation of external auditor. This study aimed to analyze and study the rules of professional conduct and to clarify their role in the reduction of the practices of creative accounting methods. The study is based on a questionnaire as a tool for data collection. The study found that the lack of knowledge of audit committee with accounting principles reduced the efficiency of the external auditor performance, which affect his opinion on the credibility of the financial statements, the lack of independence of audit committees from executive management undermined the role of the supervisory committee and helped to lower the professional performance of the external auditor, and the lack of legal liability associated with the report of the audit committee reduced the level of transparency in financial reporting, which helped to create expectations gap. The study recommended the need for independence and knowledge of the audit committee with accounting principles to raise the efficiency of the auditing process and the performance of the external auditor, clarify the legal liability associated with the report of the audit committee to increase the level of transparency in financial reporting to eliminate the expectations gap.

## مقدمة:

تهتم مهنة المراجعة بالفحص الإنتقادي المنتظم لأنشطة المنشآت بقصد إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية لهذه المنشآت للتأكد من مطابقتها لواقع المنشأة، باعتبار أن مهنة المراجعة قائمة على الوكالة وأن المراجع وكيل عن المجتمع في رأيه فإنهم ينتظرون منه أداء عملة بكفاءة مهنية عالية والتزامه بقواعد السلوك المهني لبذل العناية المهنية الكاملة خاصة بعد انهيار بعض الشركات ذات الثقل الاقتصادي الكبير، وارتباط هذا الانهيار بالتلاعب في حسابات تلك الشركات لذلك لا بد من توفير الاستقلال للمراجع الخارجي عند أدائه لعمله بهدف منع حالات التلاعب والتضليل التي تمارسها الإدارة بغرض التلاعب في الأرباح وهو ما يعرف (المحاسبة الإبداعية)، لتحقيق العديد من الدوافع منها الشخصية ودوافع سوق رأس المال والدافع التعاقدية والتهرب الضريبي مستخدمة في ذلك العديد من الأساليب والطرق التي يصعب اكتشافها، لذلك تأتي هذه الدراسة لتوضيح مدى مساهمة التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين لضعف التزامهم بقواعد السلوك الأمر الذي ترتب عليه تلاعب بعض الشركات في بنود القوائم المالية وإظهار أرقام ومسميات غير حقيقية لتحقيق العديد من الدوافع بالرغم من تأكيد المراجع الخارجي على مصداقية هذه البنود، ويمكن إبراز مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة بين انخفاض مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي وظهور

ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2. هل الالتزام المهني للمراجع بقواعد وآداب السلوك المهني يساهم في الحد

ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في:

1. تناول البحث موضوع حيوي وهام يؤثر على مصداقية القوائم المالية ويرفع من مستوى الثقة بين المساهمين والمراجعين الذين يتولون تيسير ومراقبة الأداء المالي.

2. يسعى البحث لتقليل الدوافع الذاتية للمحاسبين وصولاً لقوائم مالية سليمة، وهو يصب في خانة تحسين الأداء المالي والوصول لمستوى عالي من الشفافية المالية للمنشآت.

أهداف البحث: تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. التعرف على أسباب انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
2. التعرف على الأدوات التي تعمل على تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي بالقدر الذي يمكنه من التعرف بيسر على الممارسات الإبداعية للمحاسبين.
3. ضمان صحة القوائم المالية الخاضعة للمراجعة من خلال الأدوات التي تعمل على تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجي بالقدر الذي يمكنه من التعرف بيسر على الممارسات الإبداعية للمحاسبين.

منهجية البحث:

اعتمد الباحثون على المنهج الاستنباطي: لتحقيق محاور البحث ووضع فرضياته والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة والمنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة الميدانية وتوضيح ظاهرة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ومعرفة دوافعها والتبؤ عن دوافعها في حالة حدوثها مستقبلاً، وكيفية الحد منها من خلال التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني.

**فرضيات البحث:** يختبر البحث الفرضيات التالية:

1. انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي يساهم في نمو ظاهرة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
2. التزام المراجع الخارجي بآداب وقواعد السلوك المهني يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**أدوات جمع البيانات:** تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

1. الأدوات الثانوية: الكتب، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية، الإنترنت.
2. الأدوات الأولية: الاستبانة.

**حدود البحث:** الحدود الزمانية: 2015م .

الحدود المكانية: الخرطوم عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالخرطوم.

**الدراسات السابقة:**

يعرض الباحثون عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة للاستفادة منها في مشكلة الدراسة ومناقشة نتائجها وتوضيح الفرق بينها وبين الدراسة الحالية وفق المنهج التاريخي كما يلي:

1. دراسة: **عويضة(1997م) :**

تمثلت مشكلة الدراسة في أن القرارات التي يتم اتخاذها من قبل مراقبي الحسابات لا يكون اعتمادهم فيها فقط على المعايير والأسس العلمية بل هنالك دوافع أخرى أخلاقية أو غير ذلك والنتائج المترتبة على تلك القرارات، هدفت الدراسة إلى إبراز دور الاعتبارات الأخلاقية في قرارات مراقبي الحسابات والمراجعين لدى قيامهم بأداء مهامهم المهنية باعتبارهم وكلاء عن الملاك، توصلت الدراسة إلى أن الاهتمام بالمعايير المهنية عند القيام بالعمل المهني ضرورة من ضروريات الممارسة العملية، وأن الالتزام بالقيم الدينية ومواثيق الشرف المهنية في مجال المراجعة تحض على الصدق والأمانة في الأعمال والتقارير لتأثيرها على مصالح فئات عديدة .

## 2. دراسة: سالم (1998م):

هدفت الدراسة لمعرفة العلاقة بين مصداقية القوائم المالية السنوية محل الفحص والمراجعة ودرجة اعتماد مجالس إدارات الشركات المساهمة على لجان مراجعة تابعة لها يدخل ضمن تشكيّلها بعض الأعضاء الخارجيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة توافر نوعي الخبرة الداخلية والخارجية في تشكيل مجلس إدارة الشركات المساهمة ولهذا يلزم أن يتم تعيين عدد من الأعضاء الخارجيين من ذوي الخبرة والكفاءة لتوفير الثقة والمصداقية في القوائم المالية وضمان عدم وجود غش أو تحريف في القوائم المالية.

## 3. دراسة: عبيد (2004م):

هدفت الدراسة إلى دراسة ظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة من حيث إدراك دوافعها وكيفية قياسها والتعرف على آثارها المحتملة فضلاً عن عمل دراسة ميدانية للاستدلال على وجود الظاهرة بالفعل من واقع فحص الممارسات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة الشركات لظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض معينة للإدارة قد تؤثر بالسلب على مصداقية المعلومات التي تنتشر بالقوائم المالية لذلك يستلزم الأمر إعادة النظر في بعض القواعد والمعايير المنظمة للمحاسبة وسبل الرقابة عليها للوفاء بتوقعات مستخدمي تلك المعلومات.

## 4. دراسة: (KARAMANOU &amp; VA F E A S, 2005):

ركزت الدراسة على العلاقة بين مجالس إدارة الشركة، لجنة المراجعة، هيكل الملكية على ووجود، إحكام، دقة تنبؤات الإدارة للأرباح، وإدراك سوق الأوراق المالية لقيمة هذا التنبؤ، وتوصلت إلى أن الشركات ذات آليات الحوكمة الفعالة أكثر تفضيل لعمل أو تحديث لتنبؤات الإدارة، كما أن الحوكمة الفعالة تكون مرتبطة بشكل قوي مع احتمالية تنبؤ الإدارة في مواجهة الأخبار السيئة. وأن وجود مجالس إدارة ولجان مراجعة أكثر كفاءة يرتبط بدقة تنبؤ أكبر.

## 5. دراسة: (Hunton &amp; other, 2006) :

ركزت الدراسة على اختبار ما إذا كانت الشفافية الأكبر في تقارير الدخل الشامل أيضاً تقلل من احتمالية انشغال المديرين بعملية إدارة الأرباح، خلصت الدراسة إلى أن الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاءلت بشكل هام لكنها لم تلغي محاولات إدارة الأرباح وأنه عندما تكون أرباح المشروع أقل (أكبر) من تنبؤات إجماع المحللين، المشاركون يبيعوا الأوراق المالية التي تزيد (تقلل) الأرباح.

## 6. دراسة: خليل (2006م) :

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى وجود ممارسات لأنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، وبيان حجم هذه الممارسات، ثم قياس مضامينها التقييمية من خلال توضيح تأثير هذه الممارسات على محددات الدور التقييمي للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بأسعار الأسهم، توصلت الدراسة إلى أن هنالك انتشار وسيادة لظاهرة إدارة الأرباح في أسواق العالم المتقدمة والناشئة على السواء لتحقيق التوازن الأمثل للترتيبات التعاقدية وتعظيم القيمة السوقية لحقوق الملكية، وتهدف دوافع الإدارة من وراء ممارسات إدارة الأرباح إلى تعظيم ثروة الإدارة وتدنية تكاليف التمويل و التكاليف السياسية.

