NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

THE ROLE OF THE SARBANES-OXLEY ACT IN ACTIVATING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND LIMITING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES A FIELD STUDY IN A SAMPLE OF AUDITING AND ACCOUNT ORGANIZATION OFFICES AND ACADEMICS IN DOHUK GOVERNORATE

HAZAR AHMED YOUNIS

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك

هزار احمد يونس

رسالة ماجستير

نيقوسيا
2021

THE ROLE OF THE SARBANES-OXLEY ACT IN ACTIVATING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND LIMITING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES A FIELD STUDY IN A SAMPLE OF AUDITING AND ACCOUNT ORGANIZATION OFFICES AND ACADEMICS IN DOHUK GOVERNORATE

HAZAR AHMED YOUNIS

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR

ASSIST. PROF. DR. AHMED SAMOUR

NICOSIA
2021

دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك

هزار احمد يونس

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور احمد سمور

نيقوسيا
2021

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The role of the Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and limiting creative accounting practices A field study in a sample of auditing and account organization offices and academics in Dohuk Governorate” prepared by “Hazar Ahmed Younis” defended on 28 /01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS

.....

Assist. Prof. Dr. AHMED SAMOUR (Supervisor)
Near East University
Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....

Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University
Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department

.....

Dr. Wagdi M. S. Khalifa
Near East University
Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....

Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير هزار احمد يونس في رسالته الموسومة بـ " دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك" نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021/01/28، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة

.....
الأستاذ المساعد الدكتور احمد سمور (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة

.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال

.....
الدكتور وجدي م. س. خليفة
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة

.....
الاستاذ الدكتور كـ. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير

DECLARATION

I'm **HAZAR AHMED YOUNIS**; hereby declare that this dissertation entitled '**The role of the Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and limiting creative accounting practices A field study in a sample of auditing and account organization offices and academics in Dohuk Governorate**, been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. AHMED SAMOUR**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author.Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:28/01/2021

Signature

HAZAR AHMED YOUNIS

الاعلان

أنا **هزار احمد يونس**، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان **دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك**، كانت تحت إشراف وتوجيهات **الأستاذ المساعد الدكتور احمد سمور**، ولقد أعددتها بنفسي تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/28

التوقيع

هزار احمد يونس

DEDICATION

To the symbol of loyalty, abundance of generosity, and generosity of giving in the face of calamity, whom the Messenger, may God bless him and grant him peace, said Heaven is under the feet of mothers, to whom I stayed up for nights for my comfort and lit the path for me with candles to me

My mother, may God protect her and prolong her life.

To my father's pure spirit, from which I learned the alphabet of reading and the alphabet of life, and his vigilant care accompanied me throughout my path of acquiring knowledge and reaping its fruits, so I learned from him the love of God and the love of truthfulness

To the most beautiful gift from God to me and the most precious thing I have in existence, my brothers and sisters

To the gentlemen who helped me and extended a helping hand to me whenever I needed them and they were my support, so I could not find a way to return their beauty.

الاهداء

الى رمز الوفاء ووفرة السخاء وكرم العطاء عند البلاء من قال فيها الرسول صلى الله عليه وسلم الجنة تحت أقدام الأمهات، إلى من سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع إلى أمي حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى روح والدي الطاهرة التي تعلمت منها أبجدية القراءة وأبجدية الحياة، ورافقتني رعايته الساهرة طوال مسار دربي في تحصيل المعرفة وجني ثمارها، فتعلمت منه حب الله وحب الصدق

إلى أجمل هدية من الله لي وأغلى ما لدي في الوجود إخواني وأخواتي

إلى السادة الذين ساعدوني ومدوا يد العون لي كلما أحتجت إليهم وكانوا بمثابة دعم لي فلم أجد سبيلا لرد جميلهم.

ACKNOWLEDGEMENTS

I thank God Almighty who has enabled us to accomplish this work.

And to the saying of the Messenger of God, may God's prayers and peace be upon him, "He who does not thank people will not thank God."

While on the final touches of this humble work, I cannot extend my thanks and highest expressions of thanks, appreciation and gratitude to everyone who provided me advice, guided me, directed me, or helped me in preparing this research by sending the necessary references and resources to me at any time, and I especially thank my distinguished professor, Dr. (Ahmed Salim Samour) for my support and guidance in advice, correction, and choosing the title and topic,

I also extend my sincere thanks to the members of the distinguished discussion committee who accepted and took the trouble to read, investigate and discuss

I am pleased to extend my thanks to the judges who agreed to review the questionnaire

Also, my thanks go to the administration of the Faculty of Economics and Administrative Sciences - Department of Accounting and Banking at the University (Near East University, Northern Cyprus)

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل، فهو القائل " لئن شكرتم لأزيدنكم "

ولقول رسول الله صلى الله وعلية وسلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

لا يسعني وانا بصدد اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع ان أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان لكل من قدم لي النصيحة أو أرشدني أو وجهني أو ساعدني في إعداد هذا البحث من خلال إرسال المراجع والمصادر اللازمة لي في أي وقت، وأشكر بشكل خاص استاذي الفاضل الدكتور (أحمد سليم سمور) لدعمي وتوجيهي في النصيحة والتصحيح واختيار العنوان والموضوع،

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتحقيقها ومناقشتها

ويسرني أن أوجه شكري ا لى السادة المحكمين الذين وافقوا على تحكيم الاستبيان

كما أن شكري موجه لإدارة كلية الأقتصاد والعلوم الأدارية – قسم المحاسبة والبنوك جامعة (نيرايست قبرص الشمالية)

ABSTRACT

THE ROLE OF THE SARBANES-OXLEY ACT IN ACTIVATING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND LIMITING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES A FIELD STUDY IN A SAMPLE OF AUDITING AND ACCOUNT ORGANIZATION OFFICES AND ACADEMICS IN DOHUK GOVERNORATE

The current study examined the role of Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and limiting creative accounting practices

It also aims to identify the concept and methods of creative accounting as well as the motives that encouraged management to practice creative accounting. In addition to shedding light on the Sarbanes-Oxley Act in terms of concept and basic structure, along with shedding light on the concept of an internal control system and what is its role in limiting creative accounting practices. In order to achieve the objectives of the study, the researcher relied on the descriptive-analytical method for its relevance to the nature of the study. The questionnaire was used as a tool to collect data from the study sample represented by professionals working in account organization offices and academics in Dohuk Governorate, Where (93) questionnaires were distributed to a random sample, the researcher was able to retrieve (81) forms, which represents (87%) of the total questionnaires distributed, and (75) questionnaires were valid for the analysis. Due to the large amount of data, the questionnaire was analysed by “the Statistical Package for Social Sciences” SPSS (V. 20)

The study reached a set of conclusions, the most important of which are: Most of the study sample agreed that there is a role for the Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and curbing creative accounting practices. The study also concluded with a set of recommendations, the most important of which are: the need to urge companies to implement the Sarbanes-Oxley Act by adopting an effective internal control system and complying with the requirements of its work, developing the accounting culture for interested people, investors, and users of financial information and data through holding seminars and holding educational sessions for financial reports and data users to discuss creative practices, and clarification of the most important developments in the field of accounting and auditing

Keywords: Sarbanes-Oxley Act, Internal Control System, Creative Accounting, External Audit, Internal Audit, and Section 404.

ÖZ

SARBANES-OXLEY YASASI'NIN İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLEŞTİRİLMESİ VE YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARININ SINIRLANDIRILMASINDAKİ ROLÜ DOHUK DEVLETİNDEKİ DENETİM VE HESAP ORGANİZASYON OFİSLERİ VE AKADEMİKLERİ ÖRNEĞİNDE BİR ALAN ÇALIŞMASI

Sarbanes-Oxley Yasası'nın iç kontrol sistemini harekete geçirme ve yaratıcı muhasebe uygulamalarını sınırlama konusundaki rolünü inceleyen bu çalışmada, yaratıcı muhasebe kavramını, yöntemlerini ve yönetimi yaratıcı muhasebeyi uygulamaya teşvik eden güdüleri belirlemeye çalışmayı ve Sarbanes-Oxley yasasına kavram ve temel yapı açısından ışık tutmayı amaçlamaktadır Araştırmacı, iç kontrol sistemi kavramına ve yaratıcı muhasebe uygulamalarını sınırlamadaki rolüne ışık tutarak ve çalışmanın amaçlarına ulaşmak için, çalışmanın doğasıyla olan ilgisi nedeniyle tanımlayıcı ve analitik yaklaşıma güvenmiştir. Dohuk Valiliği'nde (93) anket formları rastgele bir örnekleme dağıtılmış, araştırmacı toplam dağıtılan formların (%87) eşdeğeri (81) form, analiz için geçerli formlar (75) formlara ulaşmıştır. İstatistik Programında (V.20) .IBM SPSS Statistics

Çalışma, en önemlileri olan bir dizi sonuca ulaştı: Çalışma örnekleminin çoğu, Sarbanes-Oxley Yasasının iç kontrol sistemini harekete geçirmede ve yaratıcı muhasebe uygulamalarını engellemede bir rolü olduğu konusunda hemfikirdi.

Çalışma ayrıca, en önemlileri: Şirketleri etkili bir iç kontrol sistemi benimseyerek ve işinin gerekliliklerine uyarak Sarbanes-Oxley yasasını uygulamaya teşvik etme ihtiyacı, ilgili kişiler, yatırımcılar ve finansal bilgi ve veri kullanıcıları için muhasebe kültürünü geliştirme, seminerler düzenleyerek ve finansal rapor ve verileri kullananlara tartışmak için eğitim toplantıları düzenleyerek sonuçlandı. İçinde, yaratıcı uygulamalar ve muhasebe ve denetim alanındaki en önemli gelişmelerin netleştirilmesi.

Anahtar Kelimeler: Sarbanes-Oxley Yasası, İç Kontrol Sistemi, Yaratıcı Muhasebe, İç Denetim, Dış Denetim, Bölüm 404

ملخص

دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية في عينة من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك

تناولت الدراسة الحالية دور قانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، **وتهدف** الدراسة إلى محاولة التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية واساليبها والدوافع التي شجعت الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وكذلك تسليط الضوء على قانون ساربنيز اوكسلي من حيث المفهوم والهيكلية الأساسية، تسليط الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وما هو دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، **ولتحقيق أهداف الدراسة** اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لملاءمته طبيعة الدراسة، حيث استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة بالمهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والاكاديميين في محافظة دهوك، إذ تم توزيع (93) استمارة استبيان على عينة عشوائية تمكن الباحث من استرداد (81) استمارة منها أي ما يعادل (87%) من مجموع الاستمارات الموزعة، وبلغت الاستمارات الصالحة للتحليل (75) استمارة، ولغرض تحليل البيانات تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (IBM SPSS (V.20 Statistics.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات اهمها: موافقة اغلب أفراد عينة الدراسة على أنه هناك دور لقانون ساربنيز اوكسلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما واختتمت الدراسة بجملة من التوصيات اهما: ضرورة حث الشركات على تطبيق قانون ساربنيز اوكسلي من خلال إتباع نظام رقابة داخلية فعال والامتثال بمتطلبات عمله، تنمية الثقافة المحاسبية للمهتمين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات والبيانات المالية، من خلال عقد حلقات نقاشية وإقامة دورات تثقيفية لمستخدمي التقارير والبيانات المالية تناقش فيها الممارسات الإبداعية، وتوضيح أهم المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق.

الكلمات المفتاحية: قانون ساربنيز اوكسلي، نظام الرقابة الداخلية، المحاسبة الإبداعية، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، القسم

TABLE OF CONTENTS

ACCEPTANCE/APPROVAL ..... .
DECLARATION..... .
DEDICATION II
ACKNOWLEDGEMENTS.....III
ABSTRACT.....IV
ÖZ V
TABLE OF CONTENTS VI
LIST OF TABLES..... X
LIST OF FIGURES XI
INTRODUCTION **1**

CHAPTER 1 3
PREVIOUS STUDIES AND STUDY METHODOLOGY 3
1.1: Previous Studies 3
1.1.1: Arab Studies 3
1.1.2: Foreign Studies.....10
1.1.3: Commenting on previous studies and what distinguishes the current study ...15
1.2: Study methodology 16
1.2.1: The study problem 16
1.2.2: The importance of the study.....17
1.2.3: Objectives of the study.....17
1.2.4: Hypotheses of the study.....18
1.2.5: Study Approach 18
1.2.6: Study model.....19
1.2.7: Study structure.....19
1.2.8: The limits of the study 20
1.2.9: Population and sample study 20
1.2.10: Study difficulties.....20
1.2.11: Definition of terms 20

CHAPTER 2 22
THEORETICAL FRAMEWORK 22

2.1: Theoretical framework for SARBANES-OXLEY (SOX).....22
2.1.1: Genesis of SARBANES-OXLEY.....22
2.1.2: Importance of SARBANES-OXLEY legislation.....23
2.1.3: Aims of SARBANES-OXLEY.....24
2.1.4: Reasons for the enactment of SARBANES-OXLEY.....25
2.1.5: Motives for SARBANES-OXLEY.....26
2.1.6: Key Features of SARBANES-OXLEY.....26
2.1.7: Main components of SARBANES-OXLEY.....27
2.1.8: The Role of Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act (SOX) in operationalizing the internal control system.....40
2.2: The theoretical framework for internal control.....41
2.2.1: What is internal control.....41
2.2.2: Genesis of the internal control system.....42
2.2.3: Evolution of the internal control system.....42
2.2.4: The concept of internal control.....45
2.2.5: Objectives of internal control.....48
2.2.6: The importance of an internal control system.....50
2.2.7: Characteristics of the internal control system.....51
2.2.8: Components of an internal control system.....52
2.2.9: Sections of the internal control system.....55
2.2.10: Elements of the internal control system.....57
2.2.10.1: The organizational structure of the economic unit.....57
2.2.10.2: A sound accounting system.....57
2.2.10.3: Accurate documentary system.....58
2.2.10.4: Adequate costing system.....58
2.2.10.5: An effective incentive system.....59
2.2.11: Obstacles to the internal control system.....59
2.2.12: Factors that lead to the success of internal control.....60
2.2.13: Weak internal control system in reporting misleading financial information..60
2.3: Conceptual framework for creative accounting.....61
2.3.1: Introduction.....61
2.3.2: The Genesis of Creative Accounting.....62
2.3.3: The Concept of Creative Accounting.....63
2.3.4: Characteristics of Creative Accounting.....68

2.3.5: Motives for Creative Accounting.....69
2.3.6: Creative Accounting Methods 71
2.3.7: Factors for the emergence of creative accounting.....75
2.3.8: Creative Accounting from an Ethical Perspective 76
2.3.9: Recent trends used in the disclosure of creative accounting practices.....77
2.3.10: The role of SOX law in limiting creative accounting practices.....78
2.4: The role of internal control in limiting creative practices 80
2.4.1: The role of internal auditing in facing creative accounting practices 80
2.4.1.1: Introduction 80
2.4.1.2: The concept of internal audit 80
2.4.1.3: The Importance of Internal Auditing 81
2.4.1.4: Objectives of Internal Auditing.....81
2.4.1.5: Ethics for the internal audit profession.....82
2.4.1.6: Internal Audit Responsibility for Fraud Detection.....83
2.4.2: The role of the external auditor in facing creative accounting practices and the framework of his responsibilities 84
2.4.2.1: Introduction 84
2.4.2.2: The concept of external audit 84
2.4.2.3: The Importance of External Auditing 85
2.4.2.4: Objectives of External Auditing.....86
2.4.2.5: External Audit Responsibility for Fraud Detection.....87

CHAPTER 3 91
FIELD SIDE 91
3.1: Analyzing the characteristics of the study population and its sample 91
3.1.1: Determine the study sample.....91
3.1.2: Description of the study sample 92
3.1.2.1: Qualification 92
3.1.2.2: Scientific specialization 93
3.1.2.3: Function.....94
3.1.2.4: Number of years of work experience.....95
3.2: Analyzing the results of the field study and hypothesis testing 96
3.2.1: The validity of the questionnaire.....96
3.2.1.1: The validity of the questionnaire from the viewpoint of the arbitrators 96

3.2.1.2: Verify standards 97
3.2.2: Analyze the results of the study 102
3.2.2.1: Answers of the study sample individuals to the questions of the first axis (Sarbanes-Oxley Law SOX) 102
3.2.3: Examining the correlations between SOX law, internal control system and creative accounting 107
3.2.3.1: SPEARMAN'S LINK LAB 107
3.2.4: Examine the influence relationships between SOX law, internal control system and creative accounting 109

CHAPTER 4 111
CONCLUSION 111
4.1: Conclusion 111
4.1.1: Conclusions of the theoretical study 111
4.1.2: Conclusions of the Applied Study 111
4.2: Recommendations 112

REFERENCES 113
PLAGIARISM REPORT 134
SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE 135

قائمه المحتويات

قرار لجنة المناقشة .....

الاعلان.....

الاهداء ..... ب

شكر وتقدير ..... ج

ملخص ..... د

قائمه المحتويات .....ز

قائمة الجداول ..... س

قائمة الاشكال.....ض

المقدمة.....1

الفصل الأول 3

الدراسات السابقة ومنهجية الدراسة.....3

1.1: الدراسات السابقة.....3

1.1.1: الدراسات العربية 3

2.1.1: الدراسات الأجنبية 10

3.1.1: التعليق على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية 15

2.1: منهجية الدراسة 16

1.2.1: مشكلة الدراسة..... 16

2.2.1: اهمية الدراسة 17

3.2.1: اهداف الدراسة..... 17

4.2.1: فرضيات الدراسة 18

5.2.1: منهج الدراسة..... 18

6.2.1: انموذج الدراسة 19

7.2.1: هيكل الدراسة 19
8.2.1: حدود الدراسة 20
9.2.1: مجتمع وعينة الدراسة 20
10.2.1: صعوبات الدراسة..... 20
11.2.1: تعريف المصطلحات..... 20

الفصل الثاني 22
الإطار النظري..... 22
1.2: الاطار النظري لقانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY) (SOX) 22
1.1.2: نشأة قانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY)..... 22
2.1.2: أهمية تشريع قانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY) 23
3.1.2: أهداف قانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY) 24
4.1.2: اسباب تشريع قانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY) 25
5.1.2: دوافع صدور قانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY)..... 26
6.1.2: الملامح (السمات) الأساسية لقانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY)..... 26
7.1.2: المكونات الرئيسة لقانون ساربنيز- اوكسلي (SARBANES-OXLEY)..... 27
8.1.2: دور القسم 404 من قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية 40
2.2: الإطار النظري للرقابة الداخلية..... 41
1.2.2: ماهية الرقابة الداخلية..... 41
2.2.2: نشأة نظام الرقابة الداخلية 42
3.2.2: تطور نظام الرقابة الداخلية 42
4.2.2: مفهوم الرقابة الداخلية 45
5.2.2: اهداف الرقابة الداخلية..... 48
6.2.2: أهمية نظام الرقابة الداخلية..... 50

7.2.2: خصائص نظام الرقابة الداخلية 51
8.2.2: مكونات نظام الرقابة الداخلية 52
9.2.2: اقسام نظام الرقابة الداخلية 55
10.2.2: مقومات نظام الرقابة الداخلية 57
1.10.2.2: الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية 57
2.10.2.2: نظام محاسبي سليم..... 57
3.10.2.2: نظام مستندي دقيق..... 58
4.10.2.2: نظام تكاليف مناسب 58
5.10.2.2: نظام الحوافز الفعّال 59
11.2.2: معوقات نظام الرقابة الداخلية..... 59
12.2.2: العوامل التي تؤدي إلى نجاح الرقابة الداخلية 60
13.2.2: ضعف نظام الرقابة الداخلية في الإبلاغ عن المعلومات المالية المضللة..... 60
3.2: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية..... 61
1.3.2: المقدمة 61
2.3.2: نشأة المحاسبة الإبداعية 62
3.3.2: مفهوم المحاسبة الإبداعية 63
4.3.2: خصائص المحاسبة الإبداعية 68
5.3.2: دوافع المحاسبة الإبداعية..... 69
6.3.2: اساليب المحاسبة الإبداعية 71
7.3.2: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية 75
8.3.2: المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي: 76
9.3.2: الاتجاهات الحديثة المستخدمة في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية 77
10.3.2: دور قانون SOX في الحد عن ممارسات المحاسبة الإبداعية 78

