

العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية

"دراسة اختبارية على الشركات المساهمة التركية"

إعداد

الأستاذ الدكتور / هلال عبدالفتاح عفيفي

أستاذ المحاسبة كلية التجارة جامعة الزقازيق

أ/ أيمن محمد عبدالمقصود

باحث ماجستير محاسبة

معهد الدراسات والبحوث الآسيوية جامعة الزقازيق

وكيل حسابات بوزارة المالية

المخلص

يهدف البحث إلى إختبار العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية في الشركات التركبية وقد اعتمد الباحث في قياس جودة المراجعة على حجم مكتب المراجعة، لكون حجم مكتب المراجعة عامل مهم في المحاسبة الإبداعية وأن المراجعين ذوي الجودة العالية يعيقون ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات وتقديم معلومات أكثر دقة، وقد إستخدام الباحث نموذج جونز (Jones) لقياس مدى وجود تلاعب في الحسابات لينوب عن المحاسبة الإبداعية، وقد اعتمد الباحث على عينة من الشركات المساهمة التركبية بلغت 34 شركة بعدد مشاهدات 71 مشاهده خلال الفترة ما بين الأعوام 2014، 2016. وقد اعتمد الباحث في إختبار العلاقة بين جودة المراجعة و المحاسبة الإبداعية على متغير مستقل متمثل في حجم مكتب المراجعة، ثلاثة متغيرات ضابطة متمثلة في حجم الشركة، الرافعة المالية والعائد على الأصول، وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة عكسية دالة إحصائيا بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

المصطلحات الأساسية: المحاسبة الإبداعية، جودة المراجعة، حجم مكتب المراجعة.

Abstract

The research aims to test the relationship between the quality of audit and creative accounting in Turkish companies. The researcher relied on measuring the quality of the audit on the size of the audit office, because the size of the audit office is an important factor in creative accounting and that high-quality auditors hinder creative accounting practices in companies and provide more accurate information, The researcher used the Jones model to measure the extent of manipulation of accounts to represent creative accounting. The researcher relied on a sample of Turkish joint-stock companies amounted to 34 companies with atotal of 71 viewers during the period between 2014 and 2016. The researcher relied on testing the relationship between audit quality and creative accounting on an independent variable represented in the size of the audit office, three control variables represented in the size of the company, financial leverage and return on assets, and the results reached a statistically significant inverse relationship between audit quality and creative accounting.

Keywords: Creative Accounting, Audit Quality, AuditFirmsSize.

مقدمة ومشكلة البحث:

خلال السنوات الأخيرة شهد العالم عددا من انهيار وإفلاس كثير من الشركات والمؤسسات المالية (مثل: Enron العالمية وإلقاء جزءا من المسؤولية على مكتب آرثر أندرسون)؛ وخاصة بعد أحداث انهيار شركة Enron العالمية وإلقاء جزءا من المسؤولية على مكتب آرثر أندرسون كونه المسئول عن مراجعة حسابات تلك الشركة واتهامه بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية لها مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر هذه المعلومات بغير شكلها الصحيح، الأمر الذي بدأ معه ما عرف فيما بعد بالمحاسبة الإبداعية والتي أصبحت محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين على حد سواء، بل وكافة المستفيدين والمتعاملين مع المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة. حيث تعتبر جودة المراجعة مطلباً أساسياً للعديد من الأطراف؛ لترغبة إدارة الشركات في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، كما ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام المراجعة يضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئوليتها تجاه كافة الأطراف المعنية، كما أصبحت جودة المراجعة هي العامل الترجيحي للتمييز بين مكاتب المراجعة نظراً لحدة المنافسة بينها.

ومن هنا يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى الوقوف على طبيعة هذه الأساليب وبيان أثر حجم مكتب المراجعة على تلك الأساليب لتحقيق المصدقية للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية بسبب الظروف الاقتصادية التي عصفت باقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية والتي دفعت بشكل أو بآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات إلى إتباع أساليب إبداعية تتمثل في التلاعب في المعلومات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك المعلومات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، وساهم بنشوء الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم.

واستناداً لما تقدم، فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة على الأسئلة الآتية:

– هل تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على جودة عملية المراجعة ومصدقية

المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات التركية؟

– ما هو دور المراجع في الحد استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات التركية؟

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف منها:

1- دراسة أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

2- دراسة وتحليل دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

3- دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها من القضايا الجدلية التي شغلت اهتمام الباحثين والأكاديميين لما تمثله من مشكلة هامة وجوهرية، لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية الكبرى واستتبع ذلك من بروز موجة التقاضى غير المسبوقة التي واجهت مكاتب المراجعة الكبرى على مستوى العالم، لذا فقد عادت أهمية تطوير دور مراجعي الحسابات فى الكشف والتقرير عن الغش والتضليل بالقوائم المالية إلى صدارة اهتمام الباحثين فى ظل ظهور أساليب المحاسبة الإبداعية وما لها من تأثير على صدق عرض القوائم المالية، وأن هذا البحث يخدم عدد من الفئات مثل، مستخدمى المعلومات المالية بالقوائم المالية مثل البنوك، المقرضين والمستثمرين، لمساهمون وهم ملاك الشركة.

منهج وفرض البحث:

ينتهج البحث المنهج التحليلى كمدخل أساسى فى الدراسة من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة والتي تضمنها الأدب والفكر المحاسبى المعاصر فى مجال المحاسبة المالية وخاصة الدراسات التي تناولت مجال المحاسبة الإبداعية، وفى ضوء مشكلة الدراسة يحاول الباحث تحقيق أهداف البحث من خلال اختبار الفرض التالي:

توجد علاقة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

خطة البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهميتها، وتحقيقاً لأهدافها ونظراً لفرضها ومراعاةً لمنهج البحث فى بناء

إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث فقد تم تقسيم البحث إلى ما يلى:

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية – خلفية نظرية.

المبحث الثانى: العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة وتطوير فرض البحث.

المبحث الرابع: الدراسة الإختبارية.