## 7. دراسة: (Jenkins &amp; other, 2006):

هدفت الدراسة اختبار مدى كفاءة مراقبي الحسابات المتخصصين صناعياً في الرقابة على أي انحراف في جودة الأرباح، و ما إذا كان الانحراف واسع الانتشار في جودة الأرباح الذي ظهر خلال فترة أواخر التسعينات بالولايات المتحدة الأمريكية، يمكن أن يتم تخفيفه من خلال تخصص مراقبي الحسابات في صناعة معينة، وخلصت الدراسة إلى وجود زيادة جوهرية في حجم الاستحقاقات الاختيارية وانخفاض جوهرية في معامل استجابة الأرباح في العينة، وهو ما يوضح وجود انخفاض عام في جودة الأرباح.



## 8. دراسة: (Abbott &amp; other, 2006):

هدفت الدراسة لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة وإدارة الأرباح، من خلال الاعتماد على البيانات العامة المتاحة لبورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC، وتوصلت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة تتخفف (تزيد) مع انخفاض (تزايد) الاستحقاقات الاختيارية للدخل، والزيادة في أتعاب المراجعة تربط إيجابياً مع الاستحقاقات الاختيارية التي تكون كبيرة في المنشآت ذات الأرقام العالية للأرباح، وقد عزت الدراسة هذه النتائج إلى قاعدة "تحيز/ تحفظ" مراقب الحسابات، ويظهر هذا التحيز نتيجة عدم انتظام مخرجات الدعاوي القضائية المتعلقة بانخفاض الدخل مقابل إدارة الأرباح لزيادة الدخل.

## 9. دراسة: (Roychowdhury, 2006):

هدفت الدراسة لاختبار ما إذا كان المديرون يقومون بالتلاعب في الأنشطة الحقيقية التي تشمل أنشطة تشغيلية تخضع لسلطة وقرارات الإدارة (إدارة الأرباح من خلال الأنشطة الحقيقية)، لتجنب التقرير عن الخسائر، والتي يقصد بها اتخاذ قرارات وممارسات تتعد عن الممارسات التشغيلية العادية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين ملكية المستثمرين في شكل مؤسسات والتلاعب في الأنشطة الحقيقية وذلك لصعوبة خداع هؤلاء المستثمرين، كما توجد علاقة طردية بين كل من الديون، المخزون، العملاء، فرص النمو والتلاعب في الأنشطة الحقيقية، وأن هناك دليل على أن تلاعب الأنشطة الحقيقية يكون بين الشركات التي تحاول تفادي أخطاء التنبؤات السنوية السلبية.

## 10. دراسة: عسيري(2007م):

هدفت إلى دراسة فيما إذا كانت الشركات المساهمة السعودية تعمل على تمهيد صافي الدخل بهدف التأثير بانطباع إيجابي من وجهة نظر هذه الشركات لدى المستفيدين من المعلومات التي تنشرها هذه الشركات في تقاريرها المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات في العينة تمهد الدخل بنسبة عالية 56%، كما تم البحث

فيما إذا كان هناك أثر لنوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي له الشركة على نشاط التمهيد ولم يوجد أثر جوهري لذلك، وكذلك حجم الشركة مقاساً بمتوسط حجم المبيعات وقد أسفر عن عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة على نشاط التمهيد.

#### 11. دراسة: الناصر(2008م):

هدفت الدراسة للتعرف على القواعد الأخلاقية التي تنظم السلوك المهني لأعضاء مهنة المحاسبة، ومدى التزام المحاسبين القانونيين في اليمن بقواعد السلوك المهني الدولية والمحلية، تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المراجعة وتعيقهم من الالتزام بقواعد السلوك المهني، بالإضافة لمعرفة مدى التزام المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المراجعة بقواعد السلوك المهني، وما أثر ذلك الالتزام في إبداء رأيهم في القوائم المالية، توصلت الدراسة إلى أن توجد العديد من الصعوبات والمعوقات التي تحد من التزام المحاسبين القانونيين بقواعد السلوك المهني، وبالرغم من ذلك ترى الدراسة التزامهم بها، ويوجد تأثير لالتزام المحاسبين القانونيين بقواعد السلوك المهني في إبداء رأيهم في القوائم المالية .

#### 12. دراسة: أحمد(2009م):

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حالات إعداد التقارير المالية الاحتياالية والإدعاء بفشل عملية المراجعة، فإنه يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر برفع وزيادة فاعلية نظم الرقابة الداخلية والتي من شأنها تأمين عدالة عرض القوائم المالية والبعد بها عن الأخطاء والغش، وتوصلت الدراسة إلى أن خصائص الجودة التي تتميز بها لجنة المراجعة يجب مراعاتها عند تشكيل لجان المراجعة بالشركات المساهمة من حيث ألا يقل عدد أعضاء اللجنة عن ثلاثة، وتوافر الخبرة المالية والمحاسبية وتحديد اختصاصاتها وواجباتها واجتماعاتها ونظام العمل، ويكون لها دور فعال في تفعيل نظام الرقابة الداخلية التي يستند إليها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في عملهما.

## 13. دراسة:حامد(2012م):

هدفت الدراسة إلى قياس وتفسير آثار الالتزام لدليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، تمثلت مشكلة الدراسة في قياس وتفسير مدى تأثير قواعد آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات لما لها من أهمية في زيادة كفاءة وفعالية جودة عملية المراجعة، ولتحسين مصداقية مهنة المراجعة ومستقبلها، وتوصلت الدراسة إلى أن السلوك الأخلاقي للمراجعين لا يتأثر بالمستوي التعليمي والوظيفي والحالة الاقتصادية، بل يتأثر بالخصائص الشخصية للمراجعين، الأمر الذي ينعكس بدوره على جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

## 14. دراسة: جمعة(2013م):

هدفت الدراسة لقياس درجة التركيز السوقي في سوق المراجعة وأثره في جودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن سوق المراجعة في مصر يتصف بدرجة مرتفعة من التركيز أعلى من غيره من الأسواق المتقدمة نسبياً حيث أن هنالك مكاتب من مكاتب المراجعة في مصر يسيطران على 98% من السوق أن المكاتب الأكثر استحواذاً هي الأكثر جودة في عملية المراجعة.

## 15. دراسة: بخيت(2014م):

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف اهتمام المراجعين الخارجيين بمعرفة مسؤولياتهم القانونية والأخلاقية عند القيام بعملية المراجعة الأمر الذي يمكن أن يساعد على ظهور أرقام غير حقيقية في القوائم المالية نتيجة لوجود عدة عوامل يمكن أن تؤثر على عملية المراجعة في ظل غياب الرقابة المهنية على عملية المراجعة، هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، وبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن الرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية له أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية يساعد في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

### تحليل الدراسات السابقة والمساهمة التي تقدمها الدراسة الحالية:

مما سبق من خلال مراجعة وتقييم أهم ما ورد بالفكر المحاسبي السابق في مجال المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد من أساليبها يستنتج الباحثون ما يلي:

اتفقت الدراسات السابقة على أهمية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتأثيرها على القرارات المالية، كما كشفت بعضها عن الأزمات والانهيارات المالية التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية بسبب الممارسات الإبداعية، وركزت أغلب الدراسات على تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وإيجاد علاقة بينها وبين المراجعة أو الحوكمة .

كما أن هناك تبايناً واضحاً بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة، حيث تناولت كل واحدة منها جانباً أو أكثر من جوانب الدراسة الحالية، كما حاول الباحثون الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى الدراسة الحالية، لذلك يمكن القول بالنسبة للدراسة الحالية تمثل محاولة لإعادة النظر والبحث مجدداً في مشاكل المحاسبة الإبداعية وكيفية تجنبها من خلال التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني في البيئة السودانية وهي امتداد لهذه الدراسات.

### تنظيم البحث:

قُسم البحث إلى خمسة محاور المحور الأول الإطار العام للدراسة، المحور الثاني قواعد السلوك المهني، المحور الثالث أساليب المحاسبة الإبداعية، المحور الرابع الدراسة الميدانية، والمحور الخامس النتائج والتوصيات.

### قواعد السلوك المهني في المراجعة

تُعرف المراجعة بأنها عملية منهجية منتظمة لجمع أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق

تلك التأكيدات مع المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وتوصيل تلك النتائج الى المستخدمين المحددين (الجمال، 2014م).