4.2: دور الرقابة الداخلية في الحد من الممارسات الإبداعية..... 80
1.4.2: دور التدقيق الداخلي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية 80
1.1.4.2: المقدمة..... 80
2.1.4.2: مفهوم التدقيق الداخلي 80
3.1.4.2: اهمية التدقيق الداخلي..... 81
4.1.4.2: أهداف التدقيق الداخلي 81
5.1.4.2: اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي 82
6.1.4.2: مسؤولية التدقيق الداخلي في اكتشاف الاحتيال والغش 83
2.4.2: دور المدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وإطار مسؤولياته:..... 84
1.2.4.2: المقدمة..... 84
2.2.4.2: مفهوم التدقيق الخارجي 84
3.2.4.2: اهمية التدقيق الخارجي..... 85
4.2.4.2: أهداف التدقيق الخارجي..... 86
5.2.4.2: مسؤولية التدقيق الخارجي في اكتشاف الاحتيال والغش 87

الفصل الثالث 91

الجانب الميداني 91

1.3: تحليل خصائص مجتمع الدراسة وعينته..... 91
1.1.3: تحديد عينة الدراسة..... 91
2.1.3: وصف افراد عينة الدراسة..... 92
1.2.1.3: المؤهل العلمي 92
2.2.1.3: التخصص العلمي..... 93
3.2.1.3: الوظيفة 94
4.2.1.3: عدد سنوات الخبرة في مجال العمل..... 95

2.3: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات 96
1.2.3: صدق الاستبانة 96
1.1.2.3: صدق الاستبانة من وجهة نظر المحكمين 96
2.1.2.3: صدق المقاييس 97
2.2.3: تحليل نتائج الدراسة: 102
1.2.2.3: إجابات أفراد عينة الدراسة عن اسئلة المحور الاول (قانون ساربنيز اوكسلي SOX) . 102
3.2.3: اختبار علاقات الارتباط بين قانون SOX، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الابداعية 107
1.3.2.3: معمل ارتباط سبيرمان (SPEARMAN'S) 107
4.2.3: اختبار علاقات التأثير بين قانون SOX، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الابداعية..... 109

الفصل الرابع 111
الخاتمة 111
1.4: الاستنتاجات 111
1.1.4: استنتاجات الدراسة النظرية 111
2.1.4: استنتاجات الدراسة التطبيقية 111
2.4: التوصيات 112

المصادر 113
تقرير الانتحال 134
لجنة اخلاقيات البحث العلمي 135

LIST OF TABLES

Table 1: The components of the internal control system 53
Table 2: Comparison between administrative control and accounting control 55
Table 3: Types of internal control system 57
Table 4: Distribution of individuals according to educational qualification 92
Table 5: Distribution of individuals according to scientific specialization 93
Table 6: Distribution of individuals according to the position 94
Table 7: Distribution of individuals according to the number of years of experience in the field of work 95
Table 8: Fakronbach's coefficient and the validity factor to measure the stability of the questionnaire 97
Table 9: The arrangement of the correlation coefficient between each paragraph of the first axis and the total degree of the axis itself according to the strength of the link .. 98
Table 10: The arrangement of the correlation coefficient between each paragraph of the second axis and the total degree of the axis itself according to the strength of the link 100
Table 11: The order of the correlation coefficient between each paragraph of the third axis and the total degree of the axis itself according to the strength of the link 101
Table 12: Analysis of the answers of the sample members about the first axis (Sarbanes-Oxley Law) 102
Table 13: Analysis of the responses of the sample members on the second axis, the role of SOX law in activating the internal control system 104
Table 14: Analysis of the respondents of the sample on the third axis, the role of SOX law in limiting creative accounting practices 106
Table 15: The relationship of SOX law in activating the internal control system 108
Table 16: The relationship of SOX law in limiting creative accounting practices 108
Table 17: The influence relationship between sox law in activating the internal control system at the public level 109
Table 18: The effect relationship between sox law in limiting creative accounting practices at the public level 110

قائمة الجداول

جدول 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية 53
جدول 2: المقارنة بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية..... 55
جدول 3: أنواع نظام الرقابة الداخلية 57
جدول 4: توزيع الافراد بحسب المؤهل العلمي 92
جدول 5: توزيع الافراد بحسب التخصص العلمي..... 93
جدول 6: توزيع الافراد بحسب الوظيفة 94
جدول 7: توزيع الافراد بحسب عدد سنوات الخبرة في مجال العمل 95
جدول 8: معامل الفاكرونباخ ومعامل الصدق لقياس ثبات الاستبانة 97
جدول 9: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط..... 98
جدول 10: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط..... 100
جدول 11: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط..... 101
جدول 12: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الاول (قانون ساربنيز اوكسلي SOX) 102
جدول 13: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الثاني دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية..... 104
جدول 14: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الثالث دور قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية 106
جدول 15: علاقة قانون sox في تفعيل نظام الرقابة الداخلية 108
جدول 16: علاقة قانون sox في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية..... 108
جدول 17: علاقة التأثير بين قانون sox في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على المستوى العام 109
جدول 18: علاقة التأثير بين قانون sox في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على المستوى العام 110

LIST OF FIGURES

Figure 1: Study model 19
Figure 2: Sections of Title I of the Sarbanes-Oxley Act 28
Figure 3: Sections of Title II of the Sarbanes-Oxley Act 30
Figure 4: Sections of Title III of the Sarbanes-Oxley Act 31
Figure 5: Sections of Title IV of the Sarbanes-Oxley Act 33
Figure 6: Sections of Title VI of the Sarbanes-Oxley Act 34
Figure 7: Sections of Title VII of the Sarbanes-Oxley Act 35
Figure 8: Sections of Title VIII of the Sarbanes-Oxley Act 36
Figure 9: Sections of Title IX of the Sarbanes-Oxley Act 37
Figure 10: Sections of Title IX of the Sarbanes-Oxley Act 39
Figure 11: The stages of development that the internal control system went through and the important features of each stage (1936 AD - 2013 AD) 44
Figure 12: Upgrading Productive Efficiency 50
Figure 13: Components of an Internal Control System 53
Figure 14: Elements of an internal control system 59
Figure 15: The relationship between creative accounting practices and stakeholders 68
Figure 16: Creative Accounting Methods 72
Figure 17: Triangle cheat 90
Figure 18: Distribution of individuals according to educational qualification 93
Figure 19: Distribution of individuals according to scientific specialization 94
Figure 20: Distribution of personnel according to the position 95
Figure 21: Distribution of individuals according to the number of years of experience in the field of work 96

قائمة الاشكال

رسم توضيحي 1: انموذج الدراسة 19
رسم توضيحي 2: اقسام الباب الاول من قانون ساربينز اوكسلي. 28
رسم توضيحي 3: اقسام الباب الثاني من قانون ساربينز اوكسلي. 30
رسم توضيحي 4: اقسام الباب الثالث من قانون ساربينز اوكسلي. 31
رسم توضيحي 5: اقسام الباب الرابع من قانون ساربينز اوكسلي. 33
رسم توضيحي 6: اقسام الباب السادس من قانون ساربينز اوكسلي. 34
رسم توضيحي 7: اقسام الباب السابع من قانون ساربينز اوكسلي 35
رسم توضيحي 8: اقسام الباب الثامن من قانون ساربينز اوكسلي. 36
رسم توضيحي 9: اقسام الباب التاسع من قانون ساربينز اوكسلي. 37
رسم توضيحي 10: اقسام الباب الحادي عشر من قانون ساربينز اوكسلي..... 39
رسم توضيحي 11: مراحل التطور التي مرت بها نظام الرقابة الداخلية والملامح المهمة لكل مرحلة (سنة 1936م – سنة 2013م) 44
رسم توضيحي 12: الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية..... 50
رسم توضيحي 13: مكونات نظام الرقابة الداخلية 53
رسم توضيحي 14: مقومات نظام الرقابة الداخلية 59
رسم توضيحي 15: العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية والأطراف ذي المصلحة..... 68
رسم توضيحي 16: اساليب المحاسبة الإبداعية..... 72
رسم توضيحي 17: مثلث الغش..... 90
رسم توضيحي 18: توزيع الافراد بحسب المؤهل العلمي 93
رسم توضيحي 19: توزيع الافراد بحسب التخصص العلمي..... 94
رسم توضيحي 20: توزيع الافراد بحسب الوظيفة 95
رسم توضيحي 21: توزيع الافراد بحسب عدد سنوات الخبرة في مجال العمل 96

المقدمة

أدى تعثر الشركات العالمة العملاقة كشركة (Ernon & WorldCom) وما نتج عنها من فضائح مالية وانهيار وافلاس الى أن يبحث كل من المشرعين والباحثين والمستثمرين والإدارة الى إعادة تنظيم هيكلية مجالس الإدارة، حيث يعود أسباب هذه الانهيارات الى العديد من العوامل من أهم هذه العوامل هو لجوء الإدارة إلى الطرق والسياسات والإجراءات المحاسبية بحثاً عن تحسين صورة (غير واقعية) في ارباحها ووضعها المالي في بيئة العمل وتغيير نظرة القارئ عن وضع المنشأة المالي بشكل مخالف للواقع، وذلك عن طريق استغلال العديد من البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية التي توفرها المعايير المحاسبية للإدارة عند إعداد التقارير المالية لخدمة أهداف الإدارة دون أهداف الشركة. وهو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) مثال على ذلك الشركات (Ernon & WorldCom) وبسبب عمليات الاحتيال والتزوير وكذلك التضليل في أساليب استخدام المبادئ المحاسبية أدت إلى حدوث تلك الانهيارات والإخفاقات. مما دفع الباحثين والمشرعين والإدارة باقتراح آليات ملائمة لتفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واتباع قرارات واجراءات محاسبية تتيح إظهار الوضع المالي او التقارير المالية بصورة عادلة وخالية من الاحتيال والتضليل. وذلك من خلال تفعيل الرقابة الداخلية من أجل تحقيق اهداف الإدارة وكذلك للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. إذ يوجد العديد من التشريعات والأساليب والقوانين لتفعيل دور الرقابة الداخلية والحد من الممارسات الإبداعية كقانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes- Oxley) ومختصره (SOX) الذي صدر في 30 تموز 2002 تعتبر آلة لتعزيز نظام الرقابة الداخلية واكتشاف ومنع الممارسات الإبداعية المضللة في التقارير المالية. وإعادة الثقة في مهنتي التدقيق والمحاسبة وتحسين اداء المهنيين الذين يقع على عاتقهم مسؤولية حماية حقوق المستفيدين. لذا جاءت الدراسة هذه لتوضيح دور قانون سابنيز اوكسلي في تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية والإجراءات التي وضعها هذا القانون للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لذا تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على دور قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى ضوء ما سبق ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم الدراسة الى اربعة فصول ، إذ تم تخصيص الفصل الأول لمنهجية الدراسة والدراسات السابقة وذلك من خلال مبحثين، ويستعرض الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة عبر اربعة مباحث، إذ يتناول المبحث الأول قنون ساربنيزاوكسلي (SOX) ودور القسم 404 في تفعيل الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني يتناول الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية،

اما بخصوص المبحث الثالث فيتناول مفهوم المحاسبة الإبداعية واساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتناول المبحث الرابع دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، اما الفصل الثالث فقد خصص للجانب العملي الذي يحتوي ايضا على مبحثين، إذ يتضمن المبحث الأول وصف عينة الدراسة، اما المبحث الثاني تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات ، اما عن الفصل الرابع فقد خصص لتناول أهم الاستنتاجـات والتوصيـات إذ خصص المبحث الأول للاستنتاجات، والمبحث الثاني للتوصيات.

الفصل الأول

الدراسات السابقة ومنهجية الدراسة

1.1: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع المحاسبة الإبداعية وتطرقت اليه من زاوية مختلفة، وتنوعت هذه الدراسات بين الاجنبية والعربية، وسوف نستعرض من خلال هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى ابرز ملامحها، ويود الباحث ان يشير إلى الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين ٢٠٠٩ و٢٠٢٠. حيث شملت جملة من البلدان و الأقطار مما يشير الى تنوعها الزمني والجغرافي.

1.1.1: الدراسات العربية

1- دراسة مزهر ،كاظم،2019،بعنوان "الدور الوسيط لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية القوائم المالة"– دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في المصارف العراقية" بحث "جامعة الفرات الأوسط \المعهد التقني الديوانية"
تهدف هذه الدراسة الى التركيز على أهم الأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) وما هي متطلبات هذا القانون للحد من الممارسات الإبداعية، وذلك لأهمية الموضوع وتعزيز الثقة بين مهنة المحاسبين والمدققين، وتمثلت عينتها بعدد من العاملين في المصارف العراقية، واجريت دراسة تحليلية لآراء هذه العينة، وتم واستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال تنظيم استمارة استبيان، وبلغ افراد عينة الدراسة اثنين وخمسين فردا، إذ تم استخدام برنامج SPSS لتحليل النتائج،
وتوصلت الدراسة الى نتائج أهمها، يوجد دور ايجابي وسيط لمتطلبات قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) للتأثير غير المباشر للممارسات الإبداعية على موثوقية التقارير المالية، وجود علاقة ايجابية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ومتطلبات قانون ساربنيز اوكسلي (SOX)، وجود

علاقة سلبية ممارسات المحاسبة الإبداعية وموثوقية التقارير المالية، وجود علاقة ايجابية بين متطلبات قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) وموثوقية التقارير المالية.

2- دراسة عيسى،2019،بعنوان"ادوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"– دراسة ميدانية في ديوان الرقابة الاتحادي" بحث "جامعة كركوك"

تهدف هذه الدراسة الى التركيز على دور أدوات المحاسبة الرشيقة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وللتأكد من اهداف الدراسة تم اختيار عينة من المدراء والعاملين من المدققين والمحاسبين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وتم توزيع اثنين وثمانين استمارة استبيان على عينة الدراسة، وجرى تحليل فرضيات الدراسة باستخدام برنامج SPSS،

وتوصلت الدراسة على أن جميع أدوات المحاسبة الرشيقة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واوصت الدراسة بضرورة تفعيل ادوات المحاسبة الرشيقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادية بصورة اكثر كفاءة وفاعلية، وذلك للدور التي تلعبها هذه الأدوات في الحد من التلاعب المالي والمحاسبي.

3- دراسة السياغي،2018،بعنوان "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"– دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية" "جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا" اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل"

هدفت الدراسة الى التعرف على دور تطبيق واتباع الأساليب الحديثة في الرقابة والتدقيق لكشف ومنع ممارسات المحاسبة الابداعية في مصارف السودان، والتعرف الى المزايا والفوائد التي يمكن ان تصل اليها مصارف السودان عند التزامها بمعايير الأساليب الحديثة في الرقابة، وتتمثل عينة الدراسة عدد من المصارف السودانية والشركات المساهمة، إذ تم جمع البينات من خلال توزيع وتنظيم (166) استمارة استبانة على عينة الدراسة، وتم تحليل هذه البيانات باستخدام برنامج SPSS، واعتمد الباحث المنهج التاريخي للدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، والمنهج الاستنباطي لصياغة الفرضيات ومحاور الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات،

من اهم نتائج هذه الدراسة، هناك علاقةً ايجابيةً بين الأساليب الحديثة المستخدمة في الرقابة وكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في المصارف السودانية، وتساهم الأساليب الحديثة المستخدمة في الرقابة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، وتوجد علاقة بين الاساليب الحديثة في الرقابة والتقليل من المخاطر في مصارف السودان.

واوصت الدراسة بانه من الضروري ان يلتزم جميع الشركات باستخدام واتباع الاساليب الحديثة للرقابة وذلك لتأثير في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتقليل المخاطر.

4- دراسة ذنون،ثابت،2018،بعنوان "تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق" بحث "جامعة تكريت"

تطرقت هذه الدراسة إلى "تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي وسبل تبنيه مع تحديد الإيجابيات والسلبيات الناجمة"، وتشكَّلت عينة الدراسة من مجموعة من المحاسبين العاملين في الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق.

ومن أهم نتائج الدراسة، "أن تبني القانون بشكل كفوء سيساهم في تعزيز دور الرقابة المالية والنزاهة وتحسين نوعية التدقيق المالي، والحد من الفساد المالي.

كما واوصت الدراسة على تبني القانون والالتزام بإطار الرقابة الداخلية، وكذلك الالتزام بمتطلبات عمله.

5- دراسة جلابي،2017/ 2018، بعنوان "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية"– دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين - المسيلة" رسالة ماجستير "جامعة بوضياف - المسيلة"

تهدف الدراسة الى معرفة المحاسبة الابداعية من خلال المفهوم والاساليب والدوافع التي من اجلها تمارس الإدارة المحاسبة الإبداعية، كما تهدف الى إلقاء الضوء على معايير التدقيق الجزائرية(NAA) والدولية، ومعرفة مفهوم المراجعة الخارجية، وتشكَّلت عينة الدراسة من خمسين فردا وتتكون من مدققي الحسابات والمحاسبين الخبراء،

وتوصلت الدراسة الى نتائج اهمها، تعتبر عملية الحد من الممارسات الإبداعية من الامور الصعبة لذا فإنه يجب على المهتمين المجال هذا السعي لمنع تلك الممارسات، وهناك العديد من الطرق والاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية منعا للتلاعب غير المبّرر في طرق الاندثار، والتلاعب في طرق تقييم المخزون وطرق تسعيره.

6- دراسة عبدالقادر،2018،بعنوان "انعكاسات قانون ساربنز اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال" بحث "جامعة الموصل"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على متطلبات قانون ساربنيز اوكسلي ودوره ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات ذات العلاقة بالدراسة من الكتب ورسائل،

وتوصل الباحث الى عدد من النتائج اهمها، ان عملية الاحتيال تبرّر تصرف متعمد وغير قانوني، ويركز على ثلاثة شروط وهي(الدافعية، الفرص، التبرير)،وتوصل الباحث الى ان القانون اعاد لوظيفة التدقيق هيبتها، من خلال عدد من الإجراءات والقواعد والعقوبات التي ساهمت في تقليل ومنع عمليات الاحتيال.

7- دراسة مباركي، وآخرون،2018،بعنوان "اثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي"– دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي" رسالة ماجستير "جامعة حمه لخضر"

الهدف من الدراسة هذه التعرف على دور المدقق الخارجي ومهامه في تشخيص وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والإبلاغ عليها، وتسليط الضوء على دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية واساليبها والتلاعب بنتائجها، وتمثل عينة الدراسة المدققون والمحاسبون المعتمدون، حيث تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على خمسين فردا من افراد العينة.

واهم النتائج التي توصل اليها الباحث في هذه الدراسة هو للمدقق دور كبير في الكشف والتحقق من نتائج المحاسبة الإبداعية، وهناك الكثير من الطرق التي تمكنَهُ من ذلك، وتعدّ المحاسبة الإبداعية سلوك غير اخلاقي وذلك بسبب المخالفات التي يرتكبها المحاسبون في مهنتهم، وذلك من اجل تحقيق مصالح واهداف فئة معينة دون بقية الفئات الاخرى.

واوصت الدراسة ضرورة تحسين التنظيم المهني لمهنة التدقيق والمحاسبة ووضع قواعد السلوك المهني وأن يلتزم بها كل من المدققين والمحاسبين المعتمدين، وان تقوم جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين بإقامة دورات، ذلك لتوضيح الآثار والجوانب السلبية للممارسات والاساليب المحاسبية الإبداعية على مهنة التدقيق والمحاسبة.