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية – خلفية نظرية

أولاً: نشأه المحاسبة الإبداعية ومفهومها

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي، إذ واجهت الشركات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابله ضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أفضل في القوائم المالية، وهو ما حدا بالشركات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباح أفضل من خلال إدارة الأرباح (Earning Management) بغرض تجميل الصورة المالية للشركة (سميرة، مطيوى، فهيمة، بديسى، 2012)، ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المحاسبية المتاحة مما يحقق أرباحاً صورية للشركات وأكسبها الوقت حتى لا تصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي لكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية، (فياض، 2010)، وقد استمر هذا الركود فترة طويلة أجبر الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية (عمورة وشريفي، 2011).

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام المحاسبين والمراجعين بشكل كبير لاسيما بعد الإنهيارات لعدد من دول شرق آسيا عام 1997، وانهيار شركة (Enron) لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة شركة (Worldcom) الأمريكية للاتصالات وغيرها من الشركات العالمية، وتبعها تصفية شركة المراجعة Arthur (Anderson) لتحميلها المسؤولية كونها المسنولة عن مراجعة حسابات شركة Enron إذ اتهمت بالتواطؤ لإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة بدائل المعالجات المحاسبية المتاحة (سليمان، 2015).

وقد حاول العديد من الباحثين تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لإختلاف توجهات هؤلاء الباحثين فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وأعتبر العديد من المهنيين والممارسين والمحللين الماليين أن السوق و المستثمر مخدوعان بالأرقام المحاسبية (Gillem, Tulloch. 2011)، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي (Cooking the Books) للدفاتر المحاسبية لكي تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى (حمادة، 2010: 96).

وقد عرف (Ghosh, 2010: 2) المحاسبة الإبداعية بأنها استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

وركز (Whlen, 2010: 402) في تعريفه للمحاسبة الإبداعية بأنها استخدام الإدارة لحكمها الشخصي بشأن التقارير المالية وهيكله العمليات لتعديل التقارير المالية بغرض تضليل أصحاب

المصالح حول الأداء الإقتصادي للمنشأة وذلك عن طريق التأثير على الأرقام المحاسبية المقررة عنها.

وكذلك (سميحة، 2015: 33) عرفت أنها الممارسات الإحتيالية التي تعطى صورة مضللة عن نتيجة الأعمال للمنشأة ومركزها المالي.

ويعرفها (شعباني وتبة، 2016: 93) بأنها "استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة".

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من منظورين:

الأولى: سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة، ومنه يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

الثانية: إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على إتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

ثانياً: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تقوم بها إدارة الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على القوائم المالية، وفي هذا الجزء من البحث سيقوم فيه الباحث بإستعراض أهم تلك الأساليب والتي من أهمها (الصوري، 2013):

■ التلاعب في التقديرات المحاسبية: حيث يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية التي تعتمد على أساس الإستحقاق درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي وتخصيص بعض الإحتياطات والمخصصات بقيم مختلفة عن قيمتها الحقيقية التي تسمح بها المعايير المحاسبية، مما ينتج عنه تلاعب في هذه التقديرات للوصول إلى أهداف معينة مثل تعزيز حجم الإيرادات (Reyad, 2013).

■ توقيت تنفيذ العمليات المالية: حيث يؤدي التحكم في توقيت وتنفيذ بعض العمليات إلى التلاعب في الحسابات، فقد تؤجل الإدارة تنفيذ عملية أو تعجل في تنفيذها لتحقيق أهداف ومكاسب معينة وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية التي تمثل

القيمة الحقيقية (Popescu, and Nisulescu, 2013)، وأيضا تقوم الشركات بإعادة تصنيف وعرض البيانات بالقوائم المالية بما يخدم مصلحة الإدارة.

- التلاعب فى السياسات المحاسبية: حيث تسمح العديد من المعايير بالإختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، مما يترتب عليه إختيار إدارة الشركة السياسة المحاسبية التى تتماشى مع أغراضها وتحقق من خلالها أفضل نتيجة لأداء الشركة، حيث تستخدم المرونة المتاحة لها فى إختيار الطرق والسياسات المحاسبية التى تطبقها عند إعداد القوائم المالية (بطاينة، 2010).
- عمليات إعادة تقييم الأصول: والتى تعتمد بشكل كبير على توقع وتقدير الأشخاص بغرض حساب الإهلاك وهنا تكون إمكانية التلاعب بتقدير عمر هذه الأصول (الحلبى، 2009).
- العمليات المزيفة: والتى تتم من خلال التلاعب فى قيم المركز المالى ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، عن طريق الدخول فى عمليتين أو أكثر بالتعاون مع طرف ثالث مثل الإتفاق على بيع أصل له ثم إعادة إستئجار ذلك الأصل مرة أخرى للإستفادة منه (القضاة، 2011).

ثالثا: المنظور الأخلاقى للمحاسبة الإبداعية

لقد لاقت المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية الكثير من الإهتمام فى الفكر المحاسبى لما لها من بالغ الأثر على مهنة المراجعة، الأمر الذى دفع الكثير للبحث عن مدى أخلاقيات المحاسبة الإبداعية فى ظل وجهات النظر المتباينة فيما يسمى بالبعد الأخلاقى للمحاسبة الإبداعية (الصورى، 2013)، وتعرف أخلاقيات المهنة بوجه عام (Ethics): بأنها "نظام المبادئ والقيم الأخلاقية وقواعد الممارسة التى أصبحت معيارا للسلوك المهنى القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التى تشكلت ونمت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الإعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا" (Arens, 2002; 102). ولقد أظهرت جميع التحليلات التى أجريت للتعرف على أسباب الإنهيارات التى حدثت إلى وجود خلل رئيسى فى أخلاقيات وممارسة مهنتى المحاسبة والمراجعة، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني

العلاقة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية

يعتبر حجم مكتب المراجعة من أهم المقاييس البديلة لتقييم جودة عملية المراجعة بل واحد من تلك المؤشرات الهامة المرتبطة بعملية قياسها، وعندما يتم استخدام حجم مكتب المراجعة كمؤشر ينوب عن جودة عملية المراجعة والتي تعرف بأنها قدرة عملية المراجعة على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي يرتبط مستوى جودة المراجعة بمستوى جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بواسطة مراجعين ذوي جودة عالية قلما تحتوى على أخطاء جوهرية، مما ينعكس على ممارسات المحاسبة الإبداعية (عيسى، 2008).