### مسؤوليات وواجبات المراجع في ظل قواعد السلوك المهني:

المراجع الخارجي مسئول عن القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية، ويترتب على ذلك المسؤوليات التالية (علي وشحاتة، 2015م):

1. **مسؤولية مدنية:** تنتج عن الإهمال أو التقصير أو عدم بذل العناية المهنية الكاملة في جميع مراحل عملية المراجعة.
  2. **مسؤولية جنائية:** تنشأ نتيجة التقصير المسبب ضرراً للمجتمع.
  3. **مسؤولية تأديبية:** تنشأ في حالة عدم التزامه بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني ويسأل المراجع أمام المنظمات المسؤولة عن تنظيم المهنة.
- أما واجبات المراجع تتمثل في الآتي (الجمال، 2014م):**

1. احترام القواعد والإجراءات التي ينص عليها القانون والنظام الأساسي للشركة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني وبذل العناية المهنية الكاملة.
2. مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها في البيئة المهنية والتي يسير عليها عمل مهنة المراجعة.
3. الالتزام بالمحافظة على الأسرار المهنية حتى يحمي الشركة الخاضعة للمراجعة ويسهم في زيادة جودة المراجعة.

### مفهوم قواعد السلوك المهني:

هناك العديد من المفاهيم والتعريفات التي تدور حول ماهية قواعد السلوك المهني منها ما يلي: عُرِفَتْ بأنها: المبادئ الراسخة في الذهن ويتم ترجمتها في شكل سلوك سواء كان سلوكاً أخلاقياً أم غير أخلاقياً، الإنسان مخلوق مزدوج الطبيعة، فهو من طين وروح كما أنه مزدوج الاستعداد حيث أنه مزود باستعدادات متساوية

للخير والشر، والهدى والضلال ويمكن أن يميز ما هو خير وما هو شر على العموم (مشابط، 2006م)، وعرفت أيضاً في أنها "مجموعة من المبادئ والقيم التي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواظب الدينية وقوانين العمل للجماعات المهنية مثل المحاسبين ومواثيق السلوك في المنظمات المختلفة (لطفي، 2007م)، كما عرفت أيضاً بأنها: مجموعة من القيم والخصائص والمبادئ التي يجب أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة، والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة، وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية (المعتاز، 2010م).

### أهمية قواعد السلوك المهني:

تتبع أهمية قواعد السلوك المهني في المراجعة من خلال الآتي: (آرينز ولوبيك، 2002م):

1. يتوقع من المهنيين أن يعملوا وفق مستوى أعلى من الآخرين وفقاً لمقومات تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة، وإنما إلى مدى أبعد لتحقيق الرضا النفسي.
2. توافق ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المعدة من خلال المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.
3. يمكن المستخدمين من تقويم جودة الأداء في معظم الخدمات المهنية.
4. الاهتمام بتوفير خدمات المراجعة رفيعة المستوى للمستخدمين.
5. زيادة التنافس في السنوات الأخيرة إلى إيجاد صعوبة لدى المراجعين والمهنيين الآخرين على التصرف وفقاً لمنحنى مهني، مما يؤدي زيادة التنافس أحياناً إلى دفع منشآت المحاسبة للاهتمام، وللاحتفاظ بالعملاء والحفاظ على مستوى مناسب من الأرباح.
6. تحسين ممارسة تعيين الأفراد والتعامل معهم وإدارة العمل على نحو أفضل.
7. إتباع وسائل أكثر فعالية في الإعلان والترويج.
8. إتباع بعض الأساليب من أجل رفع الكفاءة وإدارة العمل على نحو أفضل، وعلى سبيل المثال، تحسين الكفاءة داخل منشأة المحاسبة من خلال استخدام الحاسب الإلكتروني.
9. تعني تحمل المسؤولية على أداء العمل الجيد وفقاً لمقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والتشريعات.

## مبادئ قواعد السلوك المهني:

تعد مبادئ السلوك المهني أحد مكونات ميثاق السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتشتمل هذه المبادئ في الآتي: (آرينز ولوبيك: 2002م):

1. مبدأ المسؤوليات: يجب على المراجع العضو عند تحمل مسؤوليته المهنية أن يمارس الحكم الأخلاقي، وأن يتسم بالحساسية المهنية في كافة الأنشطة التي يؤديها.
2. مبدأ الصالح العام: يجب على العضو أن يقبل الالتزام بما يتفق مع الصالح العام وشرف الثقة العامة، وأن يثبت ولاءه والتزامه المهني.
3. مبدأ الاستقامة: يجب على العضو لاستمرار الثقة فيه من الرأي العام أن يؤدي كافة المسؤوليات المهنية بأعلى قدرة من الاستقامة.
4. مبدأ الموضوعية والحياد: يجب أن يظل العضو موضوعياً ومنفرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، ويجب أن يتمتع العضو في الممارسة العامة بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى.
5. مبدأ العناية المهنية: يجب على العضو أن يتابع المعايير المهنية الفنية الأخلاقية، ويسعى جاهداً لتحسين كفاية وجودة الخدمة التي يقدمها مع تنفيذ المسؤوليات المهنية بأقصى قدر ممكن.
6. مجال وطبيعة الخدمة: يجب أن يتابع العضو الذي يعمل في الممارسة العامة، مبادئ سياق السلوك المهني عند تحديد مجال وطبيعة الخدمات التي يؤديها ويتعلق بمجال وطبيعة العمل بالأعضاء العاملين في مجال الممارسة العامة فقط، كأن يقوم العضو بتقديم خدمات معينة مثل الاستشارات المهنية عند تعيين رب العمل المراجع مراقباً حالياً.

يستنتج الباحثون أن هذه المبادئ تعبر عن خصائص عامة لا بد من الالتزام بها من قبل المراجعين والالتزام بها يعكس تحمل المراجع لمسئوليته وقيامه بعمله بحياد وموضوعية والتي تُعد ملزمة وتقع على عاتق أعضاء مهنة المراجعة في مجال الممارسة العامة عند إبداء الرأي بعناية مهنية كاملة،

**أنواع قواعد السلوك المهني:** يمكن تصنيف قواعد السلوك المهني في المراجعة إلى الآتي (عبد المنعم وأبو طبل، د.ت):

### 1. من حيث السلطة ومصدرها:

تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث السلطة ومصدرها إلى القواعد التالية:

**أ. القواعد القانونية:** هي قواعد تتضمن تشريع صادر من السلطة التشريعية والقواعد التي يصنفها المشرع والمبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة والتي تحكم الرقابة الخارجية.

**ب. القواعد التنظيمية:** هي القواعد التي تصدرها المنظمات المهنية وتنص على التزام المحاسبين والمراجعين بقواعد وآداب سلوك المهنة.

### 2. من حيث شكل صدورها ووسيلة اتباعها:

تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث شكل صدورها ووسيلة اتباعها إلى القواعد التالية:

**أ. القواعد المكتوبة:** هي القواعد التي يتم كتابتها في وثيقة، كقانون تصدره السلطات التشريعية وتوجيهات من المنظمات المحلية، أو قرار من السلطة التنفيذية.

**ب. القواعد العرفية:** هي المبادئ والقواعد المكتوبة في وثيقة متعارف عليها بين المحاسبين والمراجعين، ويعملون على احترامها واتباعها، وينظر إليها على أنها دستور يجمع بين مجموعة من التقاليد والآداب التي يعمل على توفيرها الوعي المهني.

كما أشار كاتب آخر إلى أن أنواع وأقسام قواعد السلوك المهني، والتي تتمثل في الآتي: (حماد والدويري، 2003م):



## قواعد تطبيق على المحاسبين المهنيين:

حيث تنقسم هذه القواعد إلى الآتي:

### 1. النزاهة والموضوعية: تشتمل النزاهة والموضوعية على الآتي:

أ. يعمل المحاسبون المهنيون بكفاءة متعددة ومتنوعة، ويجب أن يظهروا الموضوعية في عملهم في مختلف الظروف.

ب. لا تقصد صفة النزاهة على مجرد الأمانة، بل يقصد بها التعامل العادل والمصادقية، ويترتب مبدأ الموضوعية على التزام جميع المحاسبين المهنيين بالعدالة والأمانة الذهنية والتحرر من تعارض المصالح.

ج. عند اختيار الحالات والممارسات التعامل معها بشكل خاص ضمن المتطلبات الأخلاقية التي تخص الموضوعية.

د. يتعهد المحاسبون المهنيون بإثبات التزام الموظفين العاملين في خدمة المحاسبة بمبادئ الموضوعية.

هـ. يجب تجنب العلاقات التي تسمح بالتعامل أو التقيد أو تؤثر على الآخرين.

و. يجب ألا يقبل المحاسبون المهنيون أو يُعطوا أي هدايا أو دعوات يمكن أن يعتقد أن لها تأثيراً كبيراً على حكمهم الشخصي.

### حل الخلافات الأخلاقية:

تتمثل حل الخلافات الأخلاقية في الآتي:

أ. يواجه المراجعون من وقت لآخر أوضاعاً تثير تعارضاً بين مصالحهم، وقد تتعارض بطرق مختلفة بين مشكلة صغيرة إلى حالة من الغش والتضليل، ولا يمكن وضع قائمة شاملة بتلك الحالات من الصراع، ويجب على المراجع أن يكون منتبهاً دائماً للعوامل التي تثير الصراع.