8- دراسة العمراوي،2017،بعنوان "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"– دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين" رسالة ماجستير "جامعة العربي بن مهيدي- ام البواقي "

تهدف الدراسة هذه الى التعرف على مدى إمكانية التدقيق الداخلي على مواجهة وتقليل مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الإدارات والمؤسسات، وكذلك إبراز الدور الذي يمكن من خلاله منع وكشف ممارسات المحاسبية الإبداعية غير الاخلاقية، والتعرف على المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية والتدقيق الداخلي، حيث تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من الأساتذة اصحاب الاختصاص في المالية والمحاسبة والتدقيق وعدد من المهنيين،

اهم النتائج التي توصل اليها الباحث، ان التدقيق الداخلي يساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية، والدوافع التي تدفع بالإدارة ممارسة المحاسبة الإبداعية لأنها تؤثر ايجابيا في سمعة الشركة.

واوصت الدراسة، فرض عقوبات على الممارسين للمحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية، ويجب أن يتحلى المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة، تنظيم دورات لرفع كفاءة المدقق الداخلي.

9- دراسة حمدون، 2017،بعنوان "تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز اوكسلي" بحث "جامعة الموصل"

تركز هذه الدراسة على بيان الإصلاحات والأجراء الرئيسة التي جاء بها القانون ومدى تأثيره في كافة الاطراف، فضلا عن التركيز على عناصر القانون التي يمكن ان تؤثر بصورة مباشرة في التدقيق الداخلي، وتمثلت عينة الدراسة من مدققين داخليين ممن يعملون في الشركة العامة للألبسة الجاهزة والشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية والشركة العامة للاسمنت في نينوى،

والنتائج التي توصلت اليها الدراسة اهمها، الهدف الرئيس من التدقيق الداخلي هو خدمة جميع الأطراف وليس خدمة فئة معينة فقط، هناك توجه دولي في بناء مكانه وقيمة لوظيفة التدقيق الداخلي في الشركات.

واوصت الدراسة، أنه من الضرورة ان يركز المدقق الداخلي على كافة اوجه الشركة ككل وان يكون مستقلا ليتمكن من الارتقاء بمستوى الأداء، وان يركز على مدى قدرته على التفوق في إدارة المخاطر والرقابة.

10- دراسة بو عروج ،2016،بعنوان "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"– دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين" رسالة ماجستير "جامعة العربي بن مهيدي – ام البواقي "

تركز هذه الدراسة على بيان مدى استطاعة المدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية المضللة التي تتم ممارستها، التعرف على التقنيات والاساليب والدوافع التي تحفز الإدارات على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وإلقاء الضوء على دور معايير المراجعة في مكافحة الممارسات الإبداعية، وشملت عينة الدراسة عدد من الأساتذة الأكاديميين ومجموعة من المهنيين من المحاسبين والمدققين.

ومن النتائج التي توصل اليها الدراسة، ان معايير المراجعة الخارجية تساهم في الحد من الممارسات الإبداعية، وضرورة التزام المدقق الخارجي بآداب واخلاقيات المهنة وبمعايير المراجعة الخارجية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية، وتمثل المحاسبة الإبداعية خطرا على مستقبل مهنة المحاسبة،

واوصت الدراسة انه من الضروري توسيع مسؤوليات المدقق الخارجي بخصوص كشف الممارسات الإبداعية، وتقليص ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال الدور الفعال الذي يجب ان يشعر به المدققون الخارجيون.

11 - دراسة حسان،2016،بعنوان "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية" بحث "جامعة ذي قار"

تهدف الدراسة هذه الى التعرف على مفهوم البيانات المالية وأهدافها ومستخدموها، والتعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الإدارات لتحسين صورتها وإظهار نتائج اعمالها والمركز المالي بشكل غير الشكل الحقيقي والواقعي، وكذلك التعرف على بدور المدق ومسؤولياته في الكشف عن الممارسات من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمعايير المحاسبية والتدقيقية، واستخدم الباحث الاسلوب الوصفي للجانب النظري والاسلوب التحليلي في الجانب التطبيقي، تمثلت عينة الدراسة من مديري الحسابات والتدقيق والمستثمرين والمدققين الخارجيين،

والاستنتاجات التي توصل اليها الباحث، ان للمحاسبة الإبداعية جانباً سلبياً يتم من خلاله استغلال المرونة المتوفرة في المعايير المحاسبية بصورة غير اخلاقية،

ومن التوصيات المهمة، وضع مجموعة برامج تدريبية لكوادر التدقيق والمحاسبة وإشعارهم باخر المستجدات التي تتعلق بالقواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية، والتركيز على اهم إجراءات الرقابة الداخلية للحد من اساليب وآثار المحاسبة الإبداعية.

12 - دراسة جعارة،2014،بعنوان "أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولي على مصداقية المعلومات المحاسبية" بحث "الجامعة الامريكية - الاردن"

هدفت الدراسة هذه الى معرفة تأثير مدقق الحسابان الخارجي في كشف الممارسات الإبداعية وفق معايير العمل الميداني وتأثيره في مصداقية وموثوقية البيانات والمعلومات المحاسبية، وتم اختيار الباحث العينة بطريقة عشوائية والتي تتكون من (261) مدقق حسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الاردن.

وتوصلت الدراسة الى النتائج اهمها، هناك تأثير لكفاءة المدقق الخارجي في كشف الممارسات الإبداعية وفق معايير العمل الميداني على مصداقية المعلومات المحاسبية.

واوصت الدراسة، التركيز على اهمية تأثير كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف الممارسات الإبداعية وفق معايير العمل الميداني، وذلك عن طريق تحليل ودراسة المعايير هذه بقصد التأكد من قدرة هذه المعايير على الاستجابة للمعايير الدولية.

13- دراسة طالب ،2013،بعنوان"تـأثير اساليب المحاسبة الإبداعية في جـودة المعلومات المحاسبية في ظـل معايير المحاسبة الدولية"ــ دراسة استطلاعية لآراء عينـة من المحاسبين والمدققين في محافظة السليمانية" رسالة ماجستير "جامعة السليمانية"

تهدف الدراسة هذه الى بيان تأثير المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية ودور مجلس المعايير المحاسبية الدولية في التقليل من استخدام اساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، وكذلك عرض اهم اساليب المحاسبة الإبداعية التي يتم استخدامها، وتمثلت عينة الدراسة من مدققين ومحاسبين في شركات الاتصالات الاهلية والوحدات الحكومية والاهلية في محافظة السليمانية، وتوصلت الدراسة الى العديد من الاستنتاجات اهمها، المحاسبة الإبداعية تعدّ تحدياً اخلاقياً للمدققين والمحاسبين، وترى فئة من العينة بان هناك دوراً للمعايير المحاسبية الدولية في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد تقارير محاسبية ذات جودة عالية.

14- دراسة حمادة، 2010، بعنوان "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"ــ دراسة ميدانية" بحث "جامعة دمشق"

تهدف هذه الدراسة الى معرفة النشاط التي تمارسها لجان التدقيق للحد من ممارسـات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الفارق الجوهري بين آراء أعضاء لجنة المراجعة ومدققي الحسابات الخارجيين، وتشمل العينة اعضاء من لجان المراجعة في الشركات المساهمة السورية، فضلاً عن عدد من المحاسبيـن القانونييـن المرخص لهم كمراجعين خارجيين في سورية.

وتوصلت الدراسة الى النتائج اهمها، انه هناك العديد من الانشطة التي تمارسها لجان المراجعة في الشركات المساهمة تساعد على الحد من الممارسات الإبداعية.

واوصت الدراسة، بنشر فكرة لجان التدقيق على كافة الشركـات العاملـة في القطاعين العام والخاص وذلك لان وظائفها الرقابية تساهم في تقديم معلومات مؤكدة في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

15- دراسة الحلبي،2009،بعنوان"دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية" رسالة ماجستير "جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا - الاردن"

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على المحاسبة الإبداعية واساليبها وآثارها في مصداقية البيانات المالية، فضلاً عن التعرف على صور التحيز في الممارسات المحاسبية ولاسيما تحيز الموثوقية، شملت عينة الدراسة المحللين الماليين ومدققي الحسابات وموظفي الشركات المساهمة، النتائج التي توصل اليها الباحث، ان المحاسبة الإبداعية هي اساليب يعتمدها الباحث من اجل تحقيق

مصالح فئة معينة في الشركة، وهناك تأثير لأساليب المحاسبة الابداعية في مصداقيـة القوائم الماليـة من وجهة نظر مدقي الحسابات، بينما يرى المحللون الماليون ان لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثيراً متوسطاً على مصداقية القوائم المالية.

واوصت الدراسة، يجب تطوير لقوانين والتشريعات من اجل تنظيم عمل المدققين الخارجيين، ليستطيعوا من مزاولة عملهم بصورة اكثر مهنية واستقلالية بعيداً عن تأثيرات إدارات الشركات، كذلك إصدار عقوبات صارمة لحالات التزوير والتلاعب في البيانات المالية والحد من الأساليب غير المشروعة من اساليب المحاسبة الإبداعية.

2.1.1: الدراسات الأجنبية

1- دراسة (AL-NATSHEH, AL-OKDEH, 2020) بعنوان " The impact of creative accounting methods on earnings per share"

" تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم" بحث"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في تأثير أسـاليب المحاسبة الإبداعيـة المسماة "إدارة الأرباح وتخفيف الدخل" على ربحية السهم في الشركات الصناعية الأردنية، إذ تم اعتماد النهج الكمي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراسة من 57 شركة صناعية مدرجة في بورصة عمان. بالنسبة لعينة الدراسة ، تم اختيار 36 شركة وفقًا لطريقة العينة المستهدفة في الفترة من 2008 إلى 2017. وأظهرت النتائج أن هناك تأثيرًا إحصائيًا كبيرًا لاستخدام طرق المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة ، وكان هناك تأثير لممارسة كل من إدارة الأرباح وتجنيد الدخل على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة.

2- دراسة (Lee,2019) بعنوان "Internal Control Strategies for Compliance with the Sarbanes-Oxley Act of 2002" (PhD Thesis) Walden University.

" استراتيجيات الرقابة الداخلية للامتثال لقانون ساربانيس أوكسلي لعام 2002"اطروحة دكتوراه"

الغرض من هذه الدراسة هو استكشاف الاستراتيجيات التي يقوم بها المسؤولون الماليون الرئيسيون (CFOs) المستخدمة للامتثال لسياسات الرقابة الداخلية المالية للشركات، تم جمع البيانات باستخدام المقابلات وجهاً لوجه مع ثلاثة من المديرين الماليين لشركات التصنيع المتداولة في ميشيغان ومراجعة المستندات، تضمنت معايير الاختيار للمشاركين كالمدير المالي الذي يتمتع بخبرة في تنفيذ SOX والامتثال في صناعة التصنيع والذين لديهم استراتيجيات ناجحة

استخدموها للامتثال لسياسات الرقابة المالية الداخلية للشركات. تم تحليل البيانات باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية والتثليث لتفسير البيانات التي تم جمعها من مصادر متعددة. بينت هذه الدراسة اربعة مواضيع: (أ) عملية الرقابة الداخلية والتقارير المالية (ب) مساءلة عملية الرقابة (ج) تحديات الامتثال (د) تقييم المخاطر. يمكن أن تسهم النتائج الظاهرة من هذه الدراسة في التغيير الاجتماعي من خلال توفير أفضل ممارسات الرقابة الداخلية للمساعدة في تخفيف عناصر الاحتيال وتأكيد السلوك الأخلاقي للموظفين والتأثير على النمو الإيجابي والتقدم في المجتمعات.

3- دراسة (Uwah, U., E., Akpan, D., C., 2019)

بعنوان: "Creative Accounting Practices and Investment: Implications for the Shareholders in Nigerian Public Companies"بحث"

"الممارسات المحاسبية الإبداعية والاستثمار: الآثار المترتبة على المساهمين في الشركات العامة النيجيرية " بحث"

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين المحاسبة الإبداعية وقرارات الاستثمار من قبل المساهمين في الشركات العامة النيجيرية. وكان الهدف هو وجهة النظر المعاصرة للمستشارين الماليين ، شركة المراجعين والأكاديميين حول العلاقة. تم اعتماد تصميم البحث الاستقصائي حيث ضم 61 متخصصًا من المحاسبين القانونيين وأمناء الشركات والاستشاريين/ المحللين الماليين والأكاديميين المخضرمين في مهنة المحاسبة، وتوصلت نتائج الدراسة الى أن المحاسبة الإبداعية لها علاقة كبيرة بقرار الاستثمار من قبل المستثمرين. وخلص إلى أن معظم الاستثمارات في الشركات المسعرة تتم نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية الكامنة في التقارير المالية. يوصى بأن يعمل مجلس إعداد التقارير المالية في نيجيريا وكل صاحب مصلحة لضمان تحقيق ممارسة حوكمة الشركات فعليًا لممارسة إعداد تقارير مالية سليمة.

4- دراسة (ALBRIFKANI, 2018)

بعنوان "THE ROLE OF EXTERNAL AUDITING IN REDUCING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES" GAZİ ANTEP UNIVERSITY"رسالة ماجستير"

" دور التدقيق الخـارجي في الحد من ممارسـات المحاسبة الإبداعيـة"

تهدف هذه الدراسة إلى دعم مجال المراجعة المهنية وإلقاء الضوء على دور التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال مشاركة 94 محاسبًا ومدققًا من الوحدات الاقتصادية المختلفة في مدينة دهوك في استبيان صممه باحث الدراسة.

وتخلص الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كمهنة تؤدي إلى الحد من الممارسات الإبداعية.

من أهم التوصيات، ضرورة عقد ندوات ودورات تدريبية حول مخاطر المحاسبة الإبداعية وتأثيرها في المحاسبة والتدقيق، وكذلك تطوير الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي البيانات المحاسبية لمساعدتهم على اكتشاف طرق المحاسبة الإبداعية، وضمان استقلالية وشفافية المدقق لتأثيره الواضح في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

5- دراسة (Sanusi, Izedonmi, 2014)

بعنوان: "Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices"

"البنوك التجارية النيجيرية والممارسات المحاسبية الإبداعية" بحث"

تناولت هذه الدراسة آراء الموظفين ذو الخبرة في الصارف التجارية حول الممارسات الابتكارية في المصارف التجارية النيجيرية. وللوصول إلى هدف هذه الدراسة ، أثيرت أسئلة البحث، وصياغة الفرضيات ، وتمت مراجعة الأدبيات ذات الصلة، إذ تكونت عينة الدراسة من 42 مدير / مساعد مدير أكثر خبرة / 42 محاسب / مساعد محاسب تم اختيارهم من واحد وعشرون (21) فرع رئيس للبنوك التجارية الموحدة في ولاية لاغوس وتوصلت الدراسة إلى استنتاجات مهمة، أن السبب وراء ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف التجارية النيجيرية من اجل تعزيز القيمة السوقية للأسهم، يتأثر مستخدمو المعلومات والبيانات المحاسبية سلبًا بهذه الممارسة للمحاسبة الإبداعية، وإن تبسيط مبادئ وقواعد المحاسبة للحد من تنوع الأحكام المهنية في التقارير المالية سيساعد على تقليل الممارسات المحاسبية الإبداعية، وأوصت الدراسة بأن المحاسبة الإبداعية تعدّ جريمة خطيرة، وعليه تحتاج هيئات المحاسبة والمحاكم القانونية وغيرها من السلطات التنظيمية إلى اتخاذ إجراء صارم لوقف هذه الممارسة

6- دراسة (Al Momani, Obeidat, 2013)

بعنوان "The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study"

" أثر أخلاقيات المدققين على اكتشافهم للممارسات المحاسبية الإبداعية: دراسة ميدانية" بحث"

تناولت هذه الدراسة تأثير استقلالية المدقق ونزاهته وموضوعيته والرسوم الطارئة وحقوق الإعلان وتحديد العمولة وشكل التنظيم والاسم على قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتكونت عينة هذه الدراسة من 150 مدققًا بناءً على طريقة أخذ العينات العشوائية البسيطة بين إجمالي عدد المراجعين الممارسين في الأردن، وجدت الدراسة أن جميع القواعد الأخلاقية تؤثر في قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- دراسة (BALACIU, et al , 2012)

بعنوان: "EMPIRICAL EVIDENCES OF ROMANIAN AUDITORS' BEHAVIOR REGARDING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES"

" الأدلة التجريبية لسلوك المراجعين الرومانيين فيما يتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية " بحث"

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد تصور المدققين الماليين فيما يتعلق بوجود أشكال المحاسبة الإبداعية وأشكالها في الشركات، وبعد تحليل نتائج المعلومات التي توفرها الإحصائيات الوصفية ، توصل الباحثون إلى استنتاجات أهمها أن جميع ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تم مواجهتها من قبل المدققين في عينة الدراسة وبشكل متكرر، وأقل معدل هو الذي يعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر في الأصول المالية.

8- دراسة (Idris, et al, 2012)

بعنوان: "THE NATURE, TECHNIQUES AND PREVENTION OF CREATIVE ACCOUNTING: EMPIRICAL EVIDENCE FROM NIGERIA"

" طبيعة وتقنيات ومنع المحاسبة الإبداعية: الدليل التجريبي من نيجيريا " بحث"

تناولت هذه الدراسة ممارسة المحاسبة الإبداعية وطبيعتها وتقنياتها والوقاية. ويُنظر إلى المحاسبة الإبداعية على أنها استغلال لمفاهيم المحاسبة ومبادئ المحاسبة المقبولة لاكتساب مزايا مختلفة ولأغراض خادعة. إذ تم توزيع 180 استبيانًا وتم جمع وتحليل 170 استبيانًا باستخدام البرامج التحليلية (الإصدار 19)، وتوصلت الدراسة الى استنتاجات اهمها أن ممارسة المحاسبة الإبداعية هي دائمًا محاولة متعمدة لتحقيق مكاسب لا مبرر لها من قبل الإدارة وأيضًا لخداع أصحاب المصلحة في الشركة، من خلال تقديم رؤية جيدة للوضع المالي للشركة، وتم الكشف عن التدابير العقابية ضد الجناة لتكون واحدة من وسائل وقف هذه الممارسة. و توصلت الدراسة إلى أن معيار التقارير المالية الدولية الجديد سيقطع شوطًا كبيرًا في إيقاف الممارسة في نيجيريا.

9- دراسة (Shah, Butt, 2011)

بعنوان: "Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises"

" المحاسبة الإبداعية: أداة لمساعدة الشركات في الأزمة أو الممارسة لإلحاقهم بالأزمات" بحث"

تهدف هده الدراسة إلى الحصول على نظرة تفصيلية حول المحاسبة الإبداعية، ومحاولة الإجابة على سؤال مهم وهو لماذا يقوم المدراء بمحاسبة إبداعية وكيف ينجحون في أداء هذه الممارسة في وجود قوانين إجراءات وقواعد صارمة، ومحاولة استكشاف جانب آخر من المحاسبة الإبداعية لتوضيح ما إذا كانت الممارسات الإبداعية جيدة للشركات أو تجلب الشركات في حالة الأزمات، وتوصل الباحثان إلى استنتاجات اهمها أن الطبيعة المعقدة والمتنوعة للمعاملات التجارية وخط العرض المتاح في السياسات والمعايير المحاسبية تجعل من الصعب معالجة قضية المحاسبة الإبداعية. ليس الأمر أن الحلول المحاسبية الإبداعية خاطئة دائماً، إن القصد من حجم الكشف هو الذي يحدد طبيعته وتبريره الحقيقيين.

10- دراسة (Shah, et al,2011) بعنوان "Use or Abuse of Creative Accounting Techniques"

" استخدام أو إساءة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية" بحث"

أجريت هذه الدراسة لإلقاء نظرة مفصلة على المحاسبة الإبداعية، و سبب قيام المديرين بمحاسبة إبداعية وكيفية نجاحهم في ممارسة هذه الاساليب مع وجود قواعد وإجراءات صارمة، فضلاً عن ما اذا كانت المحاسبية الإبداعية مفيدة للشركات أم أنها تجلب الازمات للشركات، ، وتوصلت الدراسة إلى أن الطبيعة المتنوعة للمعاملات التجارية والمرونة المتاح في السياسات والمعايير المحاسبية تجعل الامر صعب في التعامل مع مسألة المحاسبة الإبداعية، ليس الأمر أن الحلول المحاسبية الإبداعية خاطئة دائماً، فإن غرض وحجم الكشف هو الذي يحدد طبيعتها الحقيقية ومبررها.