وقد صنف الباحثين مكاتب مراجعة الحسابات من حيث الحجم إلى مجموعتين أساسيتين: المجموعة الأولى مكاتب المراجعة الكبيرة وتضم المكاتب الأربعة الكبار في سوق المهنة ويطلق عليها "Big 4" أما المجموعة الثانية فهي مكاتب صغيرة وتضم باقي المكاتب في سوق المهنة بخلاف تلك التي يتم تصنيفها ضمن مجموعة المكاتب الكبيرة ويطلق عليها "Non-Big 4" (فودة وآخرون، 2018)، ويمكن تمييز مكاتب المراجعة بناءً على مجموعة من المعايير وهي كالتالي (الفيومي، 2013):

- عدد عملاء مكتب المراجعة
 - حجم العملاء ويقاس بحجم أصول الشركة محل المراجعة
 - عدد الشركاء بمكتب المراجعة
 - عدد مراقبي الحسابات العاملين بمكتب المراجعة
 - عدد فروع مكتب المراجعة
 - الشراكة أو الارتباط بأحد مكاتب المراجعة الدولية
 - قيمة الأتعاب التي يحصل عليها المكتب
 - وجود تخصصات مهنية متعددة في مكتب المراجعة
- حيث يعتبر تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة ومكاتب صغيرة على أساس انتمائها من أهم معايير التصنيف المعتمدة، (BIG N) إلى أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى لحجم مكتب المراجعة، حيث أن قصور المستفيدين من خدمات المراجعة على قياس جودتها، يطرح اسم مكتب المراجع وسمعه كمؤشر بديل وسهل لقياس جودة المراجعة. إلا أن بعض الدراسات تعيب عن هذا

المدخل في تحديد حجم المكتب وأثره على جودة المراجعة، من حيث أن حجم مكتب المراجعة لا يعطي تدعيماً جيداً الأهم المحددات لجودة المراجعة وهي استقلال المراجع الخارجي وفعاليتيه (خليدة، محمد، 2014)، حيث أنه وبالرغم من كون مكاتب المراجعة الكبرى تتم تعبا لسمعة التي يطلبها العميل، والتي تعبر مؤشر سهلا لتحديد لحجم مكتب المراجعة، إلا أن إتباع الإجراءات العملية المعتمدة وإحترام المعايير المهنية لدى المكاتب التي تنتمي إلى الشركات الكبرى للمراجعة، لا تكون متجانسة وموحدة، وهذا الضعف شبكة الاتصال والتنسيق بين مختلف فروع ومكاتب الشركات الكبرى للمراجعة، واعتماد أنظمة مختلفة لرقابة الجودة، في ظل غياب أوضاع الآليات المعتمدة للتأكد من تجانس وتوحيد أنظمة العمل المتبعة وفق سمعة المكاتب الكبرى للمراجعة.

وتعتبر عملية تحديد جودة المراجعة من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وذلك للأسباب الآتية(عيسى، 2008):

- يراعى المراجع تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره.
- ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها المالية، مما يتطلب أداء عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.
- ترى المنظمات المهنية أن تحقيق الجودة عند تنفيذ مهام المراجعة، يضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية .
- نظرا لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء الى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي من خلاله يتم التمييز بين مكاتب المراجعة

المبحث الثالث

الدراسات السابقة وتطوير فرض البحث

تناولت كثير من الدراسات العاقبة بين جودة المراجعة ودور المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن هذه الدراسات:

دراسة (حدادي، 2019): هدفت الدراسة إلى بيان دور مراجع الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن مراجع الحسابات هو صمام الأمان ففي حالة الكشف عن تلاعب في الحسابات عليه أن يكشف عن ذلك في تقريره ويوجه إلى الأطراف المعنية، فإذا لم يقم بمهامه أو فإنه سيتعرض إلى المسائلة التأديبية أو الجنائية، وتوصلت الدراسة أيضا على المراجع قبل أن يوافق على مراجعة شركة معينة عليه أن يقوم بالحصول على معلومات حول طبيعة عملها والقطاع التي تنتمي إليه، بالإضافة إلى معلومات عن العمليات القانونية للعميل لتحديد وتقدير مستويات التهديدات والمخاطر التي تتعرض لها الشركة وطريقة تعاملها معها وكيفية إيجاد الحلول، حيث أن المعيار الدولي للمراجعة ISA315 يبين للمراجع كيفية تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم الشركة وبينتها، وتوصلت أيضا إلى وجود علاقة موجبة بين دور المراجع والإجراءات التي يقوم بها في الحد من هذه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة (أكرم وآخرون، 2017): هدفت الدراسة الى اختبار أثر حجم مكتب المراجعة وفترة الاحتفاظ بالعميل في الحد من ممارسات ادارة الارباح وذلك في قطاع الشركات الصناعية المياهمة العامة الأردنية خلال الفترة من 2009 – 2015، ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختيار عينة شملت 59 شركة صناعية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لحجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نظراً لوجود علاقة ارتباط عكسية بينهما، وأوصت الدراسة بضرورة العمل من قبل مكاتب المراجعة على زيادة درجة العناية المهنية والتأكيد بهدف الحد من درجة ممارسة ادارة الأرباح .

دراسة (الزكي، 2017): هدفت الدراسة إلى تحليل دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

- يؤثر دور المراجع الخارجي تأثيرا عكسيا في ممارسات المحاسبة الإبداعية، فزيادة دور المراجع يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما يؤثر تأثيرا طرديا في جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة، من خلال الحد من سلوك الإدارة

الإنتهازي بتطبيق الإجراءات والإختبارات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب فى القوائم المالية، وتوفير معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة مثل الملائمة، الثقة، والقابلية للمقارنة، وتحسين تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة.

- إن أكثر الشركات التى تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية هى المنشآت المتعثرة، مما يتطلب من مراجعى الحسابات بذل العناية المهنية نحو هذه الممارسات، وأن تمارس جهات الرقابة والإشراف دورها الرقابى على المهنة ووضع التشريعات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب فى القوائم المالية وتطبيق الجزاءات على من يرتكبها.