ب. يمكن التمييز بين وجود عوامل خاصة تحدث عندما تتعارض مسؤوليات المراجع مع المتطلبات الداخلية والخارجية.

ج. عند تطبيق معايير السلوك الأخلاقي بما يواجه المراجع من مشاكل في التعرف على السلوك الأخلاقي أو حل الخلافات الأخلاقية.

- د. ينبغي على المحاسب البحث عن الاستشارة والتوضيحية بشكل سري مع مستشار مستقل أو هيئة محاسبية مهنية حتى تصل إلى فهم بأسلوب العمل.
- ه. إذا استمر وجود التعارض الأخلاقي بعد استبعاد كل مستويات المراجعة الداخلية.
- و. يجب أن يسعى كل مراجع في مستوى إداري أعلى إلى تأكيد وجود السياسات في المنشأة.
- ز. ينبغي على الهيئات الأعضاء التأكيد على أن الاستشارة السرية والنصيحة متوفرة للأعضاء.

### 1. الكفاءة المهنية:

يجب أن يقوم المحاسبون المهنيون بإظهار خبراتهم وتجاربهم الحقيقية دون زيادة وتتمثل الكفاءة المهنية في الآتي (حماد والدويري، 2003م):

- أ. الوصول إلى الكفاءة المهنية: حتى يتم بلوغ الكفاءة المهنية، يتطلب أولاً مستوى مرتفع من الثقافة العامة، حيث يتمثل تعليم مستخدم وامتحان في الموضوع المتعلق بالمهنة، ثم اكتساب الخبرة العملية.
- ب. المحافظة على الكفاءة المهنية: يتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات في مهنة المحاسبة المراجعة.
- ج. السرية: يجب على المحاسب المهني الالتزام باحترام سرية المعلومات الخاصة بأمر العمل أو صاحب العمل، ما لم يحصل على تفويض محدد بالإفصاح عن المعلومات.
- د. الأنشطة عبر الحدود: قد يكون المحاسب المهني مؤهلاً في بلده، ويسكن في بلد آخر أو في زيارة مؤقتة إلى ذلك البلد لإنجاز خدمة مهنية، وفي كل الأحوال يجب أن يؤدي الخدمة حسب المعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.
- ه. الدعاية: أن لا يستخدموا وسائل تسيء إلى سمعة المهنة وأن لا يببالغوا في ادعائهم في مستوى خدماتهم أو مؤهلاتهم أو خبراتهم على خلاف المهنة (أبو الخير، 2007م).

### قواعد تتطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة:

حيث تتمثل في الاستقلالية يكون من المفيد للمصلحة العامة وبالتبعية بموجب قواعد الأخلاقيات ضرورة أن يكون أعضاء فرق التأكيد والشركات، إذا كان ممكناً مستقلة من عملاء التأكد كما ينبغي دعم يضم المخاطر التي تهدد الاستقلالية والإجراء اللاحق بدليل يتم الحصول عليه قبل الموافقة على الارتباط وأثناء تنفيذه. وأن يأخذ تقييم أهمية أي مخاطر تهدد الاستقلالية والإجراءات الوقائية اللازم من أجل المصلحة العامة، وقد تكون بعض المنشآت تحقق المصلحة العامة نتيجة أعمالها التجارية أو حجمها أو وصفها بنود بالفائدة.

### التهديدات التي تؤثر على التزام المراجع بقواعد السلوك المهني:

عند ممارسة المراجع مهنته يمكن أن تبرز بعض التهديدات التي تواجهه حيال التزامه بتطبيق مبادئ السلوك المهني كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2008م):

1. تهديدات المصلحة الشخصية: والتي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني، أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.
2. تهديدات المراجعة الذاتية: والتي يمكن أن تحدث عندما يكون هنالك حكماً سابقاً بحاجة إلى إعادة تقسيم من قبل المحاسب المهني المسؤول عن ذلك الحكم.
3. تهديدات التأييد: والتي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية.
4. تهديدات التآلف: والتي يمكن أن تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفاً تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.
5. تهديدات المضايقة: والتي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات مقبلة أو متوقعة.

## المحاسبة الإبداعية

### مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعددت مفاهيم المحاسبة الإبداعية حيث يرى البعض أن النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي (www.infotechaccountants.com) منها: العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال (محمد، 2010م)، كما عُرفت بأنها الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المحاسبة الإبداعية تجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (جرار، 2006م)، أيضاً عُرفت بأنها: الخداع والتحريف في المحاسبة والغش بالدفاتر أو التقارير التجميلية وفن (حساب الأرباح، طبخ الدفاتر، عرض الميزانية، وتوفير المال) (حماد أ، 2011م).

يرى الباحثون أن المحاسبة الإبداعية هي الأساليب التي تستخدمها الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية لتحقيق مصالح ذاتية من خلال التلاعب في البيانات المالية مما ينتج عنها معلومات مضللة لا تعكس المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

### دوافع المحاسبة الإبداعية:

تتمثل دوافع المحاسبة الإبداعية في الآتي (حماد أ، 2011م):

1. المصالح الذاتية لإدارة المنشأة: تهتم إدارة المنشأة بالسياسات المحاسبية لأنها تؤثر على المصالح الذاتية لأصحاب المصالح بهدف زيادة ثروتهم الخاصة.
2. التلاعب في طريقة احتساب الإهلاك: تعدد طرق حساب الإهلاك يجعل الإدارة تتلاعب في اختيار طرق حساب الإهلاك للتأثير على الربح (مطر، 1997م).

3. رسمة الفوائد: تلجأ بعض الشركات إلى عدم تحميل الدخل بمصاريف الفوائد بل ترسمل هذه الفوائد وإظهارها في قائمة المركز المالي بهدف زيادة الربح وتحسين صورة المنشأة (عبد الله، 2010م).
  4. التطابق مع توقعات المحللين الماليين: يفضل المحللون الماليون إعلان الأرباح بما يتفق مع توقعاتهم حتى يبدو أنهم يقومون بأعمالهم على أكمل الوجه.
  5. عدم الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية: يعتبر السبب الرئيسي لسوء استغلال الإدارة أو معدي القوائم المالية للسلطات الممنوحة لهم بهدف تحقيق مصالح ذاتية مما يؤثر على القرارات الاقتصادية.
  6. تمهيد الدخل: تفضل الشركات إظهار نمو ثابت في الأرباح بدلاً من الإعلان عن تذبذب الأرباح بما يؤدي إلى خفض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار الأسهم وانخفاض تكلفة الاقتراض والتمويل (أشرف، 2011م).
  7. الحفاظ على سعر السهم: يُمكن أن تُساعد المحاسبة الإبداعية على المحافظة على سعر السهم أو زيادته من خلال تخفيض مستوى القروض وإصدار أسهم جديدة.
  8. تأخير نشر المعلومات المحاسبية: بهدف الاستفادة من المعرفة الداخلية للمعلومات في حالة رغبة الإدارة في الحصول على صفقات داخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون إلى تحقيقها.
  9. التهرب الضريبي: يعتبر دافع أساسي لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إتباع سياسات تساعد على تخفيض الربح خاصة في الشركات الخاصة.
- يستنتج الباحثون أن دوافع المحاسبة الإبداعية هي تحقيق أهداف الإدارة من خلال استغلال الثغرات والمرونة في السياسات المحاسبية وتضليل الأطراف الأخرى.

## أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في حسابات المركز المالي واختيار توقيت حدوث عمليات التبادل الحقيقية من أجل إعطاء صورة مرغوب فيها عن الحسابات واختيار السياسات المحاسبية التي تعطي صورة أفضل، ووجود قيود محاسبية معينة في الحسابات تتضمن درجة من التقدير والحكم الشخصي (أبوزر، 2010م)، وأحياناً تسمح القواعد المحاسبية للشركة اختيار السياسة المحاسبية من بين سياسات مختلفة ويسمح ذلك بالتلاعب في مبالغ الميزانية أو تحريك الأرباح بين فترات محاسبية مختلفة (حماد ب، 2002م)، والاستفادة من الميزات الضريبية وتسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة وتسجيل عائد على الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، ورسملة التكاليف التشغيلية وعدم إهلاك الأصول الثابتة، ونقل الإيرادات الحالية إلى فترات لاحقة (ابوطالب، 2006م).

يرى الباحثون أن تعدد أساليب المحاسبة الإبداعية في أساليب غير أخلاقية تتم من خلال التلاعب في السياسات المحاسبية والبدائل المتاحة مما ينتج عنها بيانات مضللة تؤثر على اتخاذ القرارات.