11- دراسة (BALACIU, et al , 2009) بعنوان: "A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE"

" استعراض موجز لأدب المحاسبة الإبداعي وعواقبه في الممارسة" بحث"

تناولت هذه الدراسة مراجعة قصيرة للجوانب التي تم تناولها على المستوى الأوروبي فيما يتعلق بالدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية في حياة المؤسسة. من أجل تحقيق هدف الدراسة، قام

الباحثان بتحليل ما يقرب من 40 مقالة أكاديمية مفهرسة في قاعدة البيانات الدولية، مثل Science Direct و Emerald و ProQuest. استخدما تصنيفاً طولياً للمقالات المختارة، التي تمت دراستها بين عامي 1999 - 2009، وقد تم تصنيف هذه الدراسات وفقًا لمواضيع المناقشة الأكثر شيوعًا.، في نهاية بحثهم ، قاموا بصياغة استنتاجهم الخاص ، بأنه لا توجد نظرية مقبولة بالإجماع على المستوى الأوروبي او الدولي، ما تمثلهُ المحاسبة الإبداعية أو التي هي مبادئها الأساسية.

12- دراسة (Rabin, CE, 2005) بعنوان: "Determinants of auditors' attitudes towards creative accounting,"

" محددات مواقف المراجعين تجاه المحاسبة الإبداعية" بحث"

تبحث هذه الدراسة فيما إذا كانت مواقف المدققين تجاه المحاسبة الإبداعية مرتبطة بالحكم الأخلاقي وتقييمهم لجودة التقارير المالية للعوامل التي تؤثر في معدي البيانات المالية لاستخدام تقنيات المحاسبة العدوانية.

حيث كشفت نتائج هذه الدراسة عن علاقة كبيرة بين تقييمات المراجعين لأهمية وموثوقية (ولكن ليس الحكم الأخلاقي) المعلومات المبلغ عنها ومواقفهم تجاه المحاسبة الإبداعية. يتم اكتساب بعض البصيرة في تصورات المدققين للعوامل التي تؤثر في المُعدِّين لاستخدام المحاسبة الإبداعية في جنوب إفريقيا.

3.1.1: التعليق على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

تناول معظم الدراسات موضوع قانون SOX ، نظام الرقابة الداخلية، المحاسبة الإبداعية بشكل منفصل وأن الدراسات التي تناولت موضوع قانون SOX مثال ذلك دراسة (مزهر، كاظم، 2019) التي تطرقت إلى "دور قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" ودراسة (عبدالقادر، 2018) التي تناولت "انعكاسات قانون SOX على دور المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال"، ودراسة (حمدون، 2017) التي تتحدث عن "تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون SOX.

اما الدراسات التي تناولت موضوع نظام الرقابة الداخلية دراسة (Lee، 2019) التي تحدثت عن "استراتيجيات الرقابة الداخلية للامتثال لقانون ساربنيز اوكسلي لعام 2002" ودراسة (ذنون، ثابت، 2018) فتناولت "تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق"

والدراسات التي تطرقت إلى موضوع المحاسبة الإبداعية ركزت على "دور الاساليب الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وكذلك "دور ادوات المحاسبة الرشيقة ودور التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، ولجان التدقيق في الحد من الممارسات الإبداعية"، كما وتناولت دراسات اخرى "الجانب الأخلاقي لمهنة التدقيق في كشف الممارسات المحاسبية الإبداعية".

ومما سبق ذكره يتضح انه هناك تبايناً بين نتائج وطريقة معالجة كل دراسة، ويمكن القول أنه هناك خاصية معينة لكل دراسة من الدراسات السابقة تميزت بها وهو أن كل دراسة تناولت اتجاهاً او اكثر من اتجاهات الموضوع الخاص بالدراسة.

لذلك تمت محاولة ربط بعض أهداف وافكار الدراسات السابقة ضمن الدراسة الحالية، وتعدّ الدراسة الحالية هي امتداد للدراسات السابقة.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بالاتي:

- توضيح دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- توضيح دور قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توضيح العلاقة بين قانون SOX وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.
- توضيح العلاقة بين قانون SOX و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توضيح تأثير قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية..
- توضيح تأثير قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

2.1: منهجية الدراسة

1.2.1: مشكلة الدراسة

في ضوء ما سبق فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها بالتساؤلات الاتية:

1- هل هناك دور لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل الرقابة الداخلية؟

2- هل هناك دور لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟

3- هل هناك علاقة ارتباط بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) و تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

4- هل هناك علاقة ارتباط بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

5- هل هناك علاقة تأثير لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل الرقابة الداخلية؟

6- هل هناك علاقة تأثير لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2.2.1: اهمية الدراسة

تكمن اهمية الدراسة من اهمية موضوع ممارسات المحاسبية الإبداعية، التي تمثل مشكلة مهمةً ولاسيما في ظل استخدام الإدارة المحاسبة الإبداعية، من أجل تحقيق اهدافها على حساب فئات اخرى، وكذلك بعد ظهور العديد من الإخفاقات والفضائح المالية والإفلاس و الانهيار في عدد من الشركات العالمة العملاقة، تم اتخاذ العديد من الإجراءات والتشريعات والقوانين التنظيمية المحاسبية الصارمة، وكان من اهم تلك القوانين والتشريعات هو إقرار قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) (Sarbanes- Oxley) في تموز 2002، وذلك بسبب تلك الإخفاقات المحاسبية والفضائح المالية، حيث سيتم التعرف على دور قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes- Oxley) في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لأهمية هذا الموضوع الذي يعتبر موضوعاً حديثاً نسبياً ولتعزيز الثقة بين مهنتي المحاسبة والتدقيق.

3.2.1: اهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى الوصول إلى العديد من الأهداف الثانوية التي تخدم الهدف الرئيس للدراسة وهو دور قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) (Sarbanes- Oxley) في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه الأهداف بالآتي:

1- محاولة معرفة دور قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) (Sarbanes- Oxley) في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية واساليبها.

3- التعرف على الدوافع التي شجعت الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية

4- التعرف على التصريحات والإيضاحات الدولية الصادرة بخصوص الممارسات الإبداعية المضللة واكتشاف الاحتيال.

5- تسليط الضوء على قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes- Oxley) من حيث المفهوم والهيكلية الأساسية ومتطلبات التطبيق.

6- تسليط الضوء على مفهوم نظام الرقابة الداخلية وما هو دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- الاهتمام بأساليب الرقابة الداخلية لما لها من تأثير ايجابي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4.2.1: فرضيات الدراسة

للإجابة على الاسئلة التي طرحت سابقا في مشكلة الدراسة بنى الباحث فرضيات الدراسة على النحو الاتي:

(الفرضية الرئيسة الاولى) توجد علاقة ارتباط معنوية بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) وتفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

(الفرضية الرئيسة الثانية) توجد علاقة ارتباط معنوية بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

(الفرضية الرئيسة الثالثة) توجد علاقة تأثير معنوية لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

(الفرضية الرئيسة الرابعة) توجد علاقة تأثير معنوية لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟

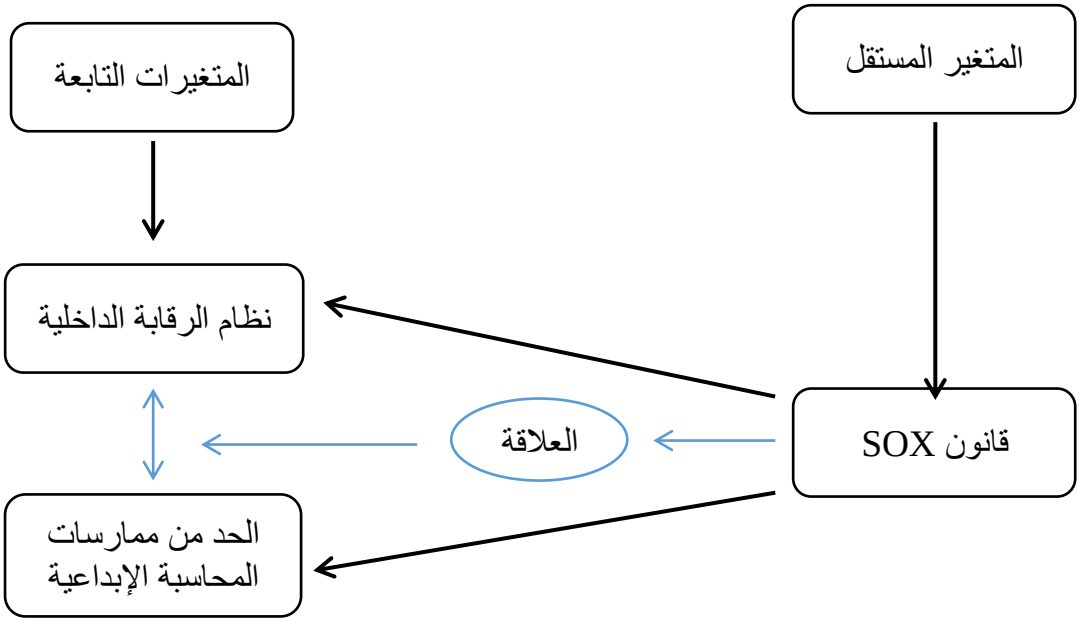
5.2.1: منهج الدراسة

لتغطية جوانب الدراسة كافة وللإجابة على اسئلة مشكلة الدراسة واختبار مدى صحة الفرضيات نعتمد الاتي :

الجانب النظري : اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر والكتب العربية والاجنبية ورسائل الماجستير واطروحات الدكتوراه والدوريات ذات العلاقة بالدراسة.

الجانب التطبيقي: اعتمد الباحث على المنهج التحليلي وتتم المعالجة من خلال تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي اعدت لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة والتي يتم عرضها على عدد من الأكاديميين (اساتذة الجامعات) والعاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات في محافظة دهوك.

6.2.1: انموذج الدراسة



رسم توضيحي 1: انموذج الدراسة

7.2.1: هيكل الدراسة

لغرض دراسة هذا الموضوع فقد تم تقسيم الدراسة الى اربعة فصول ، إذ تم تقسيم الفصل الأول على مبحثين المبحث الاول لمنهجية الدراسة والمبحث الثاني للدراسات السابقة، ويتضمن الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة عبر اربعة مباحث، إذ يتناول المبحث الأول قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) ودوره في تفعيل الرقابة الداخلية، والمبحث الثاني يتناول الإطار النظري للرقابة الداخلية، اما بخصوص المبحث الثالث فيتناول مفهوم المحاسبة الإبداعية واساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، والمبحث الرابع يتناول دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، اما الفصل الثالث خصص للجانب العملي الذي يحتوي ايضا على مبحثين، إذ يتضمن المبحث الأول وصف مجتمع وعينة الدراسة، والمبحث الثاني يتناول تحليل نتائج الاستبيان وتحقيق فرضيات الدراسة، ، اما عن الفصل الرابع فقد خصص لتناول أهم الاستنتاجات والتوصيات وذلك من خلال مبحثين، المبحث الأول خصص للاستنتاجات، والمبحث الثاني للتوصيات.

8.2.1: حدود الدراسة

1- الحدود الموضوعية : تمثلت بدور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- الحدود الزمانية: استغرق إعداد وإنجاز هذه الدراسة الفترة الزمنية الواقعة بين النصف الثاني من شباط 2020، حتى كانون الثاني 2021.

3- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على اربع جامعات في محافظة دهوك، وكذلك على عدد من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات التي تمارس نشاطها في محافظة دهوك.

4- الحدود البشرية: تتمثل بأفراد العينة الذين تم توزيع الاستبانة عليهم وهم كل من الاكاديميين والعاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات في محافظة دهوك.

9.2.1: مجتمع وعينة الدراسة

يمثَّل مجتَمع الدراسة بجامعات وعدد من مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات في محافظة دهوك، فيما تمثلت العينة بالاكاديميين والمهنيين العاملين في هذه المكاتب، حيث تم توزيع الاستبانة على افراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (93) استمارة، وتم استرداد (81) استمارة أي ما يعادل (87%) من اجمالي الاستمارات الموزعة، حيث تم اهمال (6) استمارات لعدم اكتمال إجابات المبحوثين عليها، حيث بلغت الاستمارات الصالحة للتحليل (75) استمارة.

10.2.1: صعوبات الدراسة

تتمثل الصعوبات التي واجهت الباحث عن إعداد هذه الدراسة بالاتي:

- صعوبة الحصول على المصادر التي تناولت موضوع الدراسة.
- صعوبة التواصل مع افراد عينة الدراسة بسبب جائحة كورونا لذا اضطر الباحث إلى تصميم استبانة الكترونية، عبر منصة نماذج كوكل (google forms)، وارسالها إلى افراد العينة الكترونياَ.

11.2.1: تعريف المصطلحات

أ- قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes- Oxley) مختصره (SOX) :-

هو قانون أمريكي صاغه الكونكرس الأمريكي في ٣١/يوليو.تموز/٢٠٠٢. من أجل حماية المساهمين ومستخدمي المعلومات المالية. من احتمال قيام إدارات الشركات او الوحدات الاقتصادية بممارسات محاسبية احتيالية مضللة. ووضع قانون ساربنيز اوكسلي قواعد صارمة لتعزيز الإقرارات المالية من الإدارات ولتجنب التضليل المحاسبي. وتم إصدار هذا القانون بسبب

سوء ممارسة عملية المحاسبة في بداية الالفينات . عندما عدمت ثقة المستثمرين في التقارير المالية وإفلاس العديد من الشركات كشركة (Ernon & WorldCom) إذ طالبوا بالتعديل في المعايير الرقابية. ويعود سبب تسميته بهذا الاسم نسبة الى عضو الكونكرس الأمريكي بول ساربنيز (Paul Sarbanes) والنائب مايكل اوكسلي (Michael Oxley).

ب- الرقابة الداخلية (Internal Control) :-

نظـام الرقابـة الداخليـة هو عبارة عن مجموعة من الضمـانات التي تساعد في التحكم في إدارة مؤسسة أنشأتها الإدارة في تسيير اعمالها بانتظام هدفها حماية الاصول والممتلكات في المؤسسة. ومن ناحية اخرى الالتزام بتطبيق تعليمات الإدارة.

ت- المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) :-

هي مجموعة من الإجراءات والأساليب التي يعتمدها المحاسب في التلاعب في البيانات المالية للشركة من خلال البدائل التي توفرها المعايير المحاسبية لتحقيق مصالح فئة معينة في الشركة دون باقي الفئات.

الفصل الثاني

الإطار النظري

1.2: الاطار النظري لقانون ساربنيز- اوكسلي (SOX) (Sarbanes-Oxley)

1.1.2: نشأة قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

في 30/ يوليو من عام 2002، سنت حكومة الولايات المتحدة قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes-Oxley)، حيث انه معروف باسم قانون المحاسبة والإصلاح من اجل حماية المستثمرين في الشركات، كما أنه معروف في البيت الأبيض باسم (مساءلة الشركات والتدقيق وقانون المسؤولية)، وهو القانون الفدرالي للولايات المتحدة، إذ وقع الرئيس (George w. Bush) جورج بوش على هذا القانون، واقره الكونغرس وسمي بهذا الاسم نسبة إلى (Meshael Oxley) والسيناتور (Sarbanes) النائبان ي الكونغرس الأمريكي والمكلفين بصياغة القانون، ويعرف اختصاراً بـ (SOX , SOA , Sarbox). (حمدون، 2017 :236).

ويعتبر هذا القانون كرد فعل على الانهيارات المالية التي أثرت في العديد من الشركات الأمريكية كما وأثرت في الاقتصاد الامريكي، ومن هذه الشركات شركة إنرون (Enron) للطاقة، وشركة تايكو (Tyco)، وشركة اديلفيا (Adelphia)، وشركة الاتصالات العملاقة وورلد كوم (Worldcom)، وشركات أمريكية اخرى، نتيجة حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية من قبل إدارات تلك الشركات، مما ادى إلى إفلاس هذه الشركات ووقوع اضرار جسيمة للمستثمرين ، وفقدان ثقة الجمهور بشركات المحاسبة ولتدقيق. (Holt, 2008 :p4-5).

أن شركة إنرون (Enron) وشركة وورلد كوم (Worldcom) وغيرهما من الشركات اللائي يقدمون أمثلة على التقارير المالية المضللة قد القت الضوء بشكل واضح على نقاط الضعف في حوكمة الشركات. ويضمن القانون أحكاما تهدف إلى تحسين استقلالية وكفاءة لجان المراجعة.

كما يفرض القانون على الرئيس التنفيذي والمدير المالي المصادقة على أن البيانات المالية للشركة مع وجود العقوبات الصارمة للموافقة المتعمدة على القوائم المالية وله العلم بأنها حرفت مادياَ.
ولعل من أهم أحكام قانون (Sarbanes-Oxley) هو الشرط الوارد في القسم (404) فيما يتعلق بضرورة قيام الإدارة بإعداد تقرير عن تقييمها لفاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالي، وضرورة تصديق المدقق في هذه التقارير عن تأكيد الإدارة على فاعلية الضوابط الرقابة الداخلية. وقدم معيار التدقيق رقم (2) الصادر من قبل مجلس الإشراف على محاسبة المؤسسات العامة كدليل لفحص فعالية الرقابة الداخلية. (لطفي، 2007, ص92-93).
ويعد هذا القانون احد أهم القوانين من أجل تنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الامريكية، منذ صدور قانون الاوراق المالية لعام 1933-1934. إذ أنه يحتوي على أحكام مهمة لإزالة المخاطر والشكوك التي تواجه المحاسبين الذين يمارسون المهنة في أداء المحاسبة وتدقيق الحسابات للأهداف المرجوة منها، وأن الهدف من هذا القانون هو خلق قوانين جديدة صارمة من شأنها أن تقلل من الفضائح والانهيارات المالية، وتعزز السيطرة على مهنة المحاسبة وإدارات الشركات، وتفرض عقوبات شديدة على إدارات الشركات التي تفشل في التصرف بما لا يتوافق مع حقوق المستثمرين أو الدائنين. (الركابي، 2008 :64).
وأن هذا القانون موجه للذين اهتزت ثقتهم بشركات المحاسبة والتدقيق، ويرسل القانون رسائل إلى جميع الأطراف المعنية، أن رسالته لمدراء الشركات الفاسدة هي (سوف نتعرض لك ونعاقبك) انتهى عصر الأرباح الزائفة والمعايير المنخفضة، ولا يوجد مجلس إدارة أعلى أو خارجه عن القانون، وفي المقابل إرسال رسالة إلى مدراء الشركات غير الفاسدة، وهي (سيتم الاعتراف بسلامة الإجراءات الخاصة بك) وسيتم رفع الشك من الشركة الجيدة. (حمدون، 2017 :236).

2.1.2: أهمية تشريع قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

كان لانهيار الشركات الامريكية العملاقة التي ذكرنا البعض منها سابقاَ، تأثير سلبي في الاقتصاد الامريكي، هذا ما ادى إلى ظهور قواعد رسمية ومكتوبة، كقانون التعاقدات وقوانين حقوق المساهمين والزام بمراقبة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاسبتهم وضع المسؤولية الشخصية على المدراء التنفيذيين للشركات وذلك بسبب تقديم الحسابات المضللة لأعمالهم، وهذه القوانين يمكن أن تحدث تغييراَ ايجابياَ في بيئة الاستثمار.
وينص القانون على إنشاء هيئة رقابية مسؤولة عن مراقبة أداء المدققين القانونيين القائمين بتدقيق القوائم الشركات العامة، إذ يقضي بتشكيل لجنة للتدقيق في كل شركة عامة، وعليه يجب على

الشركة أن تصدر تقريراً ضمن التقارير المالية السنوية، تقريراً يسمى بتقرير الرقابة الداخلية، يوكد الإدارة من خلاله مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلية وتنفيذ هذا النظام بشكل فعال.

كما يتطلب القانون من مدقق حسابات الشركة تقديم تقرير يسمى تقرير فحص تأكيدات الذي يستخدم لتوضيح رأي المدقق حول ما هو مدرج في التأكيد المقدم من الإدارة حول الرقابة الداخلية للمؤسسة او الشركة.