دراسة (Azoz, 2016): هدفت الدراسة إلى بيان تأثير حوكمة الشركات على جودة وإدارة الأرباح على عدد من الشركات المالية المدرجة فى بورصة عمان، حيث عملت الدراسة على بحث خصائص حوكمة الشركات الرئيسية التى تؤثر على جودة الأرباح وتؤثر أيضا على إدارة الأرباح للشركات الأردنية، وقامت الدراسة باستخدام عدد أعضاء مجلس الإدارة، الإزدواجية للرئيس التنفيذى، مكونات مجلس الإدارة، عدد أعداد لجنة المراجعة، مكونات لجنة المراجعة ونشاط لجنة المراجعة لقياس خصائص حوكمة الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات من أهمها مايلى:

- ضرورة تقليل عدد أعضاء مجلس الإدارة فى الشركات الأردنية.
 - تعديل نسبة المديرين الخارجيين فى كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
 - العمل على الإلتزام بتعليمات حوكمة الشركات وتطبيقها العمل على متابعتها.
- دراسة (حسن، 2015): هدفت الدراسة الى بيان دور المحاسبة القضائية فى الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة.
- وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات من أهمها مايلى:
- ضرورة تبني المحاسبة القضائية كمهنة جديدة فى مجال المحاسبة من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان.
 - ضرورة عمل شهادة المحاسب القضائي لمزاولة مهنة المحاسبة القضائية.
 - ضرورة أن ينشئ مجلس تنظيم المهنة مراكز للتدريب على عمليات التقييم والتحري عن الإحتيال والمخالفات المالية.

دراسة (Vladu and Cuzdriorean, 2013): هدفت الدراسة إلى مناقشة آليات الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال التطورات الأخلاقية للمحاسبين وركزت على دراسة الآثار السلوكية ونظرية التنمية الأخلاقية المعرفية التي تعنى بدراسة القياس المحاسبي الإبداعي للمحاسبين. وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها ما يلي:

- من خلال مناقشة التطورات الأخلاقية في مجال المحاسبة الإبداعية، إتضح أن غياب الأخلاق والقيم التجارية والمهنية في قطاع الأعمال ينتج عنها عواقب ونتائج على المدى البعيد من الممكن أن تؤثر على مهنة المحاسبة.

- تم التوصل إلى أن أفضل الطرق لمحاولة تقييم الجوانب المتعددة لآثار ذلك على المسئولين عن صنع القرار تقديم حوافز جيدة للمحاسبين والموظفين تؤدي للحد من مجالات التلاعب التي من الممكن استخدامها اثناء أعمالهم المختلفة.

- يعتبر الإطار الذي اقترحته الدراسة بمثابة إطار نظري لتقييم العمليات في مجال المحاسبة وصنع القرار.

دراسة (Zgarni, 2012): هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإدارة الأرباح في الشركات التونسية، وبيان أثر تطبيق القانون المالي رقم 96-2005 والذي يقضى بأهمية جودة عملية المراجعة من خلال مكاتب المحاسبة الكبرى (Big4) والتخصص الصناعي ومدة عملية المراجعة وتأثير ذلك على ممارسات إدارة الأرباح. توصلت الدراسة إلى أن هنالك علاقة سالبة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات مكاتب المحاسبة الكبرى ومستوى حدوث ممارسات عمليات إدارة الأرباح، وكذلك أن المراجعين في مكاتب المحاسبة الكبرى يعملون على تعزيز عملية إدارة الربح الحقيقي ("Real Earning Management "REM") وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن طول مدة عملية المراجعة غير مرتبط بوجود ممارسات عمليات إدارة الأرباح في الشركات.

دراسة (Xinhua W., 2012): هدفت الدراسة إلى بيان الاختلافات العالمية بين مراجعي مكاتب المحاسبة الكبرى (Big 4) ونظرائهم الأصغر (Non-Big4) في عمليات إدارة الأرباح. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن إدارة الأرباح التي تسيء تمثيل الصورة المالية للمنشأة وتضلل المستثمرين وتعتبر مشكلة مستمرة، لذا أحد أدوار المراجع هو مراقبة تقارير المحاسبة بكفاءة لإطلاع المستثمرين بشكل أفضل على الوضع الحقيقي للشركة والمساعدة في توضيح البيانات المالية الغير دقيقة التي تقوم بعمل فجوة المعلومات بين المالكين والإدارة. وأظهرت الدراسة أن استخدام بيانات العينة من حوالي 50 ألف مشاهدة في 42 دولة، تبين أنه في الولايات المتحدة، يراقب

مراجعوا الحسابات للأربعة الكبار بشكل أكثر فعالية مقارنة بنظرائهم الأصغر، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أنه أحد الآثار السلبية الهامة للنتائج عدم توحيد معايير المراجعة في جميع أنحاء العالم. دراسة (Ken Y. Chen et al., 2005): هدفت الدراسة إلى بيان أثر العلاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح في دولة تايوان وتمثلت عينة الدراسة في استخدام 367 شركة بين عامي 1999 و2002 من قاعدة بيانات Taiwan Economic Journal باستخدام نموذج جونز المعدل في قياس إدارة الأرباح في عملية الاكتتاب العام، حيث تم قياس جودة الأرباح بواسطة حجم مكتب المراجعة الحجم والتخصص الصناعي، وإدارة الأرباح بواسطة المستحقات غير المتوقعة. وتوصلت الدراسة إلى الشركات التايوانية التي تراجع من قبل مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4 audit firm) تشارك أقل في إدارة الأرباح منها في الشركات محل الفحص والمراجعة من خلال مكاتب المراجعة الأخرى (Non-Big 4 audit firm) في مما يدل على أن حجم مكتب المراجعة هو عامل مهم في إدارة الأرباح وأن المراجعين ذوي الجودة العالية يعيقون إدارة الأرباح في الشركات وتقديم معلومات أكثر دقة.