## الآثار المترتبة على أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتمثل هذه الآثار في الآتي:

1. حدوث فجوة في مصداقية التقارير المالية (Barth, s , 2004): تؤثر المعلومات المحاسبية التي تعرضت للتحريف زيادة أو نقصان في الإيرادات أو المصروفات على الربح المحاسبي، وبالتالي ربحية السهم العادي وبذلك تفقد المعلومات خصائصها النوعية الأساسية مثل التمثيل الصادق والموضوعية.
2. سوء توزيع الموارد: المعلومة المحاسبية يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات خاصة القرارات الاستثمارية التي تعتمد على العائد المتوقع والذي يعتمد على توقعات النمو المستقبلي في إيرادات الشركة والطلب على منتجاتها وخدماتها، واعتماد القرار على

معلومات مضللة نتيجة لإخفاء بعض الحقائق يؤدي إلى قرار خاطئ ويتكبد المستثمرون تكاليف مرتفعة.

يري الباحثون أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على كفاءة أسواق المال فكفاءة الأسواق المالية تعتمد على مصداقية المعلومات المستخرجة من التقارير المالية للشركات المدرجة بهذه الأسواق لذلك عندما تكون التقارير المالية سليمة وصادقة يؤدي ذلك لكفاءة الأسواق المالية ويساعد على حركة وسرعة تداول الأسهم، كما تؤثر في استمرارية الشركة خاصة في حالة اكتشاف الممارسات الخاطئة مستقبلاً إضافة إلى تأثيرها على القرارات التي تُبنى على المعلومات المحاسبية، ويمكن توضيح آثار المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية كمايلي:

1. **قائمة الدخل:** من خلال التأثير على الإيرادات والمصروفات (الاعتراف بإيراد أو مصروف أو تأجيل الاعتراف به)، إضافة إلى التلاعب في السياسات لمحاسبية مثل تغيير طريقة الإهلاك دون مبرر وينتج عن ذلك ربح غير حقيقي.
  2. **قائمة المركز المالي:** من خلال التأثير على مكونات القائمة والتلاعب في البنود داخل الميزانية تغيير طريقة إهلاك أو تقييم أصل دون الأصول الأخرى أو رسمة مصروفات أو التلاعب في الأصول المؤجرة.
  3. **قائمة التدفقات النقدية:** تعتمد القائمة على قائمة الدخل والمركز المالي حيث أن التلاعب في السياسات المحاسبية مثل الإهلاك يؤثر على الأنشطة التشغيلية وتوزيعات الأرباح تؤثر على الأنشطة التمويلية.
- أما في القطاع المصرفي السوداني عادة ما ينتج التلاعب في حالة رغبة إدارة المصرف في تحقيق الربط المخطط له من الأرباح فيتم منح ائتمان بصورة أكبر في الربع الأخير من السنة ويترتب على ذلك آثار سلبية دخول أرباح عمليات استثمارية تنفذ في نهاية العام أو بداية العام القادم في ربح العام.

## كيفية الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتمثل طرق الحد من المحاسبة الإبداعية في الآتي (لظفي ب، 2005م)

1. الاهتمام بكفاءة لجان المراجعة.
  2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية.
  3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية.
  4. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي القوائم المالية على مختلف أطيافهم، (أبوذر، 2010م).
  5. تفعيل التنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة.
  6. تفعيل آليات حوكمة الشركات.
- يرى الباحثون أنه يمكن الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية يمكن الحد منها بواسطة لجان المراجعة والمراجعة الداخلية شريطة استغلالهما عن الإدارة التنفيذية وبعض الأساليب يمكن الحد منها عن طريق المراجع الخارجي والتزامه بقواعد السلوك المهني من خلال:

1. الاستقلال والحياد لإدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة عن الإدارة التنفيذية.
2. وجود جهة رقابية على عملية المراجعة وملاءمة معايير المراجعة للبيئة الداخلية يسهم في إلزام المراجع بإتباع قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة عند تنفيذ عملية المراجعة.
3. البعد عن المصلحة الذاتية بين المراجع الخارجي والإدارة يسهم في موضوعية تقرير المراجع الخارجي.
4. التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني التي يمكن أن تُحد من بعض الممارسات الغير أخلاقية للإدارة.

## الدراسة الميدانية:

استكمالاً للفائدة المرجوة للبحث يرى الباحثون ضرورة استقراء الواقع بخصوص معرفة أثر التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني على ممارسات المحاسبة الإبداعية



في بيئة العمل السودانية من خلال إعداد استبانة يستطلع فيها رأي عينة من مجتمع الدراسة الذي تم اختياره من مكاتب المراجعة العاملة في ولاية الخرطوم باعتبارها الجهة المناط بها الالتزام بقواعد السلوك المهني، وفيما يلي وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج:

### مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين في بعض المصارف والمراجعين الخارجيين، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (110) استبانة، واستجاب (105) فرداً أي ما نسبته (95%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة، وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد عينة الدراسة، وفقاً للخصائص النوعية للمبحوثين:

### 1. المؤهل العلمي والتخصص العلمي:

#### جدول رقم (1)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل والتخصص العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة	التخصص	العدد	النسبة
بكالوريوس	50	47.6%	محاسبة	70	66.7%
دبلوم عال	10	9.5%	إدارة أعمال	8	7.6%
ماجستير	30	28.6%	اقتصاد	12	11.6%
دكتوراه	8	7.6%	دراسات مصرفية	10	9.5%
أخرى	7	6.6%	أخرى	5	4.6%
المجموع	105	100%	المجموع	105	100%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م.

يلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (1) ما يلي:

أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (50) فرداً بنسبه (47.6%)، و(30) فرداً بنسبة (28.6%) من حملة شهادة الماجستير، و(10) أفراد بنسبة (9.5%) من حملة الدبلوم العالٍ و(8) أفراد بنسبة (7.6%) من حملة شهادة الدكتوراه، و(7) أفراد بنسبة (6.6%) لهم مؤهلات أخرى، أما التخصص العلمي فإن غالبية أفراد عينة الدراسة تخصصهم المحاسبة، حيث بلغ عددهم في (70) فرداً بنسبة (66.7%)، وبلغ تخصص الاقتصاد (12) فرداً بنسبة (11.6%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين دراسات مصرفية (10) أفراد بنسبة (9.5%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين إدارة أعمال في العينة (8) أفراد بنسبة (7.6%)، وتضمنت العينة على (5) أفراد بنسبة (4.6%) لهم تخصصات أخرى غير المحاسبة، أو الإدارة، أو الاقتصاد والدراسات المصرفية، يستنتج الباحثون من الجدول أن أغلبية أفراد العينة مؤهلين علمياً وأغلبيتهم متخصصين محاسبة وينعكس ذلك إيجاباً على البحث لمعرفة التامة بمتغيرات البحث.

## 2. المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة:

### جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة

النسبة	العدد	سنوات الخبرة	النسبة	العدد	الوظيفة
28.6%	30	أقل من 5 سنة	7.6%	8	شريك
33.3%	35	5-10 سنة	9.5%	10	مدير مراجعة
15.3%	16	10-15 سنة	15.3%	16	رئيس فريق
9.5%	10	15-20 سنة	42.9%	45	مراجع
7.6%	8	20-25 سنة	14.2%	15	مراجع داخلي
5.7%	6	25 سنة فأكثر	10.4%	11	أخرى
100%	105	المجموع	100%	105	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م.

يلاحظ الباحثون من خلال الجدول رقم (2) ما يلي:

أن غالبية أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي مراجع إذ بلغ عددهم (45) فرداً بنسبة (42.9%)، و(16) أفراد بنسبة (15.3%) مساهم الوظيفي رئيس فريق مراجعة، و(15) فرداً بنسبة (14.2%) مساهم الوظيفي مراجع داخلي، و(10) أفراد بنسبة (9.5%) مساهم الوظيفي مدير مراجعة، و(8) أفراد بنسبة (7.6%) مساهم الوظيفي شريك، كما تضمنت عينة الدراسة على (11) فرداً، بنسبة (10.4%) لهم مسميات وظيفية أخرى غير المذكورة في الجدول أعلاه، أما سنوات الخبرة فهناك (35) فرد بنسبة (33.3%) لهم خبرة ما بين ما بين (5-10 سنوات)، وهناك (30) فرداً بنسبة (28.6%) لهم خبرة (أقل من 5 سنة)، وهناك (16) فرداً بنسبة (15.3%) لهم خبرة ما بين (10-15 سنة)، وهناك (10) أفراد بنسبة (9.5%) لهم خبرة ما بين (15 - 20 سنة)، وهناك (8) أفراد بنسبة (7.6%) لهم خبرة ما بين (20-25 سنة)، تضمنت العينة على (6) أفراد بنسبة (5.7%) لهم خبرة (25 سنة فأكثر). استنتج الباحثون أن عدد (74) فرداً بنسبة (76.4%) مرجعين خارجيين وهذه الفئة هي المناط بها الالتزام بقواعد السلوك المهني كما أن غالبية عينة الدراسة خبرتها أكثر من 5 سنة بنسبة 71.4% وينعكس ذلك إيجاباً على نتائج الدراسة.