كما يلزم القانون ايضاً هيئة سوق راس المال في الولايات المتحدة بمطالبة الشركات المساهمة بتوضيح ما إذا كانت الشركة قد اعتمدت قواعد السلوك المهني وآداب ممارسة عمل المدير التنفيذي في الشركة مع إعطاء توضيح عن القواعد التي تعتمدها الشركة.

ومن وجهة نظر الأكاديميين ينظر إلى قانون (Sarbanes-Oxley) (SOX) وفق الاتي: (الدوغجي، سيد علي، 2011 :8-9).

1) أنه علامة مميزة تختلف عن جميع الآراء والابحاث التي كانت مطروحة قبل صدور القانون.

2) يعدّ قانوناً مهماً لتنظيم الأعمال منذ صدور قانون الأوراق المالية للعام 1933-1934، نظراً لظهور الإخفاقات المحاسبية والفضائح المالية لمختلف الشركات الأمريكية.

3) يعدّ قانوناً مهماً للقضاء على المخاطر وحالات الشكوك التي تواجه المحاسبين الذين يمارسون المهنة في إيفاء المحاسبة والتدقيق للوصول إلى الأهداف المرجوة منها.

3.1.2: أهداف قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

الهدف الرئيس من قانون (Sarbanes-Oxley)(SOX) هو وضع معايير جديدة او تعزيز المعايير المتعلقة بالمحاسبة والعقوبات في ما يخص الأخطاء المرتكبة من قبل الشركات، وزيادة ثقة الجمهور والمستثمرين في التقارير المالية، إذ يتضمن قانون (SOX) سلسلة من الأهداف الداعية إلى التقدم في البيئة المحاسبية ومن هذه الأهداف:

2) التحقق من كفاءة الرقابة الداخلية للشركة وفاعليتها في منع الاحتيال والغش وكشف الاخطاء المحاسبية عند حدوثها، والتأكد من قدرة الشركة على القيام بأنشطة الرقابة بطريقة تساعد في التأكد من جودة تنفيذ تلك الأنشطة والثبات على ذلك. (خرسان، علي، 2014 :38).

3) الشفافية في تقديم البيانات المالية، وتتحقق الشفافية في البيانات من خلال دراسة القوائم المالية الاولية والسنوية وذلك قبل نشرها واعتمادها لغرض الوصول إلى القناعة التامة بأنها لا تحتوي على أية بيانات او عبارات غير واضحة او مضللة، ويجب التأكد من هذه القوائم بأنه لم يحذف منها أية مبالغ او معلومات أو بيانات تجعل من هذه القوائم مضللة. (حمدون، 2017 :238).

4) دراسة السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل الشركة وكذلك ملاحظة أي تغيير يحدث في هذه السياسات، وملاحظة إلى أي مدى تتناسب هذه السياسات مع طبيعة عمل الشركة وتأثيرها في نتائج الأعمال والمركز المالي.

4) الإشراف على عمليات التحقق والبحث عن عمليات الاحتيال والأخطاء التي قد تحدث في الشركة. (Litvak, 2007 :9).

5) دراسة ومراعاة الملاحظات والتقارير التي يطرحها المحاسب القانوني والأخذ بالمقترحات الواردة فيها.

6) اتخاذ الاجراءات اللازمة في حال انتهاك الشركات للقواعد والانظمة والقوانين، وتفرض اشدَ العقوبات على الرؤساء والمدراء، وكذلك تفرض إجراءات قاسية على جميع الخدمات التي يقدمها المدققون. (Tackett,et.al 2004 :344-345).

7) التحقق من استقلالية المدققين الداخليين، وكذلك إنشاء نظام للتدقيق الداخلي في المؤسسة، ونطاق الفحص والتقارير التي يقدمها.

8) تقديم المقترحات التي تؤكد استقلالية المدققين الداخليين وزيادة كفاءة عملهم. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :18).

ويصف آخرون أهداف قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley) بالاتي. (الخرسان، سعود، 2016 :222).

- تعزيز الرقابة الداخلية في المؤسسات.
- حماية المستثمرين والجمهور والاطراف الاخرى.
- تقديم تقارير ومعلومات مالية اكثر شفافية.
- منع حالات التزوير والاحتيال بالقوائم المالية.
- فرض عقوبات قاسية على المفسدين عن حالات الاحتيال والتزوير في القوائم المالية.

4.1.2: اسباب تشريع قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

كان لانهيار شركة إنرون (Enron) وما تبعها من الشركات مثل شركة تايكو (Tyco) وشركة جلوبال كروسينغ (Global Crossing) وشركة وورلدكوم (World com) وشركة كومس (Coms) في أواخر عام 2001 تأثيراً كبيراً وواضحاً على اقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية، التي تتميز بكونها اكبر الاسواق المالية واكثرها تنظيماً وتطوراً في العالم، حيث ادى هذا الانهيار إلى الكارثة التي اثرت في الاسواق المالية ولأهمية هذه الشركات، ولاسيما شركة إنرون (Enron) المتخصصة في قطاع الطاقة والسرعة التي هوت وتزامنت بعد أحداث الحادي

عشر من سبتمبر في واشنطن ونيويورك وقدرت الخسائر المالية اكثر من مائة بليون دولار، منها مليار دولار كانت مدخرات الموظفين، (صناديق المعاشات).

وقد شكلت قضية إفلاس شركة إنرون (Enron) العملاقة أكبر قضية للإفلاس بين كبرى الشركات، واحدثت عواقب سلبية على بيئة المحاسبة، كما أنها اثبتت إخفاق وفشل الجهات المراقبة للشركات من مصارف الاستثمار والمحللين ووكالات التصنيف ومدققي الحسابات ..الخ. يليها غلق اكبر شركات تدقيق الحسابات الممثلة في العالم وهي شركة (Arthur Anderson) ارثر اندرسون. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :9).

5.1.2: دوافع صدور قانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

تتمثل أهم دوافع صدور قانون ساربنيز – اوكسلي (Sarbanes-Oxley) بالاتي: (الغول، 2013 :31-36).

1. نتيجة فشل الشركات مثل شركة إنرون (Enron) وغيرها من الشركات المساهمة، تترتب عليها فقدان الدائنين والعاملين والمستثمرون الثقة في نظم التدقيق والمحاسبة.
2. ادى انتشار الإجراءات و الممارسات غير الأخلاقية من بعض المستثمرين والموظفين إلى خلق فرص للتلاعب و للاحتيال.
3. إخفاق او فشل المدققين الخارجيين في اداء مهنتهم من خلال اتباع ممارسات مهنية غير سليمة مثل وضع مفاهيم محاسبية تساعد الشركات في تحقيق اهداف الارباح، و أن فشل البعض منهم في كشف عمليات الاحتيال للعديد من الشركات، حيث اختزل البعض إجراءات التدقيق الاساسية، وكان هدفهم بيع الخدمات بخلاف عملية التدقيق لعملائهم ويتعارض هذا مع استقلالية المدقق.
4. ان الانتقادات الموجهة الى المدقق الخارجي تتمثل في إخفاق الشركة دون إشعار سابق من قبل المدقق، ووجود عملية احتيال من قبل الإدارة في الحسابات ولم يكتشفها المدقق، وأن القوائم المالية تحتوي على مبالغة في قيمة المجودات او انخفاض في قيمة المطلوبات او الالتزامات، وعدم كشف تصرفات غير قانونية متعلقة بالنواحي المحاسبية والمالية.
5. فجوة التوقعات هي أحد الاسباب وراء صدور قانون (Sarbanes-Oxley) ساربينز اوكسلي.
6. ارتفاع عدد الدعاوي القضائية ضد المدققين من قبل حكومة الولايات المتحدة الامريكية وأصحاب المصالح.

6.1.2: الملامح (السمات) الأساسية لقانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

(الخرسان، سعود، 2016 : 223)

1. تشكيل مجلس أعلى للمحاسبة لحماية المستثمرين ومراقبة أداء عمل المحاسبين القانونيين، كما ويتطلب تسجيل المحاسبين القانونيين جميعهم في المجلس وكذلك اتباع تعليماته بدقة.
2. تطبيق القواعد المقترحة بصرامة الحفاظ على استقلالية المدقق ولاسيما من خلال زيادة سلطات لجة التدقيق ومنع المدققين من القيام بأعمال استشارية للعميل نفسهُ.
3. مطالبة المدير المالي والتنفيذي للشركة بالتوقيع على شهادة قسم (يمين) كل ثلاثة اشهر، ما يشهد على انهم ليسوا على علم بوجود أخطاء او احتيال في القوائم المالية، بالإضافة إلى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الكشف عنها.
4. رفع مستوى الشفافية والإفصاح لجميع الأحداث المالية التي تؤثر على مكونات القوائم المالية سواء داخل او خارج القوائم المالية، إضافتاً إلى الإفصاح عن فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة، وضرورة إصدار قوانين تحدد سلوك وآداب المديرين.
5. رفع مستوى المحلل المالي ومنع عملية التحليل المالي التي تستخدم لأغراض خاصة.
6. عقوبات مالية وجنائية لجميع الاطراف المعنية عن المخالفات او الانتهاكات التي تحدث بقصد او بدون قصد.

7.1.2: المكونات الرئيسة لقانون ساربنيز- اوكسلي (Sarbanes-Oxley)

يتألف هذا القانون من أحد عشر باباً ويحتوي كل منها على عدد من الأقسام والاتي عرض موجز لتلك المكونات:

1. تشكيل مجلس الرقابة المحاسبي على الشركات المحاسبة العامة:

الباب الأول ويتكون من تسعة اقسام كما في الشكل رقم (2)، إذ يجب أن يكون هذا المجلس هيئة غير حكومية مستقلة تقتصر مهامها على:

أ- تنظيم شركات المحاسبة واستعادة ثقة الجمهور في تقارير المدققين المستقلين.

ب- أن تكون تحت إشراف لجنة الإشراف على سوق الأوراق المالية.

ت- تخضع شركات المحاسبة العامة الأجنبية، عندما تقدم تقارير مالية عن مصدري الأوراق المالية، لإحكام قانون SOX، خصوصاً في الولايات المتحدة.

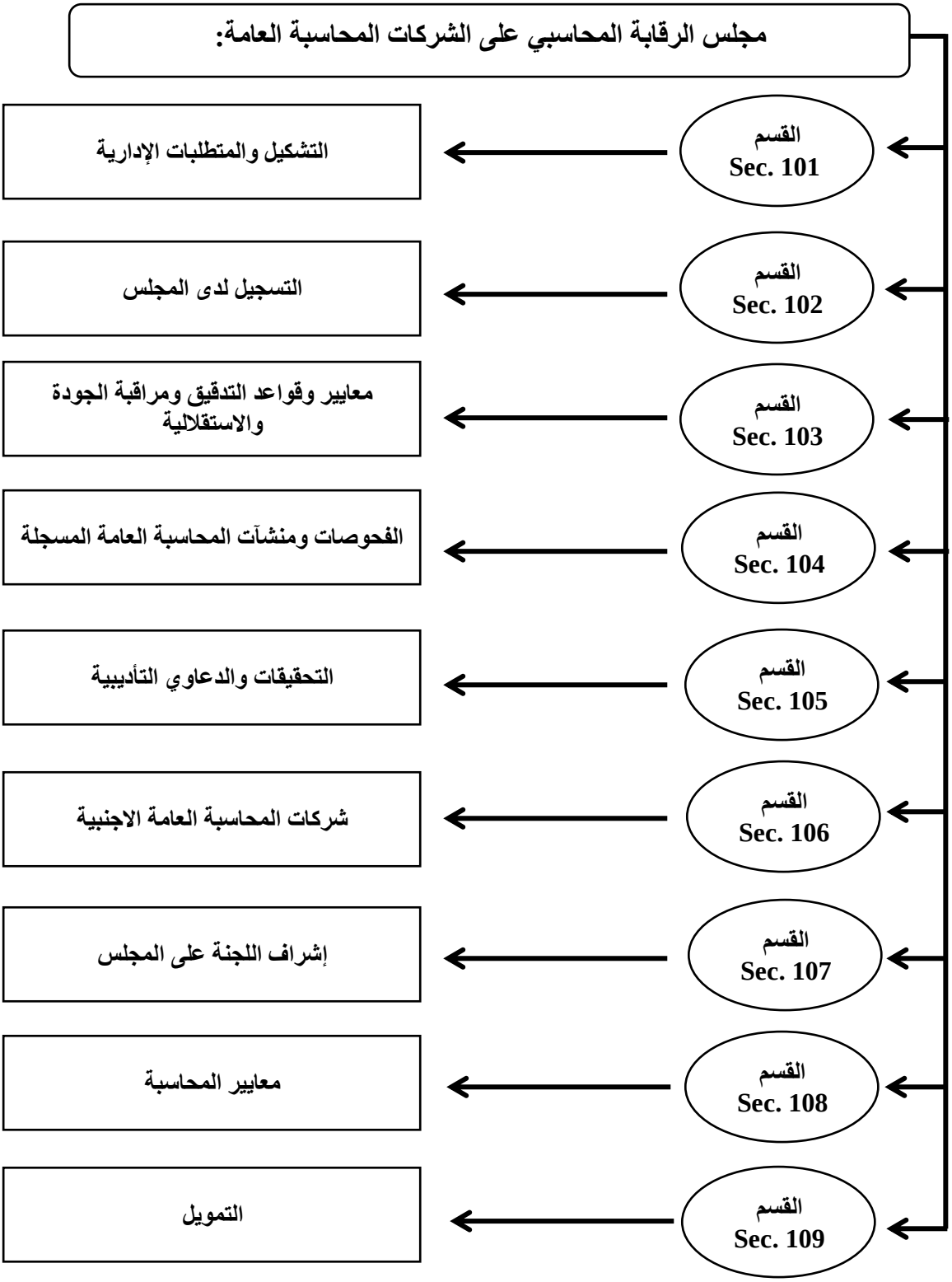
ث- تسجيل شركات المحاسبة لدى المجلس لمدة أقصاها 180 يومًا فقط.

أما عن شروط أعضاء هذا المجلس فيجب عليهم الحصول على مؤهل علمي مناسب وفهم لطبيعة عمل الشركة والجوانب المالية والمحاسبية لذلك ، وذلك أن يكون حاصلاً على :

- شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها في مجال المحاسبة والتدقيق لمدة لا تقل عن اربع سنوات.

- شهادة الماجستير في المحاسبة أو ما يعادلها في مجال المحاسبة والتدقيق لمدة لا تقل عن ثمان سنوات. (عبدالقادر، 2018،ص282).

رسم توضيحي 2: اقسام الباب الاول من قانون ساربينز اوكسلي.



المصدر: من إعداد الباحث.

2. استقلالية مدقق الحسابات:

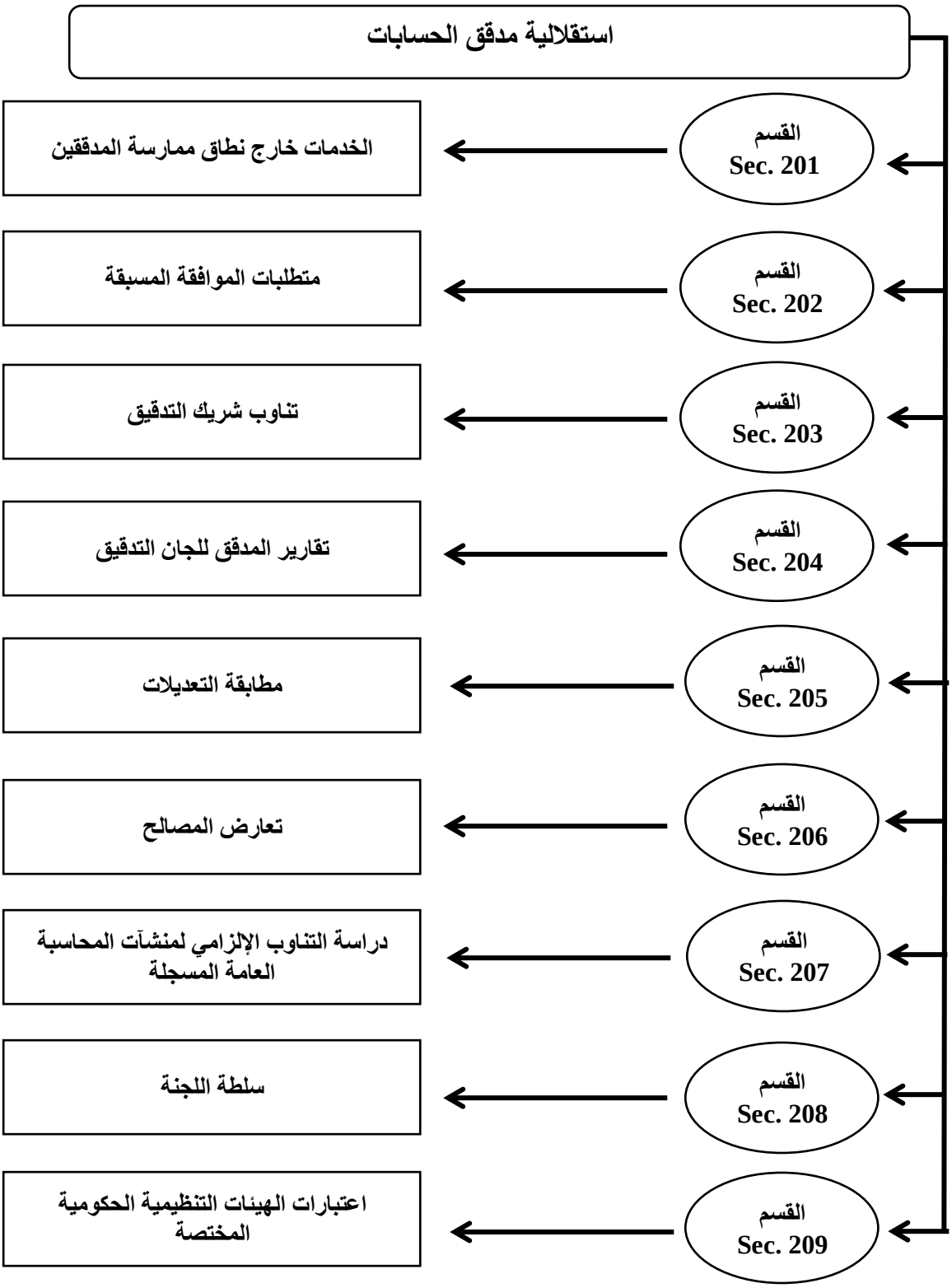
الباب الثاني ويتكون من تسعة اقسام كما في الشكل رقم (3)، وتعد استقلالية مدققي الحسابات هي من أهم معايير قانون Oxley وقواعد وأخلاقيات المهنة ، لما له من تأثير في شفافية وصحة التقارير والمعلومات المالية المفصح عنها.

وتناول القانون مسألة استقلالية المدقق واختيار نطاق الخدمات المقدمة للمستفيدين ، والتي تشمل تدقيق الحسابات والتناوب ، وتحظر على وجه التحديد المدقق من القيام بعمليات ليس لها صلة بتدقيق الحسابات، مثل التدقيق الداخلي للحسابات، ومسك السجلات، أو خدمات الموارد البشرية القانونية وخدمات التأمين. كما يحظر على شركة التدقيق تقديم خدمات بخلاف خدمات التدقيق المقبولة عمومًا ، باستثناء الحالات التي وافقت عليها لجنة التدقيق في الشركة. كما يجب على الشركات أن تغير كل خمس سنوات شركة تدقيق الحسابات التابعة لها. إذ يتم إخضاع المدقق إلى سلطة لجنة التدقيق الخاصة بمجلس إدارة الشركة مباشرة وتكون لجنة التدقيق هي المسؤولة عن اختيار شركة التدقيق وأيضًا مسؤولة عن مراقبتها ودفع أتعابهم.