تطوير فرض البحث

يتمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في اختبار العلاقة بين جودة المراجعة والمحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة التركية، ويتم اختبار فعالية جودة المراجعة من خلال متغير مستقل وهو حجم مكتب المراجعة، بالإضافة إلى ثلاثة متغيرات ضابطة وهي حجم الشركة، الرفع المالي، ربحية الشركة، وبناء على الإطار النظري والدراسات السابقة وللإجابة عن التساؤلات التي تم طرحها في مشكلة البحث يمكن تطوير فرض البحث كما يلي:

يمثل حجم مكتب المراجعة عاملاً هاماً بالنسبة للعملاء محل المراجعة إذ أن عملاء مكاتب المراجعة الكبرى ذات الخبرات الكبيرة يكونوا أقل احتمالاً لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية مقارنة بعملاء مكاتب المراجعة الصغرى لوجود العديد من العوامل التي تساعد في ذلك ككبر حجم العمل، وعدد عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب والتي تزيد من خبرة العاملين بالمكتب وكذا الالتزام بقواعد السلوك المهني وتوفير التعليم والتدريب المستمر للعاملين بالمكتب والإشترك في المنظمات المهنية الدولية (Bauwhead, 2003).

ومن الناحية الاختبارية، توصلت دراسة (أكرم وآخرون، 2017) إلى وجود أثر لحجم مكتب المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح نظراً لوجود علاقة ارتباط عكسية بينهما، باستخدام عينة شملت 59 شركة صناعية في قطاع الشركات الصناعية المياهما العامة الأردنية خلال الفترة من 2009 – 2015، وأيدت دراسة (Xinhua, 2012) نتائج الدراسة السابقة إلى وجود علاقة

سالبة بين حجم مكتب المراجعة مع المحاسبة الإبداعية، باستخدام عينة مكونة 50 ألف مشاهدة في 42 دولة منها الولايات المتحدة الأمريكية والتي يراقب فيها مراجعوا الحسابات للأربعة الكبار بشكل أكثر فعالية مقارنة بنظرائهم الأصغر، وأوضحت دراسة (Ken Y. Chen et al., 2005) إلى وجود علاقة سالبة بين حجم مكتب المراجعة مع المحاسبة الإبداعية، باستخدام عينة مكونة 367 شركة بين عامي 1999 و 2002 من قاعدة بيانات Taiwan Economic Journal باستخدام نموذج جونز المعدل حيث توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تراجع من قبل مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4 audit firm) تشارك أقل في المحاسبة الإبداعية منها في الشركات محل الفحص و المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الأخرى (Non-Big 4 audit firm)، واتفقت نتائج دراسة (Zgarni, 2012) مع نتائج الدراسة السابقة إلى أن هناك علاقة سالبة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية باستخدام عينة الشركات التونسية، وبيان أثر تطبيق القانون المالي رقم 96-2005 والذي يقضى بأهمية جودة عملية المراجعة من خلال مكاتب المحاسبة الكبرى (Big4) والتخصص الصناعي ومدة عملية المراجعة وتأثير ذلك على ممارسات المحاسبة الإبداعية، و توصلت أيضا إلى أن هنالك علاقة سالبة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات مكاتب المحاسبة الكبرى ومستوى حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك أن المراجعين في مكاتب المحاسبة الكبرى يعملون على تعزيز عملية إدارة الربح الحقيقي، وأشارت دراسة دراسة (Rusmin, 2010) والتي فحصت العلاقة بين حجم عمليات إدارة الأرباح وجودة عملية المراجعة في دولة سنغافورة وتمثلت عينة الدراسة في استخدام 301 قائمة عامة لشركات تداول الأسهم (SGX) إلى وجود علاقة سالبة بين جودة عملية المراجعة ومؤشر المحاسبة الإبداعية في الشركات، وأن نسبة عمليات التلاعب والغش في البيانات المالية في المنشآت محل الفحص والمراجعة من خلال مكاتب المراجعة الكبيرة المعتمدة (Big 4 audit firm) تكون أقل منها في المنشآت محل الفحص و المراجعة من خلال مكاتب المراجعة الأخرى (Non-Big 4 audit firm) وأن المراجع في المكاتب الكبرى يكون قادر ومؤهل بشكل أكبر في الحد من ممارسات عمليات المحاسبة الإبداعية وكيفية إكتشاف عمليات الغش والإحتيال. ومما سبق يمكن صياغة وتطوير فرضالبحث على النحو التالي:

توجد علاقة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

المبحث الرابع الدراسة الإختبارية

يهدف البحث إلى دراسة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة و المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على الشركات المساهمة التركية.
تصميم الدراسة الإختبارية.

يتمثل مجتمع الدراسة فى الشركات المساهمة التركية عن أعوام 2014، 2015، 2016، وقد تم اختيار عينة الدراسة فى ضوء توافر عدة اشتراطات لتحقيق نوع من التجانس بين شركات العينة وهى:

- أن تكون الشركة مسجلة ومتداول أسهمها ببورصة الأوراق المالية خلال فترة الدراسة.
- أن تتوفر لهذه الشركات قوائم مالية وتقارير سنوية منشورة لقياس مدى قيام هذه الشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أن يتم استبعاد الشركات التى تنتمى لقطاعى البنوك والمؤسسات المالية من مجتمع الدراسة نظراً لطبيعة عملهما وطبيعة تقاريرهما المالية.

وفى ضوء التقسيم السابق لمجتمع الدراسة، اعتمد الباحث فى إتمام الدراسة الحالية على اختيار عينة ميسرة من تلك الشركات المقيدة والتي بلغت 34 شركة بعدد 71 مشاهدة موزعة على (8) قطاعاً اقتصادياً مختلفاً، وذلك خلال الفترة من 2014، 2016، ويوضح الجدول التالى التوزيع القطاعى لعينة الدراسة.