**أداة الدراسة:** اعتمد الباحثون على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة حيث أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة، وهدفه وغرض الاستبيان، وأحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول: (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة).

**القسم الثاني:** يحتوي هذا القسم على عدد (16) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (موافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق

بشدة)، وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة البالغة (8)، وبواقع (3) عبارات، لكل فرضية .

### ثبات وصدق أداة الدراسة:

**الثبات والصدق الظاهري:** للتأكد من الصدق الظاهري لاستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح، قام الباحثون بعرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، والبالغ عددهم (5) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية، وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين، تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها .

**الثبات والصدق الإحصائي:** يقصد بثبات الاختبار، أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة ويمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وقام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

كما قام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية وفق معادلة سبيرمان - براون بالصيغة الآتية (عبد الرحمن، 1998م):

$$\frac{2r}{r+1}$$

$$\text{معامل الثبات} = r+1$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه، قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية

بحجم (10) أفراد من مجتمع الدراسة، وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة

الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (3)

## الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.70	0.82	0.91
الثانية	0.62	0.77	0.88

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتضح من نتائج الجدول رقم (3)، أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، كانت أكبر من (50%)، مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية والبرنامج الإحصائي SPSS والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences.

**تطبيق أداة الدراسة:** بعد التأكد من ثبات وصدق الاستبانة تم توزيعها على عينة الدراسة المقررة (105) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب، وتم تفرغ البيانات وفق التوزيع التكراري في الجداول الآتية:

جدول رقم (4)  
التوزيع التكراري للمبحوثين لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
عدم بذل المرجعين للعناية المهنية الكاملة عند أداء عملية المراجعة يساعد على التلاعب في القوائم المالية.	64	61%	21	20%	12	11.4%	8	7.6%	-	0%
عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع يساعد على تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية.	48	46%	42	40%	12	11%	3	3%	-	0%
وجود مصلحة بين و المراجع الإدارة التنفيذية بالمصرف يساعد على عدم الإفصاح عن بعض بصورة سليمة	54	51.4%	33	31.4%	10	9.5%	8	7.6%	-	0%
زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد الإدارة في التلاعب في السياسات المحاسبية	58	55.2%	39	37%	2	2%	6	5.7%	-	0%
ضعف اهتمام لجنة المراجعة بتقارير المراجعة يؤدي إلى التلاعب في السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة	57	54.3%	36	34.3%	6	5.7%	3	2.9%	3	2.9%
انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يرجع لوجود مصالح ذاتية مرتبطة بالإدارة	48	46%	36	34.3%	13	12.3%	8	7.6%	-	0%
ضعف قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من أساليب المحاسبة الإبداعية	45	42.8%	36	34.3%	18	17%	6	5.7%	-	0%
يرتبط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بجودة الأداء المهني للمراجعة والتزامه بقواعد وسلوكيات المهنة	54	51.4%	39	37%	7	6.7%	3	2.9%	1	1%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.

يلاحظ الباحثون على عينة أفراد الدراسة من خلال الجدول رقم (4):

1. أن (64) فرداً بنسبة (61%)، وافقوا بشدة على أن عدم بذل المرجعيين للعناية المهنية الكاملة عند أداء عملية المراجعة يساعد على التلاعب في القوائم المالية، ووافق (21) فرداً بنسبة (20%)، وكان (12) فرداً بنسبة (11%) محايدين، ولم يوافق (8) أفراد بنسبة (7.6%).
2. أن (48) فرداً بنسبة (46%) وافقوا بشدة على أن عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع يساعد على تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما وافق (42) فرداً بنسبة (40%)، و (12) فرداً بنسبة (11%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%).
3. أن (54) فرداً بنسبة (51.4%)، وافقوا بشدة على أن وجود مصلحة بين المراجع الإدارة التنفيذية بالمصرف يساعد على عدم الإفصاح عن بعض بنود بصورة سليمة، ووافق (33) فرداً بنسبة (31.4%)، و (10) أفراد بنسبة (9.5%) محايدين، ولم يوافق (8) أفراد بنسبة (7.6%).
4. أن (58) فرداً بنسبة (55.2%)، وافقوا بشدة على أن زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد الإدارة في التلاعب في السياسات المحاسبية، كما وافق (39) فرداً بنسبة (37%)، وهناك فردين بنسبة (2%) محايدين، ولم يوافق (6) أفراد بنسبة (5.7%).
5. أن (57) فرداً بنسبة (54.3%)، وافقوا بشدة على أن ضعف اهتمام لجنة المراجعة بتقارير المراجعة يؤدي إلى التلاعب في السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة، كما وافق (36) فرداً بنسبة (34.3%)، وهناك (6) أفراد بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، ولم يوافق بشدة فردين بنسبة (2.9%).
6. أن (48) فرداً بنسبة (46%)، وافقوا بشدة على أن انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يرجع لوجود مصالح ذاتية مرتبطة بالإدارة، كما وافق (36) فرداً بنسبة (34.3%)، و (13) فرداً بنسبة (12.3%) محايدين، ولم يوافق (8) أفراد بنسبة (7.6%).

7. أن (45) فرداً بنسبة (42.8%) وافقوا بشدة على أن ضعف قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما وافق (36) فرداً بنسبة (34.3%)، و(18) فرداً بنسبة (12.9%) محايدين، ولم يوافق (6) أفراد بنسبة (5.7%).

8. أن (54) فرداً بنسبة (51.4%)، وافقوا بشدة على أن يرتبط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بجودة الأداء المهني للمراجعة والتزامه بقواعد وسلوكيات المهنة، كما وافق (39) فرداً بنسبة (37%)، و(7) أفراد بنسبة (6.7%) محايدين، ولم يوافق أفراد (3) بنسبة (2.9%)، و لم يوافق بشدة فرد واحداً بنسبة (1%).

### عبارات الفرضية الثانية:

#### جدول رقم (5): التوزيع التكراري للمبحوثين لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	ع	نسبة	ع	نسبة	ع	نسبة	ع	نسبة	ع	نسبة
محافظة مكاتب المراجعة على سرية معلومات العميل يساعد في عدم التحايل على تقارير العميل.	72	8.56%	18	17.2%	9	8.5%	6	5.7%	0	0%
قصر فترة العلاقة التعاقدية مع المراجع الخارجي يعد عامل جوهري للحد من الممارسات الإبداعية.	36	33.4%	57	54.3%	6	5.7%	6	5.7%	0	0%
المنافسة الجيدة بين مكاتب المراجعة تساعد في بذل العناية المهنية الكاملة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	45	42.8%	48	45.7%	6	5.7%	3	2.9%	3	2.9%
عدم تقديم مكاتب المراجعة خدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	45	42.8%	42	40%	12	11%	3	2.9%	3	2.9%
عدم سعي المراجع الخارجي للحصول على امتيازات من المصرف يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	51	49%	30	29%	12	11%	12	11%	0	0%
وجود لجنة مراجعة فعالة يرفع لها المراجع تقريره يساهم في الحد من الممارسات الإبداعية.	57	54.3%	36	34.3%	6	5.7%	3	2.9%	3	2.9%
تناسب أتعاب المراجعة مع أداء عملية المراجعة يساهم من أساليب المحاسبة الإبداعية.	48	46%	42	40%	6	5.7%	3	2.9%	6	5.7%
قلة الضغوط السياسية على مكاتب المراجعة تساهم في زيادة مستوى الإفصاح عن الأساليب الإبداعية في القوائم المالية.	57	54.3%	36	34.3%	6	5.7%	3	2.9%	3	2.9%

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.



يلاحظ الباحثون على عينة أفراد الدراسة من خلال الجدول رقم (5):

1. أن (72) فرد بنسبة (68.5%) وافقوا بشدة على أن محافظة مكاتب المراجعة على سرية معلومات العميل يساعد في عدم التحايل على تقارير العميل، كما وافق (18) فرد، بنسبة (17.2%)، في حين كان (9) أفراد، بنسبة (8.5%) محايدين، ولم يوافق (6) أفراد، بنسبة (5.7%).

2. أن (36) فرد بنسبة (34.3%) وافقوا بشدة على أن قصر فترة العلاقة التعاقدية مع المراجع الخارجي يعد عامل جوهري للحد من الممارسات الإبداعية، كما وافق (57) فرد بنسبة (54.3%)، و(6) أفراد بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (6) أفراد بنسبة (5.7%).

3. أن (45) فرد بنسبة (42.8%) وافقوا بشدة على أن المنافسة الجيدة بين مكاتب المراجعة تساعد في بذل العناية المهنية الكاملة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما وافق (48) فرد بنسبة (45.7%)، وهناك (6) أفراد بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، ولم يوافق بشدة (3) أفراد بنسبة (2.9%).