يشترط في أعضاء لجنة الاستقلال استيفاء الشروط الآتية:-

- أن لا يكون له أية مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.
- يجب أن لا يكون له مصالح مالية مباشرة مع المدير التنفيذي للشركة أو مع أحد أقاربه أو زوجته ، وأنه لا يكون قريبًا حتى لأقربائه من الدرجة الثانية.
- يجب ألا يكون له مصلحة شخصية مع المدراء التنفيذيين.
- أن لا يكون عضوا في لجنة التدقيق لأكثر من شركة تمارس النشاط نفسه. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :19).

رسم توضيحي 3: اقسام الباب الثاني من قانون ساربينز اوكسلي.



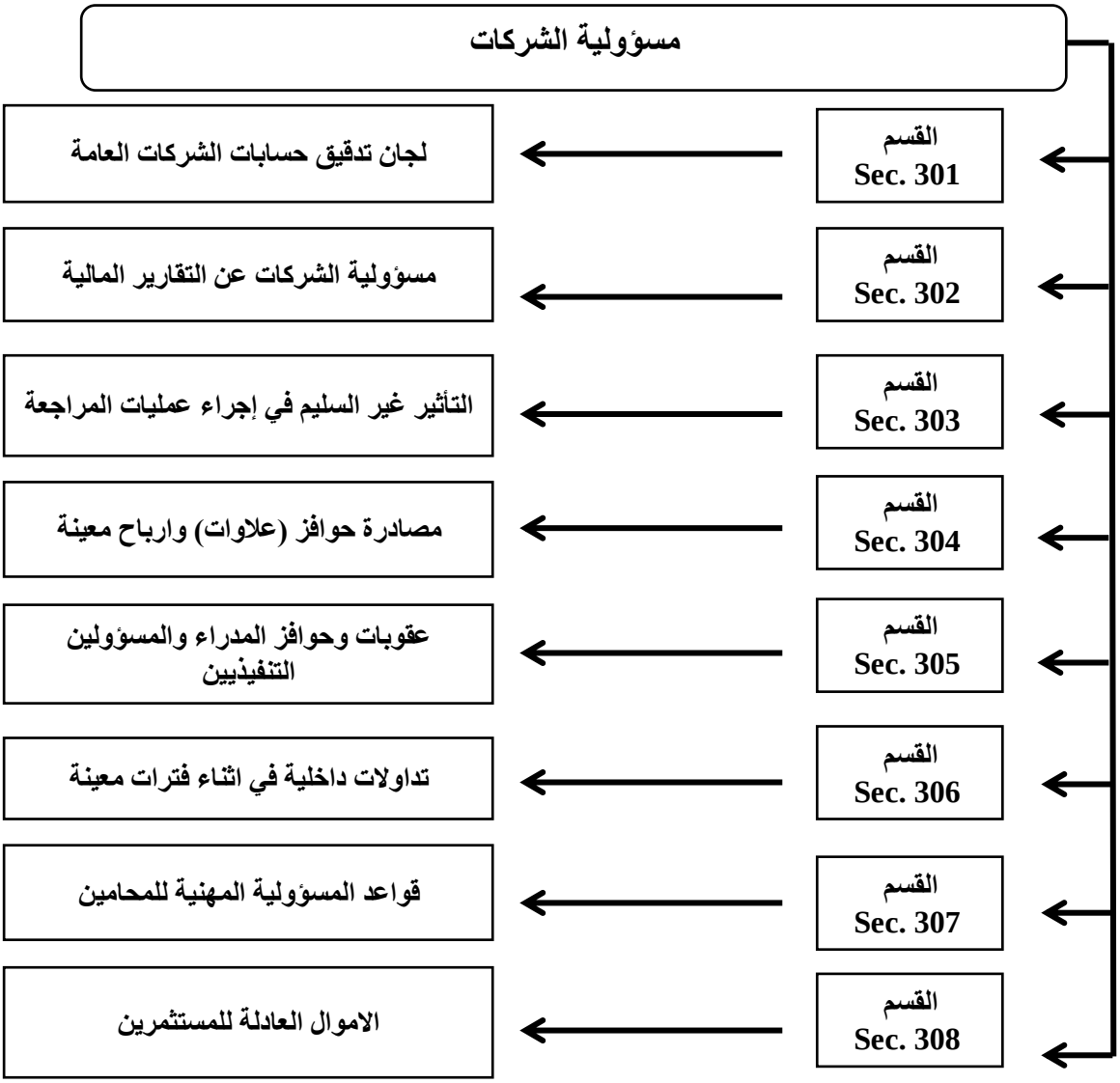
المصدر: من إعداد الباحث.

3. مسؤولية الشركات:

الباب الثالث ويتكون من ثمانية اقسام كما في الشكل رقم (4)، ويركز على أن تحمل لجنة التدقيق في أية شركة مسؤولية التعيين والمراقبة على أي عمل تدقيق تقوم به شركة تدقيق الحسابات، وتحديد التفاعل بين المدققين الخارجيين ولجان التدقيق التابعة للشركة.

كما اتى في محتوى هذا الباب ايقاع عقوبات شديدة بتهمة الاحتيال في جوانبها المختلفة من إتلاف السجلات المالية من أجل عرقلة التحقيق ، كما يأخذ بالعقوبات وإلغاء المكافآت للمسؤولين التنفيذيين. المسؤولين الماليين. وفي حالة طلبت الشركة إعادة تقديم البيانات بسبب عدم امتثالها لمتطلبات الإفصاح المالي. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :19-20)

رسم توضيحي 4: اقسام الباب الثالث من قانون ساربينز اوكسلي.



المصدر: من إعداد الباحث.

4. تعزيز الإفصاحات المالية:

الباب الرابع ويتكون من تسعة اقسام كما في الشكل رقم (5)، يصف تعزيز الإفصاح عن المعاملات المالية، بما في ذلك الأحداث التي يجب الإفصاح عنها خارج الميزانية. كتوضيح متمم لتأثير المعاملات المالية التي تعبر عنها بصورة بيانات رقمية، وهي تحتاج إلى ضوابط داخلية لضمان الدقة في التقارير المالية، سواء كان تقرير تدقيق الحسابات بصورة مالية أو غير المالية إضافتاً إلى ذلك تقارير عن نظام الرقابة الداخلية، و تقديم التقرير في الوقت المناسب حول التغييرات في الوضع المالي ، وكذلك تشديد القيود التي وضعتها لجنة الإشراف على سوق الأوراق المالية أو وكلائها من تقارير الشركات.

في القسم الرابع (404) الخاص بتقييم الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية لتعزيز دور لجنة التدقيق الداخلية ودور مدقق الحسابات لتسليط الضوء على كفاءة الشركة من حيث التدقيق، قوتها المالية في السوق من اجل الحفاظ على ملكية أصحاب المشاريع وإظهار فاعلية التقارير المالية للمستخدمين من المقرضين والمستثمرين وأصحاب المصلحة.

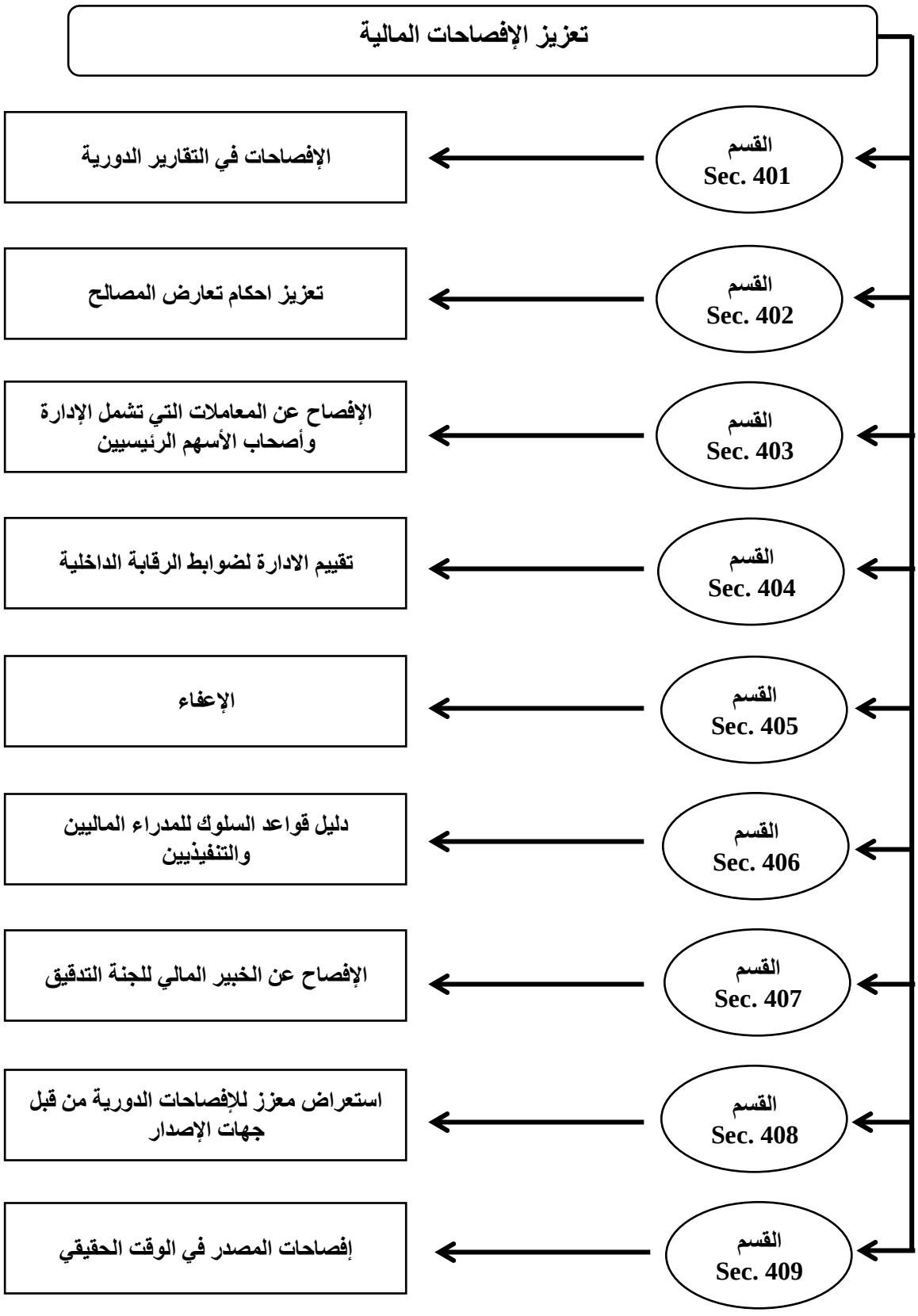
ويتطلب هذا القسم:

- توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إنشاء هيكلية نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.
- تقييم فاعلية ضوابط نظام الرقابة الداخلية للتقارير المالية في نهاية السنة المالية.
- توضيح يحدد إطار العمل الذي يتم استخدامه من قبل الإدارة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على التقارير المالية.
- تقديم تقرير مدقق الحسابات للمصادقة على تقرير التقييم الإداري لنظام الرقابة الداخلية.

لغراض تطبيق القسم (404) صدارَ المعيار رقم (2) لمجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة، في اذار 2004. يحتوى إرشادات من اجل فحص نظام الرقابة الداخلية على التقرير المالي لتكوين رأي حول ما إذا كان التقييم الإداري لتصميم وتشغيل فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالي قد حدد، انه تم بشكل عادل في جميع الجوانب المهمة والضرورية.

وبالتالي يجب على المدقق إرفاق تقرير مفصل عن فاعلية الرقابة الداخلية المطبقة ، بما في ذلك رأي واضح من المدقق بأن الشركة تحتفظ بالرقابة الفعالة على التقرير المالي بناءً على المعايير الموضوعة في نظام الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة التنظيمات الراعية. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :20).

رسم توضيحي 5: اقسام الباب الرابع من قانون ساربينز اوكسلي.



المصدر: من إعداد الباحث.

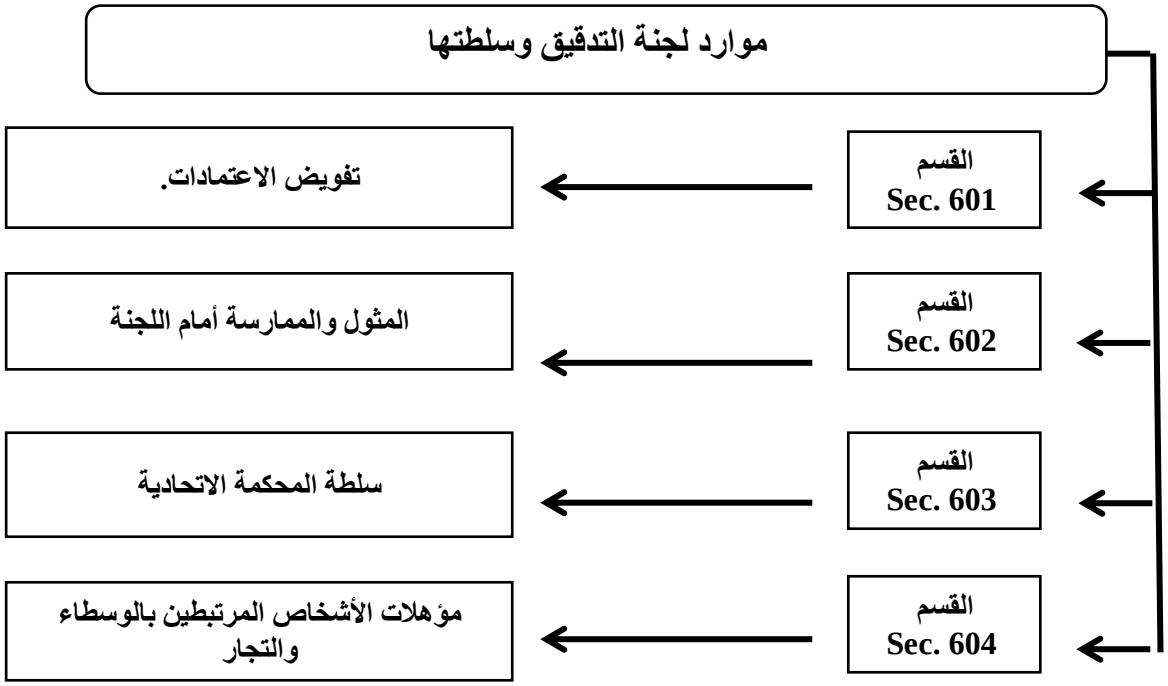
5. تحليل تعارض المصالح:

الباب الخامس ويتكون من قسم واحد (Sec. 501 / "تعامل محلل الأوراق المالية من خلال المؤسسات المسجلة وبورصات الأوراق المالية")، ويتضمن إجراءات للمساعدة في إعادة ثقة المستثمرين في الأوراق المالية من خلال إعداد تقرير المحلل المالي. فإنه يضع قواعد السلوك الإلزامي لمحلل الأوراق المالية، كما ويتطلب الكشف عن معرفته لتوضيح تضارب المصالح بين المالكين والإدارة. (الخرسان، علي، 2014 :39).

6. موارد لجنة التدقيق وسلطتها:

الباب السادس ويتكون من اربعة اقسام كما في الشكل رقم (6)، وتحدد الممارسات لاستعادة ثقة المستثمرين في سوق البورصات عند التعامل مع المحلل المالي. كما يمنح اللجنة الحق والسلطة لمراقبة عمليات سوق الأوراق المالية لفرض الرقابة على الأوراق المالية ويضع قيودًا تحد من ممارسة المهنيين بشكل يعرضهم للحرمان من مزاولة المهنة اذا زاول المهنة بصفته مستشاراً او وسيطاً أو تاجراً. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :21).

رسم توضيحي 6: اقسام الباب السادس من قانون ساربينز اوكسلي.



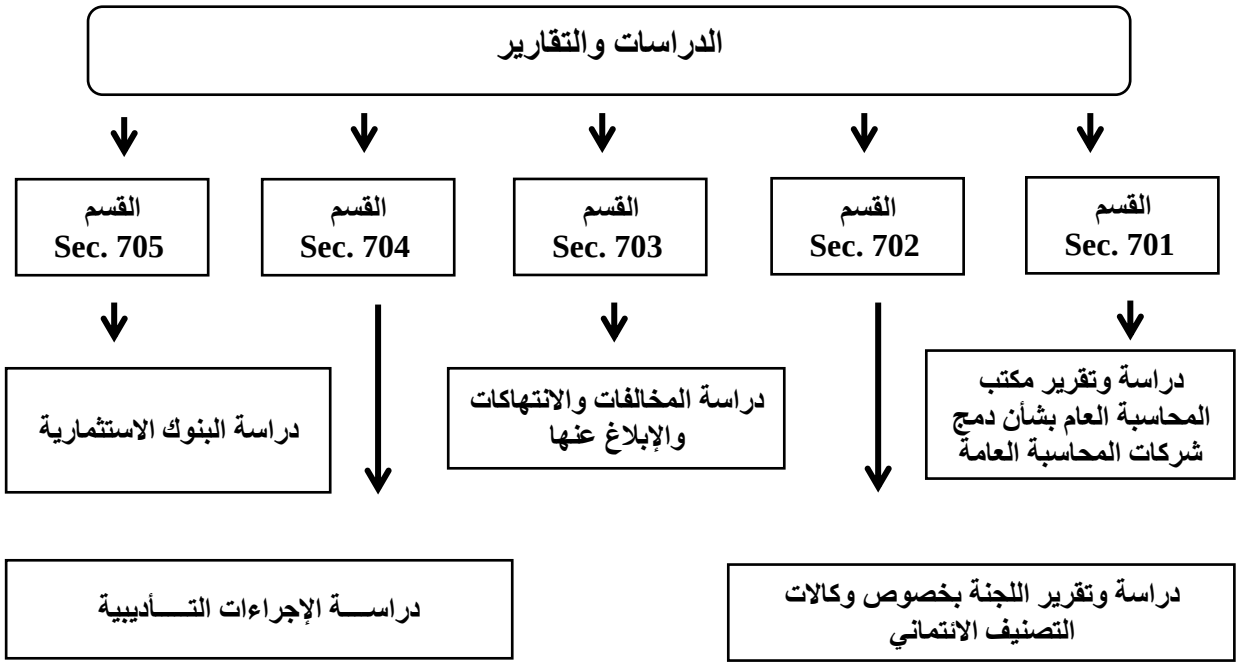
المصدر: من إعداد الباحث.

7. الدراسات والتقارير:

الباب السابع ويتكون من خمسة اقسام كما في الشكل رقم (7)، وينص على قيام شركات المحاسبة بتقديم تقارير ودراسات تتضمن امور عدّة أهمها:

- اندماج شركات المحاسبة الكبيرة وتأثيرها في السلوك الذي قد لا يتوافق مع المنافسة.
- تحديد درجة الصعوبة التي تتعارض مع وكالات التصنيف وتقدير درجة الملاءمة، والتي يمكن أن تؤدي إلى تضارب في المصالح وتجعل من الصعب على هذه الشركات الدخول.
- إعداد الدراسات والتقارير التي تشمل أسماء المخالفين للأوراق المالية من المحاسبين وشركات المحاسبة والتجار ومستشاري الاستثمار ومدراء البنوك.
- عرض الإجراءات التي اتخذتها لجنة مراقبة سوق الأوراق المالية بشأن درجة الشفافية في التقارير المالية.
- عرض الدراسات التي تشمل في مجملها البنوك الاستثمارية وتوضيح وضعها المالي ، تحسبًا لعدم قدرة البنوك على التلاعب في أرباحها وإخفاء وضعها المالي الحقيقي. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :21).