جدول رقم (1) التوزيع القطاعى لعينة الدراسة

م	القطاع	السنوات وعدد شركات العينة		
		2014	2015	2016
1	الأغذية والمشروبات	2	2	2
2	التشييد ومواد البناء	1	3	2
3	خدمات النقل والسيارات	4	8	4
4	الموارد الأساسية	5	10	5
5	المنتجات المنزلية والشخصية	2	2	2
6	الكيمائيات	2	2	1
7	الموزعون وتجار التجزئة	1	3	3
8	الاتصالات	-	2	3
	إجمالى عدد شركات العينة النهائى	17	32	22

أولاً: مصادر الحصول على بيانات الدراسة

اعتمد الباحث بشكل كامل في الحصول على كافة البيانات اللازمة لإتمام الدراسة الحالية على الموقع الرسمي للبورصة التركية، حيث اعتمد الباحث على التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة التركية خلال فترة الدراسة.

ثانياً: النموذج العام للدراسة

يعتمد الباحث في اختبار فرض الدراسة على نموذج عامل الانحدار على مستوى قطاعي لإختبار العلاقة بين دور المراجع والمحاسبة الإبداعية.

وسوف يتم استخدام النموذج التالي لإختبار فرض البحث وذلك كما يلي:

$$EM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Big4_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

حيث إن :

$EM_{i,t}$: إدارة الأرباح للشركة (i) في العام (t).

β_0 : المقدار الثابت.

β_1 : معاملات المتغيرات المستقلة .

$\beta_2 \beta_3 \beta_4$: معاملات المتغيرات الضابطة .

$Big4_{i,t}$: حجم مكتب المراجعة.

$Size_{i,t}$: حجم الشركة (i) في العام (t).

$ROA_{i,t}$: ربحية الشركة (i) في العام (t).

$LEV_{i,t}$: الرفع المالي للشركة (i) في العام (t).

$\epsilon_{i,t}$: الخطأ العشوائي (البواقي).

ثالثاً: توصيف عينة الدراسة

(1) حجم مكتب المراجعة:

جدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية لحجم مكتب المراجعة

حجم مكتب المراجعة		
النسبة	التكرار	
23.5	8	non-Big4
76.5	26	Big 4
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي لـ "non-Big4" في العينة هي 23.5%، بينما حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي لـ "Big 4" في العينة هي 76.5%.

(2) المحاسبة الإبداعية :

جدول رقم (3) الإحصاءات الوصفية للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية		
النسبة	التكرار	
29.4	10	منخفضة
61.8	21	متوسطة
8.8	3	مرتفعة
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن 29.4% من الشركات المحاسبة الإبداعية لها "منخفضة"، و 61.8% من الشركات المحاسبة الإبداعية لها "متوسطة"، و 8.8% من الشركات المحاسبة الإبداعية لها "مرتفعة".

(3) حجم الشركة:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أدناها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (4): الإحصاءات الوصفية لحجم الشركة

حجم الشركة		
النسبة	التكرار	
35.3	12	منخفض
32.4	11	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن:

35.3% من الشركات حجمها "منخفض"، و 32.4% من الشركات حجمها "متوسط"، و 32.4% من الشركات حجمها "مرتفع".

(4) العائد على الأصول:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أدناها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (5): الإحصاءات الوصفية للعائد على الأصول

العائد على الأصول		
النسبة	التكرار	
32.4	11	منخفض
35.3	12	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن: 32.4% من الشركات كان العائد على الأصول لها "منخفض"، و 35.3% من الشركات كان العائد على الأصول لها "متوسط"، و 32.4% من الشركات كان العائد على الأصول لها "مرتفع".
(5) الرافعة المالية:

تم تكوين هذا المتغير عن طريق استخدام طريقة (Visual Binning) في برنامج spss بحيث أن يقوم البرنامج بتقسيم قيم المتغير على ثلاث أقسام أداها يكون منخفض و أقصاها يكون مرتفع و أوسطها يكون متوسط.

جدول رقم (6): الإحصاءات الوصفية للرافعة المالية

الرافعة المالية		
النسبة	التكرار	
35.3	12	منخفض
32.4	11	متوسط
32.4	11	مرتفع
100.0	34	الإجمالي

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن: 35.3% من الشركات كان الرافعة المالية لها "منخفض"، و 32.4% من الشركات كان الرافعة المالية لها "متوسط"، و 32.4% من الشركات كان الرافعة المالية لها "مرتفع".
رابعاً: دراسة العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة و المحاسبة الإبداعية

(1) العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و حجم مكتب المراجعة:

جدول رقم (7) دراسة العلاقة الارتباطية بين المحاسبة الإبداعية و حجم مكتب المراجعة:

Correlations				
حجم مكتب المراجعة	المحاسبة الإبداعية	معامل الارتباط	المحاسبة الإبداعية	Spearman's rho
-0.074	1.000	معامل الارتباط	المحاسبة الإبداعية	
0.677		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-0.074	معامل الارتباط	حجم مكتب المراجعة	
	0.677	المعنوية		
34	34	حجم العينة		

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أنه:

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.677 وهي أكبر من ($\alpha=0.05$)، لذا يمكن القول أنه لا توجد علاقة بين حجم مكتب المراجعة (كمقياس لجودة المراجعة) والمحاسبة الإبداعية.

(2) العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و حجم الشركة :
جدول رقم (8): العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و حجم الشركة

Correlations				
حجم الشركة	المحاسبة الإبداعية			
0.153	1.000	معامل الارتباط	المحاسبة الإبداعية	Spearman's rho
0.387		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	0.153	معامل الارتباط	حجم الشركة	
	0.387	المعنوية		
34	34	حجم العينة		

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن:

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.387 وهي أكبر من ($\alpha=0.05$)، لذا يمكننا القول أنه لا توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية و حجم الشركة.

(3) العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و العائد على الأصول:

جدول رقم (9): العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و العائد على الأصول

Correlations				
العائد على الأصول	المحاسبة الإبداعية			
-.455-**	1.000	معامل الارتباط	المحاسبة الإبداعية	Spearman's rho
0.007		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-.455-**	معامل الارتباط	العائد على الأصول	
	0.007	المعنوية		
34	34	حجم العينة		

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن :

بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.007 وهي أقل من ($\alpha=0.01$)، لذا يمكننا القول أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية و العائد على الأصول و هي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) فمع زيادة العائد على الأصول عادة يكون مصحوب بانخفاض في المحاسبة الإبداعية.

4) العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و الرافعة المالية:
جدول رقم (10): العلاقة بين المحاسبة الإبداعية و الرافعة المالية

Correlations				
الرافعة المالية	المحاسبة الإبداعية			
-0.460**	1.000	معامل الارتباط	المحاسبة الإبداعية	Spearman's rho
0.006		المعنوية		
34	34	حجم العينة		
1.000	-0.460**	معامل الارتباط	الرافعة المالية	
	0.006	المعنوية		
34	34	حجم العينة		
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

من الجدول السابق يمكننا ملاحظة أن :
بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.006 و هي أقل من ($\alpha=0.01$)، لذا يمكننا القول أنه توجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين المحاسبة الإبداعية والرافعة المالية وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) حيث مع زيادة الرافعة المالية يكون مصحوب بانخفاض في المحاسبة الإبداعية.

خامسا: نتائج تحليل الانحدار

حيث تم الاعتماد على برنامج Spss Ver.24 في إجراء التحليلات الإحصائية، وإستخدم الباحث طريقة تحليل الانحدار Enter Regression بهدف الوصول إلى أي المتغيرات التفسيرية لها تأثيراً على المتغير التابع وكذلك إبراز نسبة مساهمة كل متغير مفسر للعلاقة بالمتغير التابع، وذلك كما يلي:

نتائج تحليل الانحدار

VIF	الدلالة sig	قيمة t	معاملات الانحدار β	المتغيرات المفسرة
	0.000	10.973	4.113	المقدار الثابت
1.297	0.460	-0.749	-0.130	حجم مكتب المراجعة
1.026	0.214	1.271	3.179	حجم الشركة
1.253	*0.025	-2.372	-2.563	العائد على الأصول
1.392	*0.002	-3.442	-1.307	الرافعة المالية
*معنوي عند مستوي معنوية 5%				
معامل التحديد = 65.7 %				
قيمة F = 10.74 دلالة F = 0001.				
قيمة اختبار Durbin-Watson = 2.152				
دلالة اختبار كولمغروف سمينروف = 0.2				

يوضح الجدول السابق تحليل نموذج الإنحدار، حيث يتضح الآتي:

أ- النموذج معنوي إحصائياً حيث كانت قيمة الدلالة لاختبار $F = 0.0001$ وهي أقل من $(\alpha=0.05)$ و من ثم يمكننا القول أن المتغير المستقل له تأثير على المتغير التابع.

ب- جودة توفيق النموذج مقبولة حيث أنه استطاعت المتغيرات المستقلة أن تفسر حوالي 65.7% من الاختلافات الموجودة في المتغير التابع .

ج- لا يوجد تأثير دال إحصائياً لحجم الشركة على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.214 و هي أكبر من $(\alpha=0.05)$ ، كذلك تبين وجود تأثير دال إحصائياً للعائد على الأصول على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.025 و هي أقل من $(\alpha=0.05)$ ، كذلك هناك تأثير دال إحصائياً للرفع المالي على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.002 اي أقل من $(\alpha=0.05)$ ، بينما لم يكن هناك تأثير دال إحصائياً لحجم مكتب المراجعة على المتغير التابع حيث كانت قيمة المعنوية = 0.46 أكبر من $(\alpha=0.05)$. لذا يتم رفض فرضية البحث والتي تنص على وجود علاقة سالبة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية.

نتائج وتوصيات البحث

وقد خلص الباحث الى النتائج التالية:

- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الى أنه لا توجد علاقة دالة إحصائياً بين المحاسبة الإبداعية وحجم مكتب المراجعة، حيث أنه بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.677 وهي أكبر من $(\alpha=0.05)$ وبالتالي رفض الفرض والتمثل في أنه توجد علاقة بين حجم مكتب المراجعة والمحاسبة الإبداعية.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أنه لا توجد علاقة دالة إحصائياً بين المحاسبة الإبداعية وحجم الشركة، حيث أنه بالنظر إلى قيمة معنوية Spearman's rho نجد أنها 0.387 وهي أكبر من $(\alpha=0.05)$.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الى وجود علاقة دالة إحصائياً بين المحاسبة الإبداعية والعائد على الأصول وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) فمع زيادة العائد على الأصول عادة يكون مصحوب بانخفاض في المحاسبة الإبداعية.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الى وجود علاقة دالة إحصائياً بين المحاسبة الإبداعية والرافعة المالية وهي علاقة عكسية متوسطة حيث كانت إشارة معامل الارتباط سالبة و تتراوح بين (0.4 و 0.7) حيث مع زيادة الرافعة المالية يكون مصحوب بانخفاض في المحاسبة الإبداعية.

- أن بيئة الأعمال الحديثة تتطلب وضع مداخل وآليات لمراجع الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تلجأ ادارة الشركة الى القيام بممارسة المحاسبة الإبداعية مقابل الحصول على حوافز نقدية أو فى صورة أسهم أو الحفاظ على وظائفهم الحالية .
- وجود العديد من الآثار السلبية لقيام الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية سواء على المديين القصير أو طويل الأجل، ومنها الأثر السلبي على قيمة الشركة وعلى جودة الأرباح وعلى أسعار الأسهم، ويرجع ذلك الى ادراك المستثمرين لحوافز الإدارة عند قيامهم بتلك الممارسات.
- أنه غالبا من يقوم بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هم على مستوى عال من الإحتراف والإبتكار لذا كان من الضرورى أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين من يكون على نفس المستوى أو أعلى وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها.
- تطبيق الإختبارات التنفيذية فى بنود القوائم المالية بالإضافة إلى تطبيق آليات حوكمة الشركات واستخدام إجراءات لجان المراجعة والمحاسبة القضائية يساهم فى الحد من هذه الممارسات حتى يستطيع المراجع أن يصل إلى توفير تأكيد معقول وأن تخلو التقارير المالية من أى غش أو تحريفات جوهرية لإبداء رأياً فنياً محايداً عادلاً عن سلامة عرض وإفصاح القوائم المالية.