4. أن (45) فرد بنسبة (42.8%) وافقوا بشدة على أن عدم تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما وافق (42) فرد بنسبة (40%)، وهناك (12) أفراد بنسبة (11.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، ولم يوافق بشدة (3) أفراد بنسبة (2.9%).

5. أن (51) فرد بنسبة (49%) وافقوا بشدة على أن عدم سعي المراجع الخارجي للحصول على امتيازات من المصرف يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما وافق (30) فرد بنسبة (29%)، وكان هناك (12) فرد بنسبة (11%) محايدين، ولم يوافق (12) أفراد بنسبة (11%).

6. أن (57) فرد بنسبة (54.3%) وافقوا بشدة على أن وجود لجنة مراجعة فعالة يرفع لها المراجع تقريره يسهم في الحد من الممارسات الإبداعية، كما وافق (36) فرد بنسبة (34.3%)، وهناك (6) أفراد بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، وكذلك لم يوافق بشدة (3) أفراد بنسبة (2.3%).

7. أن (48) فرد بنسبة (42%) وافقوا بشدة على أن تتأسب أتعاب المراجعة مع أداء عملية المراجعة يسهم الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كما وافق (42) فرد بنسبة (42%)، وهناك (6) أفراد بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، وكذلك لم يوافق بشدة (6) أفراد بنسبة (5.7%).

8. أن (57) فرد بنسبة (54.3%) وافقوا بشدة على أن قلة الضغوط السياسية على مكاتب المراجعة تسهم في زيادة مستوى الإفصاح عن الأساليب الإبداعية في القوائم المالية، كما وافق (36) فرد، بنسبة (34.3%)، وهناك (6) أفراد، بنسبة (5.7%) محايدين، ولم يوافق (3) أفراد بنسبة (2.9%)، ولم يوافق بشدة (3) أفراد بنسبة (2.9%).

### اختبار فرضيات الدراسة:

**عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:** هدف وضع الفرضية إلى بيان أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي وظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية من خلال حساب الوسيط ومربع كاي، وذلك كما في الجدول الآتي:

## جدول رقم (6)

## الوسيط واختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

العبارة	الوسيط	التفسير	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
عدم بذل المرجعين للعناية المهنية الكاملة عند أداء عملية المراجعة يساعد على التلاعب في القوائم المالية.	5	أوافق بشدة	3	46.40
عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع يساعد على تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية.	5	أوافق بشدة	3	40.06
وجود مصلحة بين المراجع الإدارة التنفيذية بالمصرف يساعد على عدم الإفصاح عن بعض بنود بصورة سليمة	5	أوافق بشدة	3	34.46
زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد الإدارة في التلاعب في السياسات المحاسبية	5	أوافق بشدة	3	56.51
ضعف اهتمام لجنة المراجعة بتقارير المراجعة يؤدي إلى التلاعب في السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة	5	أوافق بشدة	4	79.00
انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يرجع لوجود مصالح ذاتية مرتبطة بالإدارة	5	أوافق بشدة	3	28.51
ضعف قدرة تقارب المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من أساليب المحاسبة الإبداعية	5	أوافق بشدة	3	22.69
يرتبط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بجودة الأداء المهني للمراجعة والتزامه بقواعد وسلوكيات المهنة.	5	أوافق بشدة	4	74.58

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.

يلاحظ الباحثون على إجابات عينة أفراد الدراسة من خلال الجدول رقم (6):

1. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الأولى (5)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عدم بذل المرجعين للعناية المهنية الكاملة عند أداء عملية المراجعة يساعد على التلاعب في القوائم المالية، بينما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين (56.40)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4)، ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.34) ويشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

2. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عدم وضوح المسؤولية القانونية للمراجع يساعد على تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (40.06)

وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة .

3. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود مصلحة بين المراجع الإدارة التنفيذية بالمصرف يساعد على عدم الإفصاح عن بعض بنود بصورة سليمة، كما بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (34.46)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

4. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن زيادة تحفظ المراجع الخارجي في تقارير المراجعة يساعد الإدارة في التلاعب في السياسات المحاسبية، بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (56.51)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة .

5. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن ضعف اهتمام لجنة المراجعة بتقارير المراجعة يؤدي إلى التلاعب في السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة، كما بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (79.00)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير ذلك

إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

6. بلغت قيمة الوسيط للعبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يرجع لوجود مصالح ذاتية مرتبطة بالإدارة، وبلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (28.51)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة لصالح الموافقين بشدة.

7. بلغت قيمة الوسيط للعبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن ضعف قدرة تقارير المراجعة في تقييم استمرارية الشركات يزيد من أساليب المحاسبة الإبداعية بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (22.69)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4)، ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة لصالح الموافقين بشدة.

8. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن يرتبط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بجودة الأداء المهني للمراجعة والتزامه بقواعد وسلوكيات المهنة بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير متأكدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (74.58)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

ومما تقدم يلاحظ الباحثون انه بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (8) عبارات وعلى كل منها هناك (105) إجابة، هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (840) إجابة، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (7) أدناه:

#### جدول رقم (7)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة	العدد	الإيجابية
51%	824	أوافق بشدة
33.5%	282	أوافق
10%	80	محايد
5%	46	لا أوافق
0.5%	4	لا أوافق بشدة
100%	840	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتبين من الجدول رقم (7) أن عينة الدراسة تضمنت على (428) إجابةً بنسبة (51%) موافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(282) إجابةً بنسبة (33.5%) موافقة، و(80) إجابةً بنسبة (10%) محايدة، و(46) إجابةً بنسبة (5%) غير موافقة على ذلك، و(4) إجابات بنسبة (0.5%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة وغير متأكدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (532.11)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28) ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى

ونستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي وظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية) قد تحققت .

**عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:** وضعت الفرضية لبيان أن توجد العلاقة بين التزام المراجع الخارجي بآداب وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة ومربع كأي كما يلي:

#### جدول رقم (8)

#### الوسيط واختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

العبارة	الوسيط	التفسير	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
محافظة مكاتب المراجعة على سرية معلومات العميل يساعد في عدم التحايل على تقارير العميل.	5	أوافق بشدة	3	72.86
قصر فترة العلاقة التعاقدية مع المراجع الخارجي يعد عاملاً جوهرياً للحد من الممارسات الإبداعية.	4	أوافق	3	43.46
المنافسة الجيدة بين مكاتب المراجعة تساعد في بدل العناية المهنية الكاملة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4	أوافق	4	73.00
عدم تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	5	أوافق بشدة	4	59.29
عدم سعي المراجع الخارجي للحصول على امتيازات من المصرف يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	5	أوافق بشدة	4	52.42
وجود لجنة مراجعة فعالة يرفع لها المراجع تقريره يساهم في الحد من الممارسات الإبداعية.	5	أوافق بشدة	4	74.00
تناسب أتعاب المراجعة مع أداء عملية المراجعة يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.	5	أوافق بشدة	4	61.27
الضغوط السياسية على مكاتب المراجعة تساهم في خفض مستوى الإفصاح عن الأساليب الإبداعية في القوائم المالية.	5	أوافق بشدة	4	84.57

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.

يلاحظ الباحثون على إجابات عينة أفراد الدراسة من خلال الجدول رقم (8):

1. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن محافظة مكاتب المراجعة على سرية معلومات العميل يساعد في عدم التحايل على تقارير العميل. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق

2. بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (72.86)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التزام مكاتب المراجعة بسرية معلومات العميل يساعد في تقليل مستوى فجوة التوقعات في المراجعة

3. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على إن قصر فترة العلاقة التعاقدية مع المراجع الخارجي يعد عاملاً جوهرياً للحد من الممارسات الإبداعية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين على ما جاء بالعبارة الثانية (43.46)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.34) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

4. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون على أن المنافسة الجيدة بين مكاتب المراجعة تساعد في بذل العناية المهنية الكاملة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (73.00)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

5. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الرابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عدم تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.



بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (59.29)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

6. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الخامسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن عدم سعي المراجع الخارجي للحصول على امتيازات من المصرف يساعد على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (52.42)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

7. بلغت قيمة الوسيط للعبارة السادسة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقون بشدة على أن وجود لجنة مراجعة فعالة يرفع لها المراجع تقريره يساهم في الحد من الممارسات الإبداعية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين وغير متأكدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السادسة (74.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

8. بلغت قيمة الوسيط للعبارة السابعة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن تناسُب أتعاب المراجعة مع أداء عملية المراجعة يساهم في الحد من

أساليب المحاسبة الإبداعية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة السابعة (61.27) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالباغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

9. بلغت قيمة الوسيط للعبارة الثامنة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن قلة الضغوط السياسية على مكاتب المراجعة تسهم في زيادة مستوى الإفصاح عن الأساليب الإبداعية في القوائم المالية. بلغت قيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الثامنة (84.57)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالباغة (13.28) ويشير ذلك إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

مما تقدم يلاحظ الباحثون انه بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية، كما لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثانية عددها (8) عبارات وعلى كل منها هناك (105) إجابةً، هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (840) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (9) أدناه:

## جدول رقم (9)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
48.9%	411	أوافق بشدة
36.7%	309	أوافق
7.5%	63	محايد
4.7%	39	لا أوافق
2.2%	18	لا أوافق بشدة
100%	840	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2015م.