رسم توضيحي 7: اقسام الباب السابع من قانون ساربينز اوكسلي



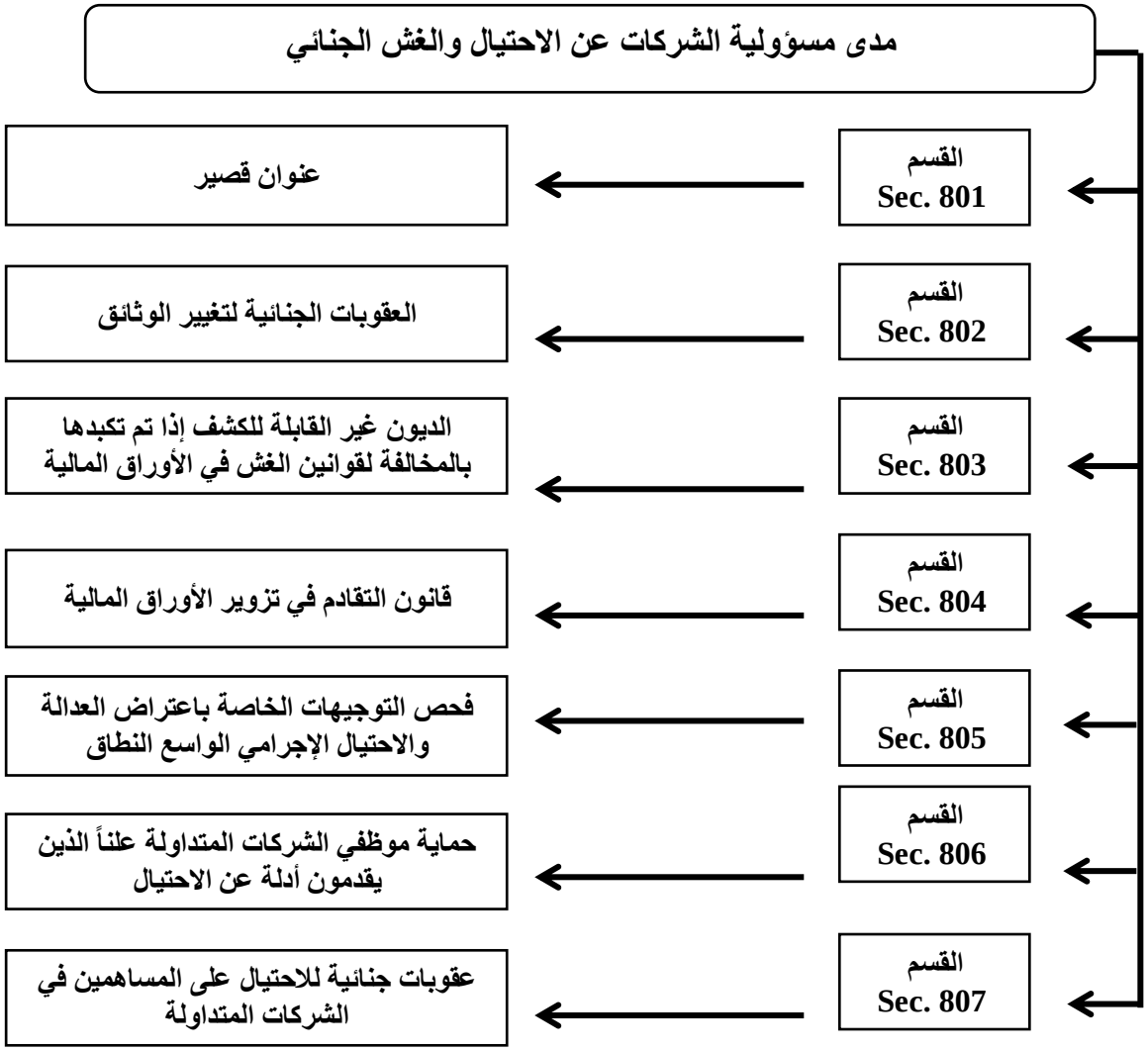
المصدر: من إعداد الباحث.

8. مدى مسؤولية الشركات عن الاحتيال والغش الجنائي:

الباب الثامن ويتكون من سبعة اقسام كما في الشكل رقم (8)، ويحتوي هذا الباب والذي سمي "بقانون مسؤولية الشركات عن الاحتيال والغش الجنائي لعام (2002)" على امور عدّة أهمها:

- فرض غرامات وإحكام بالسجن للتلاعب والاحتيال بالقوائم المالية تقع على المسؤول المالي والتنفيذي.
- حماية للموظفين الذين يقدمون يخبرون السلطات بحدوث عمليات الاحتيال في التقارير المالية.
- يجب ان يتم مسك سجلات حسابات الشركة وتدقيقها أن لا تقل المدة عن خمس سنوات كحد ادنى. (حمدون، 2017 :237).

رسم توضيحي 8: اقسام الباب الثامن من قانون ساربينز اوكسلي.

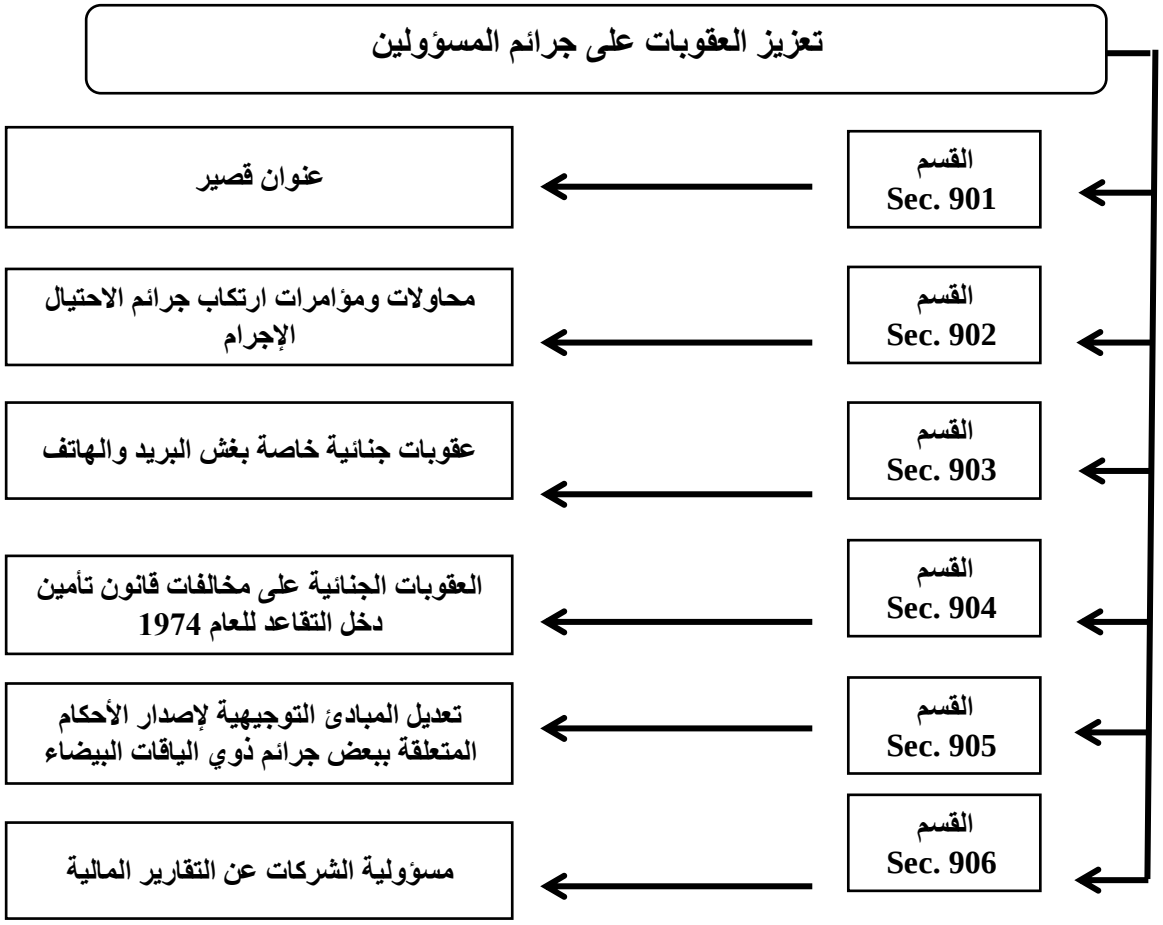


المصدر: من إعداد الباحث.

9. تعزيز العقوبات على جرائم المسؤولين:

الباب التاسع ويتكون من ستة اقسام كما في الشكل رقم (9)، ويسمى ايضاً (تعزيز عقوبة جريمة المسؤولين لعام 2002)، حيث يزيد هذا الباب من العقوبات الجنائية للمسؤولين عن الجرائم والتآمر لارتكاب الاحتيال والغش الجنائي، من خلال فرض غرامة تصل احياناً إلى (خمسة) ملايين دولار وحكم بالسجن لمدة (عشرين) سنة لإفادتهم او شهادتهم بمعلومات غير صحيحة باعتبار انها صحيحة وتعتبر هذه الجريمة هي (جريمة جنائي)، و يتضمن هذا الباب مسؤولية مشتركة للتقارير المالية تحدد متطلبات التقارير الدورية والتأكد من احتوائها المعلومات المادية كافة. (حمدون، 2017 :237).

رسم توضيحي 9: اقسام الباب التاسع من قانون ساربينز اوكسلي.



المصدر: من إعداد الباحث.

10. إقرارات الضرائب للشركات:

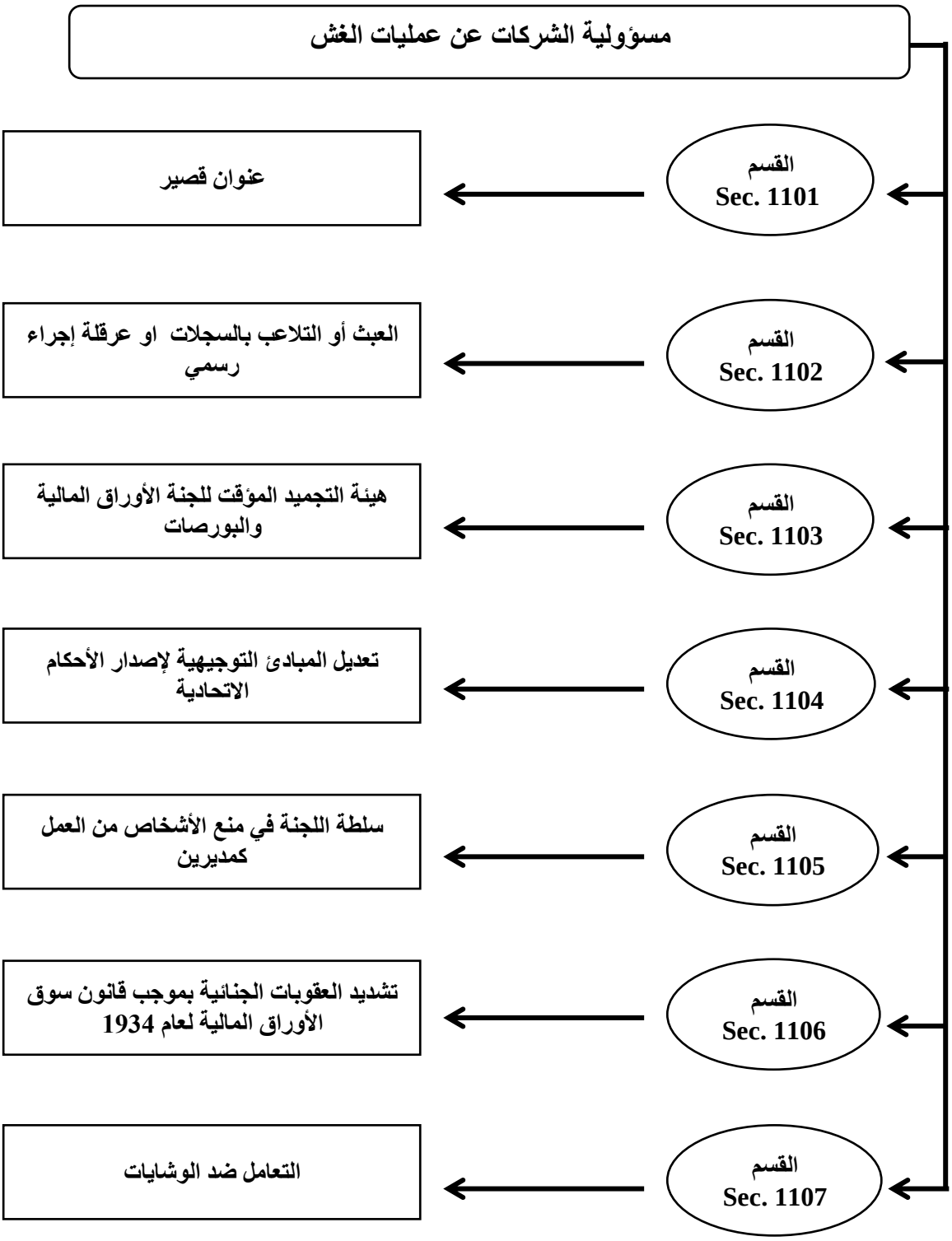
الباب العاشر ويتكون من قسم واحد (Sec. 1001 / توقيع المديرين التنفيذيين على إقرارات ضرائب الشكة)، ويتعلق بإجراءات الموافقة على الإقرارات الضريبية من مدقق الحسابات ويشير إلى ضرورة قيام الرئيس التنفيذي للشركة بالتوقيع على الإقرار الضريبي. (الخرسان، علي، 2014 :39).

11. مسؤولية الشركات عن عمليات الغش:

الباب الحادي عشر ويتكون من سبعة اقسام كما في الشكل رقم (10)، ويتضمن هذا الباب والمسمى بقانون مسؤولية الشركات عن عمليات الغش للعام 2002 عقوبات أخرى إذا ثبت التلاعب في القوائم المالية أو أي عمل آخر قد تم لمنع إجراء رسمي، كما ينص على عقوبات للانتقام من المبلغين والمخبرين غير الصادقين في تبليغاتهم عن الشركات (وشايات الزور)، وفي المقابل حماية المبلغين الصادقين عن المخالفات.

يتضح من عرض محتوى قانون Oxley ، أنه لا يقتصر على الحاجة إلى إجراء عمليات تدقيق فعالة ، ولكنه يمتد إلى مسؤولية الإدارة ومدقق الحسابات بإبداء رأي فني محايد حول نظام الرقابة الداخلية. ومدى توافق النظام مع القانون ويتطلب القانون من الإدارة وضع هيكل للرقابة الداخلية بحيث يتفق مع القانون وإصدارات المنظمات المهنية ، والحفاظ عليه وتقييمه في نهاية كل سنة لضمان مدى فاعليته فيما يتعلق بالمعلومات المالية ، وهو مطلب أساس ويعدّ أحد الأحكام الرئيسة للقانون. (حمدون، 2017 :238).

رسم توضيحي 10: اقسام الباب الحادي عشر من قانون ساربينز اوكسلي



المصدر: من إعداد الباحث.

8.1.2: دور القسم 404 من قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

يعد القسم 404 من ابرز اقسام قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) التي تخص نظام الرقابة الداخلية وجاءت بعنوان "تقيم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية" ويشمل "تقيم الإدارة لنظام الرقابة الداخلية" على مفهومين اساسيين وهما.

- تصميم نظام الرقابة الداخلية :- يجب على الإدارة تقييم ما إذا كان قد تم تصميم وتطبيق ضوابط الرقابة لمنع او الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. و تركز الإدارة على الضوابط الرقابية التي تحكم جميع التأكيدات المتعلقة بجميع أنواع الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية.
- الفعالية التشغيلية للضوابط :- يجب على الإدارة اختبار الفعالية التشغيلية للضوابط، الهدف من الاختبار هو تحديد ما إذا كانت هذه الضوابط تعمل كما تم تصميمها، وان الشخص الذي يقوم بإجراء تلك العملية الرقابية لديه السلطة والمؤهلات اللازمة لأداء الوظيفة بفاعلية. (ذنون، ثابت، 2018، 290)

فضلاً عما تم ذكره سابقاً فعند تقييم الادارة لنظام الرقابة الداخلية يجب أن تركز على عناصر عدة منها: (النعيمي، 2011، 88)

- تحديد اية رقابة سيتم تقييمها.
- بيئة الرقابة.
- تقييم إمكانية فشل نظام الرقابة الداخلية مما ينتج عنه بيانات وغير موثوقة وغير دقيقة ، وكمية هذا النوع من البيانات ومدى فاعلية الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.
- مراقبة الإجراءات المتبعة في تسجيل العمليات المالية في سجل اليومية، والترحيل إلى سجل الاستاذ.
- تقييم فاعلية تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد المواقع ووحدات العمل التي ستدخل ضمن التقييم.
- تقييم النتائج التي تم التوصل اليها من قبل الإدارة.
- توصيل النتائج إلى لجنة التدقيق والمدقق الخارجي.
- تحديد نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية ومدى هذا الضعف وأثره في التقارير المالية.

ويرى الباحث فضلاً عما تم ذكره أنه ينبغي أن تجري التقييم والاختبار بصورة صحيحة وقوية، وذات أهداف معينة للوصول إلى نظام رقابي فعال يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولضمان تطبيق قانون ساربنيز اوكسلي (SOX).

يتضمن الالتزام بالقسم 404 من قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) خطوات عدة تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية وكالاتي. (النعيمي،2011، 86-87)

1. تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية : تتضمن الخطوة الأولى التطوير المستمر للخطط بحيث يمكّن نظام الرقابة الداخلية الحالي الشركة من التمييز بين العيوب والنقائض الجوهرية وعزل المناطق التي تشكل تهديدًا وتؤثر في دقة تقاريرها. تتضمن هذه الخطوة أيضًا تطوير المكونات والعناصر ذات العيوب والمخاطر وتحسينها.

2. تطوير برامج إدارة المخاطر : لضمان دقة وصحة البيانات المالية، يجب تحديد جميع الأخطاء والتهديدات المحتملة في هذا الصدد، كما أن وجود برامج لإدارة المخاطر يقلل من احتمال حدوث مثل هذه الأخطاء والتهديدات والمكون الاساس لأي برنامج لإدارة المخاطر هو وجود نظام رقابة داخلي يعمل على حماية وثائق وبيانات الشركة.

3. تحديد ومعالجة مخاطر تقنيات المعلومات : تعد وجود تقنية المعلومات في الشركة أمر ضروري والمشكلة الحقيقية أن أنظمة المعلومات موجودة في الشركات بشكل كبير وغير منظم مما يؤثر في دقة البيانات المالية. لهذا السبب يجب أن تركز على أنظمة تكنولوجيا المعلومات في الشركة.

4. أتمتة تقارير العمليات : تعد أتمتة إعداد التقارير إجراءً لحماية الخطوة الأخيرة من إعداد التقارير، وتساعد هذه الخطوة أيضًا في تحديد الأخطاء البشرية، وتحسين كفاءة عملية إعداد التقارير اليدوية ، فضلاً عن تحديد فرص التلاعب بالبيانات من قبل الاشخاص.

5. تطوير إجراءات حفظ الوثائق : التوثيق جزء من قانون SOX)) وليس فقط في القسم (404) إذ يجب الاحتفاظ بالسجلات المالية وتوثيقها بشكل محكم ومضمون، كما يجب أن تكون إجراءات الرقابة وفحص الوثائق محفوظو وموثقة، مما تساعد الشركات على إجراء رقابة داخلية على أعلى مستوى وتحديد نقاط الضعف ومعالجتها سريعا.

2.2: الإطار النظري للرقابة الداخلية

1.2.2: ماهية الرقابة الداخلية

أن لنظام الرقابة الداخلية دوراً مهماً في أي مؤسسة ويرجع السبب في ذلك إلى تنوع المؤسسات وتطور الأعمال والمشاريع، وعليه سيتم التعرف على الرقابة الداخلية في هذا المبحث بشكل واسع.

2.2.2: نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية قديمة في حد ذاتها، وفي أواخر النصف الأول من القرن العشرين ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية، وذلك بسبب مجموعة من العوامل التي أدت الى ذلك ومن هذه الأسباب هي كبر حجم المؤسسات والعمليات المتعددة التي بها، وكذلك اهتمام الإدارات الى تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات إلى الإدارات الفرعية في المؤسسة، وحاجة المؤسسة الى بيانات ومعلومات دورية ودقيقة، ويعتبر العامل الأساس من أجل تطوير نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الضرورية والماسة للإدارة وذلك لحماية اصول وممتلكات المؤسسة.

اذ ان تعدد العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكبر حجمها يعود الى ضخامة النمو في حجمها واعمالها الواسعة من خلال التفرغ والنمو الطبيعي والاندماج، وتؤدي هذه إلى صعوبة الاتصال الشخصي بإدارة المؤسسة والذي أدى إلى اللجوء إلى طرق او وسائل هي جوهرة أنظمة الرقابة الداخلية مثل الموازنات، الكشوفات التحليلية، تقسيم العمل وغيرها.