التوصيات

- فى إطار ما أسفرت عنه نتائج الدراسة النظرية والإختبارية، يوصى الباحث بما يلى:
- العمل على تطوير القوانين والتشريعات التى تنظم عمل المراجعين من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات .
- الحد من البدائل وطرق القياس المحاسبى للعنصر الواحد من عناصر القوائم المالية والتى تعطى الإدارة فرصة لإستغلالها فى ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- العمل على نشر الوعى الكافى بين ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومواجهتها بالوسائل السلمية.
- التأكيد على تقييد والتزام مراجع الحسابات الخارجى بقواعد السلوك المهنى مع ضرورة بحث ودراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

- قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة المعترف بها عالميا بإصدار دراسات متكاملة، تشكل الإطار النظري الموضوعي الذي يتم الاسترشاد به في الممارسة المهنية لمراجع الحسابات و اظهار كيفية الاستفادة منها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية لوضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة من محاسبين ومراجعين.
- العمل على تفعيل دور حوكمة الشركات والإهتمام بلجان المراجعة وتفعيل دورها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة.
- وضع آليات تضمن وتدفع الشركات للشفافية والإفصاح الكافي في التقارير والقوائم المالية وبشكل يتوافق مع مصالح جميع الأطراف ومتطلبات الحوكمة.
- إخضاع مراجعي الحسابات الخارجيين وأساليب عملهم إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم والعمل على تطوير خبراتهم ومهاراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- الحلبي، ليندا حسن (2015)، "دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- الزكى، محمد كمال محمود (2017)، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 8: 452-479.
- الصورى، محمد أحمد (2013)، "دور مدقق الحسابات الخارجى فى الحد من المحاسبة الإبداعية فى القوائم المالية-دراسة تطبيقية على شركات التدقيق-غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الفيومي، منى حلمي (2008)، " قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- القضاة، علاء محمد (2011)، "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فى الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدققين الخارجيين"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية.
- أكرم، ليث مفلح؛ محمود، محمد حميدات؛ على، يوسف خلف، (2017)، أثر حجم مكتب التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعميل في الحد من ممارسة إدارة الأرباح – دراسة تطبيقية على الشركات لصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القصيم، 10(2): 171-205.
- بطاينة، لؤي بديع (2010)، المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) في القوائم المالية،
- Available at:[http:// www.main.omandaily.com](http://www.main.omandaily.com)
- جمال، عمورة، وأحمد، شريفى (2011)، "دور وأهمية الإبداع المحاسبى والمالى فى عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية"، بحث مقدم للملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، يومي 19، 18مايو.

حدادي، سارة (2019)، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية: دراسة حالة على مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، رسالة دكتوراة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

حسن، عادل محمد محمد (2015)، "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية- بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة"، أمارابك- مجلة علمية محكمة تصدر عن الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا، الولايات المتحدة الأمريكية، 6 (18): 136-123.

خليدة، علبى، محمد، يعقوبى، (2014)، دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، 7(2): 213-203.

حمادة، رشا (2010) "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26(2): 118-87.

سليمان، طلال جريرة (2015)، "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، 11(2): 347-317.

سميرة، مطبوى، فهيمة، وبديسى (2012)، "الحوكمة وقاية من الفساد المالي والإدارى الناتج من المحاسبة الإبداعية-حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي (Enron)"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد يناير: 34-27.

شعباني، لطفى، وتبة، سومية (2016)، "المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية"، أبحاث الندوة العلمية الثالثة: الإبداع الإدارى فى العالم العربى، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الأردن.

عفيفى، هلال عبدالفتاح (2014)، العلاقة بين إدارة الأرباح وعدم تماثل المعلومات: هل هناك تأثير للإفصاح الإختياري؟ دراسة تحليلية إختيارية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة

البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 36(1): 344-265.

عيسى، سمير كامل محمد (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45 (2): 47-1.

فياض، إبراهيم عبدالكريم (2010)، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في التهرب الضريبي – دراسة حالة في المملكة الأردنية الهاشمية"، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، الخرطوم.

فودة، شوقي السيد، عبدربه، هدير عاطف السيد، نخال، أيمن محمد صبرى (2018)، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة – دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، (4): 307-378.

محمد، سميحة محمد عبدالله (2015)، "دراسة تحليلية لأثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على رقابة مخاطر الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية فى ضوء معايير المحاسبة"، مجلة المال والتجارة، مصر، يناير، 549: 33-34.

ثانيا المراجع الأجنبية:

Alvin Arens, Randal Elder and Mark Beasley. 2005. The Auditor's Legal Responsibilities. Auditing and Assurance Services 9: 110-112.

Azoz, A. A. Adel Razek. 2016. The Impact of Governance Characteristics on Earning Quality and Earning Management: Evidence From Jordan. Jordan journal of Business Administration 12 (1):187-207.

Ghosh, S. 2010. Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading To Corporate Collapses. Research And Practice In Social Sciences 6 (1) 1-15.

Gillem, Tulloch. 2011. Creative Accounting. available at: <http://www.forensicasia.com>.

principal writing analysts: gillem@forensicasia.com

Ken Y. Chen et al., 2005. Audit quality and earnings management for Taiwan IPO Firms. Managerial Auditing Journal 20 (1): 86-104.

Popescu, L. M. and Nisulescu. I. A. 2013. Detecting Creative accounting practices and their impact on the quality of

information presented in financial statements. journal of knowledge management, economics and information technology 3 (6).

Delloit. 2010. IFRS for SMEs in your Pocket. April: 13.

Reyad, S. M. R. 2013. The Role of Auditing Quality as a tool of Corporate Governance in Enhancing Earnings Quality: Evidence from Egypt. International Management Review 9 (2): 83-93.

Vladu.Alina, B. and Cuzdriorean. 2013. Creative Accounting, Measurement And Behavior. Annals Universities Apuleius Series economical 15(1): 107-115.

Whlem, D. M. 2010. Earning Quality research, USA. Journal of accountings and economics 50: 402.

Xinhua, W. 2012. International Differences Between Big Four Auditors and Their Smaller Counterparts in Monitoring Earnings Management. International Journal of Accounting and Financial Reporting 2 (2): 55-75.

Zgarni Inaam. 2012. Audit and Earning Management in Tunisian Context. International Journal of Accounting and Financial Reporting 2 (2): 17-33.