عبارات الفرضية، و(309) إجابةً بنسبة (36.7%) موافقة، و(63) إجابةً بنسبة (7.1%) محايدة، و(39) إجابةً بنسبة (4.7%) غير موافقة على ذلك، و(18) إجابةً بنسبة (2.2%) غير موافقة بشدة على ذلك، كما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة وغير متأكدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (525.46)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ويشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: (التزام المراجع الخارجي بأداب وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) قد تحققت. يمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة بالجدول رقم (10) أدناه:

## جدول رقم (10)

ملخص نتائج اختبار مربع كاي لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع فرضيات الدراسة:

م	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين انخفاض مستوى أداء المراجع الخارجي وظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية	532.11
2	التزام المراجع الخارجي بأداب وقواعد السلوك المهني يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	525.46

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2015م.

يتبين من الجدول رقم (10)، وبحسب قيم اختبار مربع كأي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة، أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كأي البالغة (532.11)، يليها تحقق الفرضية الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كأي البالغة (525.46).

## النتائج والتوصيات:

### أولاً: النتائج:

توصل الباحثون إلى العديد من النتائج تؤكد صحة الفرضيات منها ما يلي:

1. انخفاض مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي يرجع للمصالح الذاتية ويساعد على التلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية السودانية.
2. ضعف اهتمام لجنة المراجعة بتقارير المراجعة يساعد على عدم اكتشاف الأخطاء ويؤدي إلى التلاعب في السياسات المحاسبية التي تستخدمها الإدارة.
3. استقلالية المراجع الخارجي عن الشركات قيد المراجعة يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بالكشف عن الممارسات الخاطئة.
4. وجود مصلحة بين المراجع الإدارة التنفيذية بالمصرف يساعد على عدم الإفصاح عن بعض البنود بصورة سليمة ويجعل القوائم المالية مضللة.
5. أداء مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بخلاف المراجعة وخبرته بنشاط العميل يحد من أساليب التحايل في القوائم المالية.
6. الضغوط السياسية على مكاتب المراجعة تسهم في خفضت مستوى الإفصاح عن الأساليب الإبداعية في القوائم المالية.
7. التزام المراجع بقواعد السلوك المهني يمنع وجود مصالح ذاتية وبذلك يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## ثانياً: التوصيات:

واختتم البحث بعدة توصيات أهمها ما يلي:

1. ضرورة تفعيل دور الجهة الرقابية على أداء المراجع للتأكد من التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في البيئة السودانية.
2. ضرورة التزام قواعد السلوك المهني لغايات تحقيق كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
3. العمل على تفعيل دور لجنة المراجعة في اختيار المراجع الخارجي ومراجعة تقاريره للحد من أساليب تلاعب الإدارة في القوائم المالية.
4. فصل العمل السياسي عن العمل المهني للحد من ممارسات التلاعب في القوائم المالية للشركات ذات العلاقة بالنظام.
5. دعم استقلالية لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية للحد من تلاعب الإدارة التنفيذية في تجميل صور القوائم المالية.

## المصادر والمراجع :

- 1/ أبو طالب، يحي محمد(2006م)، المحاسبة الدولية وفقاً لأحداث إصدارات المعايير المحاسبية المصرية المعدة وفقاً للمعايير الدولية في إطار نظرية المحاسبة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 2/ أبوخير، مدثر طه (2007م)، أثر معايير المراجعة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (2) .
- 3/ أبوذر، عفاف أسحق(2010م)، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، عمان: جامعة عمان العربية، كلية إدارة الأعمال، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني.
- 4/ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين(2008م)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة المال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع اللغوي للمحاسبين القانونيين، عمان، مجموعة طلال أبوغزالة.
- 5/ الجمال، جيهان عبد المعز(2014م)، المراجعة وحوكمة الشركات، الإسكندرية، دار الكتاب الجامعي. المعتاز، إحسان بن صالح (2010م)، مدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية لقواعد وسلوك وآداب المهنة، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (1)، العدد الثاني.
- 6/ المعتاز، إحسان بن صالح(2010م)، مدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية لقواعد وسلوك وآداب المهنة، مجلة الدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (1)، العدد الثاني.
- 7/ آرينز، ألفين ولوبيك، جيمس(2002م) ، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: د. محمد عبد القادر الرسطي، الرياض: دار المريخ.

- 8/ أشرف، عبد الحميد أحمد(2011م)، خصائص الشركات واستخدام التقارير في إدارة الربحية، القاهرة، جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 31، العدد الثاني.
- 9/ بخيت، عبد المجيد محمد أحمد(2014م)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحث ماجستير في المحاسبة، غير منشور، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا.
- 10/ جرار، عدي منذر لطفي(2006م)، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة الأردنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة عمان العربية، كلية التجارة.
- 11/ جمعة، علي سعد الدين محمد(2013م)، قياس التركيز في مصر و أثرها على جودة عملية المراجعة، بحث لنيل ماجستير محاسبة، منشور، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة .
- 12/ حامد، داليا فتحي(2012م)، قياس وتفسير أثر دليل آداب وسلوكيات المهنة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ط (3).
- 13/ حماد، طارق عبد العال(2011م)، المحاسبة الإبداعية دوافعها وأساليبها، وآثارها، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 14/ \_\_\_\_\_،(2002م)، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 15/ حماد، طارق عبد العال، والدويري، صفوت عبد المنعم(2003م)، معايير وإرشادات المراجعة - معايير تقرير المراجع وأخلاقيات المهنة، الإسكندرية: الدار الجامعية.



- 16/ خليل، عبد الفتاح أحمد على (2006م)، قياس المضامين التقييمية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (67).
- 17/ سالم، مدحت عبد الرشيد (1998م)، العلاقة بين الغش - التحريف - في القوائم المالية محل الفحص مع تشكيل مجالس إدارة الشركات المساهمة ومدى اعتمادها على وجود لجان المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني.
- 18/ عبد الرحمن، سعد (1998)، القياس النفسي - النظرية والتطبيق، القاهرة: دار الفكر العربي، ط3.
- 19/ عبد الله، عبد الله بن علي (2010م) ممارسات أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، المجلد 1، العدد الأول.
- 20/ عبد المنعم، عبد المنعم محمود، وأبو طبل، عيسى محمد، (د.ت)، المراجعة أصولها العلمية والعملية، القاهرة: دار النهضة العربية.
- 21/ عبد الناصر، عبد الكريم محمد (2008م)، أثر قواعد السلوك المهني للمحاسب القانوني على التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- 22/ عبيد، حسين أحمد (2004م)، ظاهرة التطبيع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة الدوافع والآثار، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.
- 23/ عسيري، عبد الله على (2007م)، تمهيد الدخل من قبل الشركات المساهمة السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.

- 24/ علي، عبد الوهاب نصر، وشحاتة، شحاتة السيد (2015م)، مراجعة الحسابات في المؤسسات المالية، الإسكندرية: دار الكتاب الجامعي.
- 25/ عويضة، صلاح الهادي محمد (1997م)، الاعتبارات الأخلاقية في مهنة المحاسبة والمراجعة، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد (3).
- 26/ لطفي، أمين السيد أحمد (2007م)، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 27/ \_\_\_\_\_، (2005م)، مسؤوليات إجراءات المراجع في الكشف عن الغش والممارسات الخاطئة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 28/ محمد، عبد الرحمن عبد الفاتح (2010م)، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، القاهرة: جامعة عين الشمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد الأول.
- 29/ مشابط، نعمة حرب، (2006م)، دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور.
- 30/ مطر، محمد (1997م)، المحاسبة الإبداعية، عمان: الشركة الجديدة للطباعة ولتجليد.

31/ Abbott ,Lawrence J. & other (2006), Earnings Management, Litigation risk, and Asymmetric Audit Fee Responses ", Journal of Practice & Theory, Vo.25, No.1,2006.

32/ David S. Jenkins & other (2006), Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s ", Journal of Accounting and Public Policy, Vo.25, No.1.

- 33/ Hunton, James E., & other (2006). Financial Reporting Transparency and Earnings Management, The Accounting Review, Vo 81, No.1.
- 34/ Irene Karamanou & Nikos Vafeas (2005). The Association between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis , Journal of Accounting Research, Vol.43, No.3.
- 35/ Barth, S., (2004). Creative Financial Accounting, (New York: John Wiley).
- 36/ Roychowdhury, S., (2006). Earnings management through real activities manipulation, Journal of Accounting and Economics, Vol.42, No3.
- 37/ [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)