أما بخصوص تحديد المسؤوليات وتفويض السلطات الى الإدارات الفرعية فتعود ذلك لأسباب التوسع الجغرافي للمؤسسات التي تدعو إلى ذلك، مما يسمح باتخاذ القرارات وكذلك تنفيذ جميع الأعمال في المكان والزمان المناسبين، على أن تقع المسؤولية على عاتق الوحدات أو المديريات.

أما عن البيانات والمعلومات المحاسبية الدورية التي تحتاجها الإدارة، فيظهر ذلك من خلال حصول الإدارة على تقارير دورية عن مختلف الجوانب لنشاطها لاتخاذ القرارات المناسبة من أجل تصحيح الانحرافات وان تكون تلك التقارير صحيحة ولكي تستطيع الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لابد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية (حسينة صارة، 2018/2017 :30).

3.2.2: تطور نظام الرقابة الداخلية

أن تطور الرقابة الداخلية مّرَ بمراحل مقسمة على ثلاث فترات وكما في الاتي: (الصحن، السوافيري، 2004 : 10-11).

المرحلة الأولى: قبل عام (1500)م.

أن التسجيل للأحداث المالية يتم في سجلين منفصلين في هذه الفترة ، ويتم التسجيل بكل سجل من قبل أشخاص مستقلين يعمل كل شخص بالتسجيل في سجله الخاص ، وأن الهدف من الإجراءات هذه هو إعاقة حدوث حالات التلاعب والاختلاس، إذ كانت وظيفة الرقابة تتحقق داخلياً، ولا وجود للرقابة الخارجية

المرحلـة الثـانية: من سنة (1500)م - سنة (1850)م.

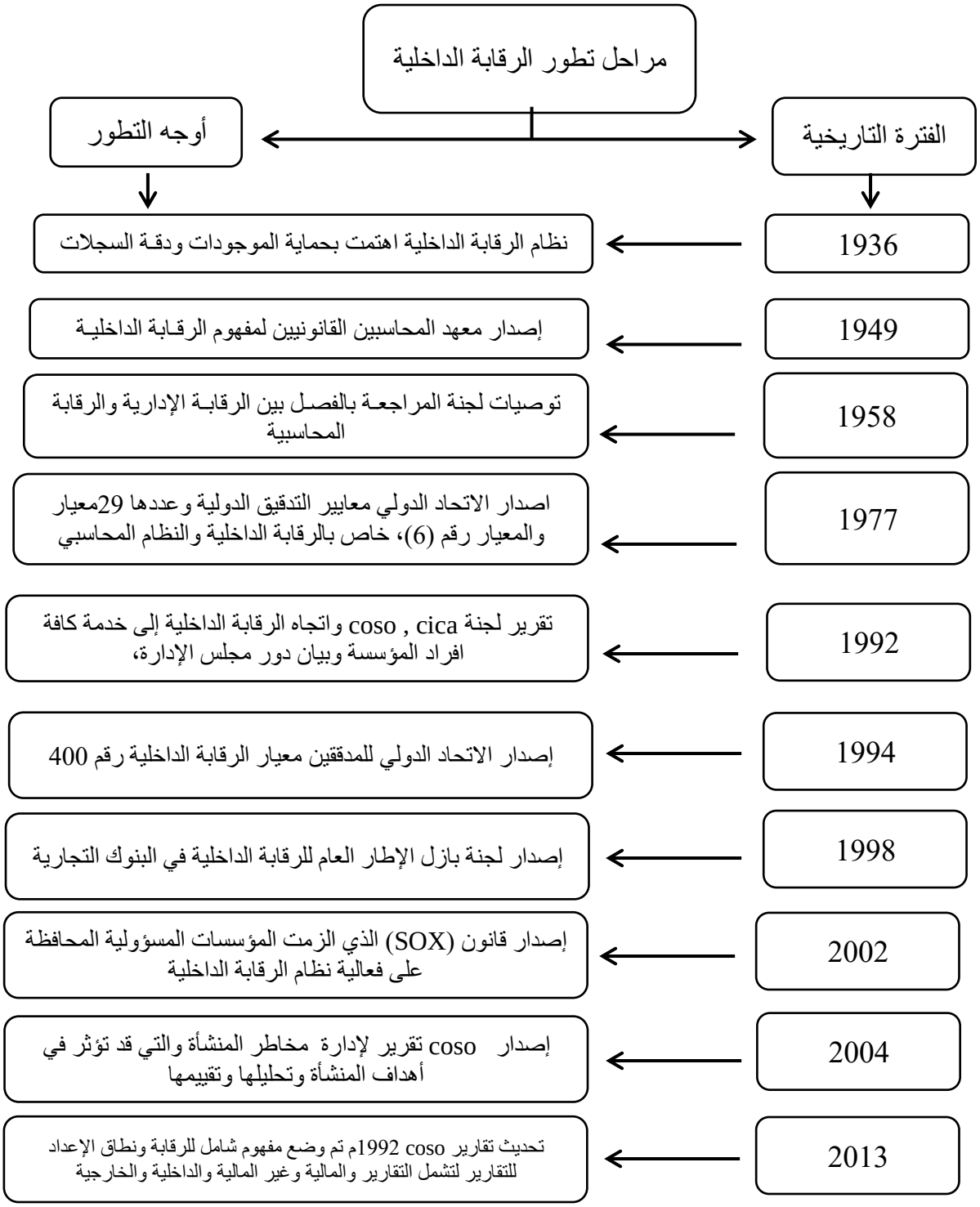
الثورة الصناعية وما نجم عنه من تطور صناعي وسعت نطاق الرقابة الداخلية لتشمل المؤسسات الصناعية، إن الهدف من الرقابة في هذه المرحلة هو الكشف عن حالات الاختلاس والتلاعب ولاسيما بعد فصل الملكية عن الإدارة، إذ اصبح الحدث المالي كله خاضع للرقابة، وتمت الاعتراف بضرورة وجود نظام للمحاسبة لإعاقة حالات التلاعب والاختلاس.

المرحلة الثالثة: من سنة (1850)م إلى ما بعد ذلك.

ان التطورات على مستوى مؤسسات متمثلة في ظهور منشآت أو مؤسسات كبيرة الحجم وشركات مساهمة في الوجود، وما انجز عنه من أن يقوم الإداريين من غير المالكين بوظيفة الإدارة، و جعل مهنة الرقابة يُكمن في الحفاظ على راس المال وتطويره، إذ تم الاعتراف بالرقابة الداخلية وضرورتها لنظام محاسبي.

ويمكن تلخيص مراحل تطور التي مرت بها نظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل رقم (11):

رسم توضيحي 11: مراحل التطور التي مرت بها نظام الرقابة الداخلية والملامح المهمة لكل مرحلة (سنة 1936م – سنة 2013م)



المصدر من: إعداد الباحث بالاستناد إلى (جدي، 2016-2017: 4).

4.2.2: مفهوم الرقابة الداخلية

المفاهيم تتشابه بخصوص الاعتراف بالنطاق الواسع للرقابة الداخلية، من حيث دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية، وكذلك الاعتماد على العاملين داخل المؤسسة. (Dilnapoli, 2007,p6).

تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل لجنة المنظمات الراعية (COSO) على أنها عملية تقوم بها الإدارة او الموظفون او غيرهم من الأفراد، هدفهم هو توفير تأكيدات معقولة تتعلق بتحقيق أهداف متمثلة بكفاءة وفاعلية العمليات، اتباع القوانين واللوائح المعمولة بها، موثوقية التقارير المالية (Abbas, Iqbal,2012 :534).

اما على وفق دليل التدقيق العراقي المرقم (4) الصادر عام 2000 فقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه تمثيل أنواع السياسات والإجراءات التي تتخذها الإدارة لضمان تحقيق أهداف المنشأة وضمان التنفيذ المنظم العملية للعمليات، بما في ذلك الامتثال للسياسات الإدارية حماية الموجودات واكتشاف الأخطاء ومنعها ودقة وسلامة السجلات، وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعتمدة عليها في الوقت المناسب. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000 :1)

كما تم تعريف الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (ISA.No.315) في الفقرة الرابعة بأنها "العملية التي يقوم بها المكلفون بالرقابة او الإدارة من الاشخاص او الموظفين بتطبيقها وتصميمها والمحافظة عليها، وذلك لتوفير تأكيدات معقولة بخصوص تحقيق الأهداف المؤسسة التي تتعلق بمصداقية الكشوفات المالية وكذلك كفاءة وفاعلية العمليات واتباع القوانين والقواعد واللوائح التنظيمية" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012 :267).

وعرفها لجنة طرائق التدقيق الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها الخطط المنظمة وكذلك طرق القياس والتنسيق المعتمدة في المؤسسة، والهدف منه هو حماية موجودات المشروع وتدقيق البيانات والتأكد من صحتها ، وزيادة الكفاءة الانتاجية، وتشجيع العاملين على الالتزام واتباع السياسات الإدارية الموضوعة. (حجازي، 2010 :275).

وايضاً تم تعريف الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققين الداخليين الامريكي(IIA) بأنها نشاط تقييمي مستقل في المنظمة هدفها هو تقييم ودراسة مجموعة كبيرة من الانشطة نيابةً عن المنظمة، وتشمل هذه الانشطة العمليات المالية وغير المالية ومدى التمسك بسياسة المنظمة وتقييم الكفاءة التشغيلية وكذلك تحديد حالات الاحتيال والغش في المؤسسة.(J.Holl,2011: 3-4).

حيث تم تعريفه من قبل الاتحاد الدولي بأنها كافة الاجراءات والسياسات التي تتبناها إدارات الوحدات الاقتصادية لمساعدتها في الوصول إلى أهدافها وتنفيذ العمليات بصورة عملية منتظمة بما في ذلك التمسك بالسياسات الإدارية وحماية الموجودات وضمان دقة الحسابات واكتمالها

واكتشاف حالات الاحتيال والاخطاء، وتقديم معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها. (الليلة، 2002 :14)

وعرف (بلان) الرقابة الداخلية على انها مجموعة من الأنظمة التي تم ممارستها من خلال إدارة التدقيق، وذلك بهدف جعل الإدارة أن تتمكن من الاستيعاب بكيفية سير الأعمال من الجهات التابعة لها. (بلان، 2015 :2-3).

بينما عرفه (سلامة) بأنها مجموعة من الاجراءات والوسائل او الطرق المستخدمة في الشركات بهدف الحفاظ على النقدية والموجودات الاخرى وكذلك التأكد من دقة عملية مسك الدفاتر، حيث ادى التطور في الجانبين الإداري والاقتصادي والتنبيه لأهمية حماية الموجودات الاخرى وكذلك النقدية. (سلامة، 2010 :12-13)

اما عن (النعيمي) فقد عرف الرقابة الداخلية بأنها عملية تم تصميمها وتنفيذها والحفاظ عليها من قبل المسؤولين عن الحكومة والإدارة والموظفين لتوفير تأكيدات معقولة حول تحقيق أهداف الشركة المتعلقة بموثوقية المعلومات المالية وكفاءة وفاعلية العمليات، و الامتثال للقوانين واللوائح المطبقة. (النعيمي، 2011، :15)

في حين عرفها (البكوع، احمد) هي من إحدى الوسائل المهمة للحد من ظاهرة الفساد الإداري والفساد المالي ، حيث أن هذا النظام يسعى الى تحقيق اهداف مرسومة في الوحدات الاقتصادية المختلفة في المؤسسة. (البكوع، احمد، 2012 :175)

وعرف الرقابة الداخلية من قبل معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا سنة 1978 بأنها مجموعة من النظم التي تم وضعها من قبل الإدارة من اجل تنفيد العمليات بالشكل المطلوب والفعال، وحماية الموجودات، وضبط الدقة في البيانات المحاسبية المسجلة.(دحدوح، القاضي، 2009 :275)

ويرى (جدي) الرقابة الداخلية بأنها عملية تقوم بها ذو العلاقة بالمؤسسة، (القائمون بالإدارة) هدفهم هو التأكد على الالتزام بالقواعد والقوانين الموضوعة من قبل الإدارة ، وتوفير الثقة في البيانات المالية، وتحقيق الاهداف التي تسعى إليها المؤسسة. (جدي، 2016-2017 :8)

وعرفه آخرون بأنها سلسلة من النظم الرقابية مالية وغير المالية التي وضعتها الإدارة القصد منه: -

- تحريك نشاط المؤسسة من خلال طرق فعالة وسليمة.
- المحافظة على الموجودات، وانه قد تم استخدامها بكفاءة وفعالية.
- التأكد من الالتزام بالسياسات القانونية والإدارية. (حسينة صارة، 2018/2017 :32)

وعرفه (السامرائي) بأنها خطة يتم وضعها من قبل الشركة وتشمل التدابير والاساليب التي يتم اعتمادها مع رجال الأعمال لحماية الموجودات، والتأكد من موثوقية البيانات المالية ودقتها، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتشجيع التمسك بالسياسات الإدارية المقررة.(السامرائي، 2016 :17)

ووفقا لـ (مصلح) فقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنهُ نظام يتكون من خطط تنظيمية للمؤسسة تحديد المهام والالتزامات، بالإضافة إلى جميع الوسائل والأساليب المعتمدة داخل المؤسسة لتحقيق أهدافها، ويمكن القول أن النظام هذا يشبه الجهاز العصبي للإنسان، وأنه يغطي جميع جوانب التنظيم، ويعمل كنظام اتصال ثنائي الاتجاه، وأنه يصمم لتلبية احتياجات المؤسسة. (مصلح، 2007 :43).

اما بالنسبة لـ (الكروي) فقد عرفها بانها: الإجراءات والضوابط الداخلية التي تعتمدها الإدارة في المؤسسة، لحماية اصولها من الاختلاس والسرقة والاستخدام الأمثل لها، ولضمان دقة المعلومات والبيانات المحاسبية، وتحقيق على فاعلية وكفاءة للعمليات التي تتم وفق القوانين واللوائح، وتعدّ من سياسات الإدارة، كونها تساعد على إدارة عمليات المؤسسة بكفاءة عالية بفضل جهودها للنهوض بالأداء نحو الأهداف المرجوة والمحددة. (الكروي، 2015 :13).

اما (سليمان) فقد عرفها: بأنها عمليات متكاملة ومتفاعلة مع بعضها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، لمنح الإدارة الثقة الكاملة في عملياتها ومدى فاعليتها وكفاءتها في سبيل تحقيق الأهداف المحددة، والالتزام بالسياسات واللوائح التي وضعتها إدارة المؤسسة. (سليمان، 2014 :11).

وقد عرفها (المطارنة) بأنها مجموعة من الضوابط والإجراءات الداخلية التي تمارسها إدارة المؤسسة لضمان فاعلية العمل الذي تقوم به، بالإضافة إلى القيام بمراقبة وقائية من خلال منع وكشف الاحتيال والتلاعب قبل حدوثها، ومنع تكرارها في المستقبل والسيطرة على الموارد المتاحة للمؤسسة. (المطارنة، 2013 :205).

في حين يرى (عباس) بأنها مجموعة من الخطط التنظيمية والضوابط التي تتم داخل المنشأة ، على مختلف وظائفها سواء كانوا مرؤوسين او رؤساء، يسعون جميعهم لتحقيق الأهداف المرغوبة فيها من قبل إدارة المنشأة. (عباس، 2012 :26).

وذكر (الرشيدي) الرقابة الداخلية هي الإجراءات والأساليب المستخدمة في المشروع للاحتفاظ بالنقد والموجودات الاخرى، بالإضافة إلى ضمان الدقة الكتابية للعملية المحاسبية. (الرشيدي، 2010 :13).

عرفها آخرون بأنه تخطيط للتنظيم الإداري للمشروع والوسائل او المقاييس المرتبطة به المستخدمة داخل المؤسسة للحفاظ على الموجودات، واختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة

الاعتماد عليها وتطوير الكفاية الإنتاجية وتشجيع التقدم للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم. (Sueyoshi, et.al, 2009 :221).

ويرى (Wangcharoendate & Ussahawanitchakit) بأن الرقابة الداخلية : مجموعة ضمانات تساعد للتحكم في المؤسسة لتحقيق الهدف المتعلق بحماية الموجودات وجودة المعلومات، وتطبيق التوجيهات وتحسين الكفاءة، ويبرز ذلك من خلال التنظيم وتطبيق اساليب أنشطة المؤسسة. (Wangcharoendate, Ussahawanitchakit, 2009 :67).

وترى (طنينة) الرقابة الداخلية: أنها عملية تنفيذ من قبل الإدارة او الموظفين لتحقيق أهداف الشركة في الفئات التالية. كفاءة وفاعلية العمليات، موثوقية المعلومات المالية، الامتثال للقوانين المعمول بها. (طنينه، 2017 :16).

وذكرها (عواد) بأنها مراجعة وتقييم الخطط والأساليب والإجراءات والسياسات وكذلك تقارير ونشاط المدراء في المشروعات المختلفة وفقًا لمعايير أو نماذج مختلفة، سواء تم إجراء هذا التقييم من حيث الكم أو العدد. (عواد، 2012 :22).

وعرف (عوض) بأن الرقابة الداخلية تم تصميمها وتشغيلها لمواجهة الثغرات ومخاطر الأعمال التي قد تعوق تحقيق المعايير والأهداف المخططة، وكوسيلة لتحقيق الغايات أيضًا، وتغطي جميع جوانب التنظيم والأنشطة الداخلية ، بما في ذلك النظم المحاسبية والإدارية والوظائف المرتبطة بها، وبالتالي أصبحت الرقابة الداخلية كوسيلة فعالة لتوفير المعلومات الكافية والحماية اللازمة لجميع الموجودات، وتقييم أداء جميع المستويات الإدارية، والتحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات الموضوعة، والمساعدة في اتخاذ القرارات المستمدة من الأهداف المحددة. (عوض، 2012 :22).

ويرى الباحث وبالاستناد إلى التعاريف والمفاهيم اعلاه بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الخطط والأساليب التي تضعها المؤسسة وتكون بإشراف الإدارة، والهدف منها هو حماية موجودات المؤسسة من التلف او التلاعب او سوء الاستخدام او أي مخاطر قد تواجهها المؤسسة، ووضع مجموعة من الإجراءات للالتزام باللوائح والقوانين الموضوعة، والحصول على تقارير مالية موثوقة تتضن معلومات عن كافة انشطة المؤسسة، تساعد في الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

5.2.2: اهداف الرقابة الداخلية

من خلال المفاهيم التي تم طرحها سابقاً لنظام الرقابة نجد أن الاهداف التي تسعى إلى بلوغها متعددة، حيث تنحصر اهداف الرقابة الداخلية في الاتي:

أ- حماية موجودات المنشأة من التلف والتلاعب والاختلاس والضياع او سوء استخدامها.

ب- العمل على الحفاظ على مستوى الأداء الجاري، وكذلك اكتشاف الانحرافات في هذا المستوى.

ت- التحقق من دقة البيانات المحاسبية من اجل معرفة مدى الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلة.

ث- الاشراف على استخدام الموارد المتاحة.

ج- تحديد الإجراءات والتعليمات واللوائح التنفيذية وضمان سير العمل بسلاسة.

ح-حسن اختيار الموظف او الفرد للوظيفة التي يشغلها.

خ-وضع نظام يخص تحديد المسؤوليات ولتحديد الصلاحيات . (نورالدين، 2015 :49) .

د- اطمئنان مالكي المشروع على سلامة عملهم واموالهم، وتقليل وقوع حالات الاخطاء والمخالفات بأنواعها. (الأفندي، 2006 :53) .

ذ- التوافق بين اهداف المشروع الانتاجية والتشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها وسلوك وتصرفات العاملين.

ر- كشف حالات الخطأ والغش والاحتيال المتعمد وغير المتعمد والرقابة على الموارد والمحافظة على مستوى الأداء. (البكوع،احمد،2012 :175).

ز- المساهمة في تنفيذ الحوكمة وتحقيق أهدافها. (النعيمي، 2011 :18)

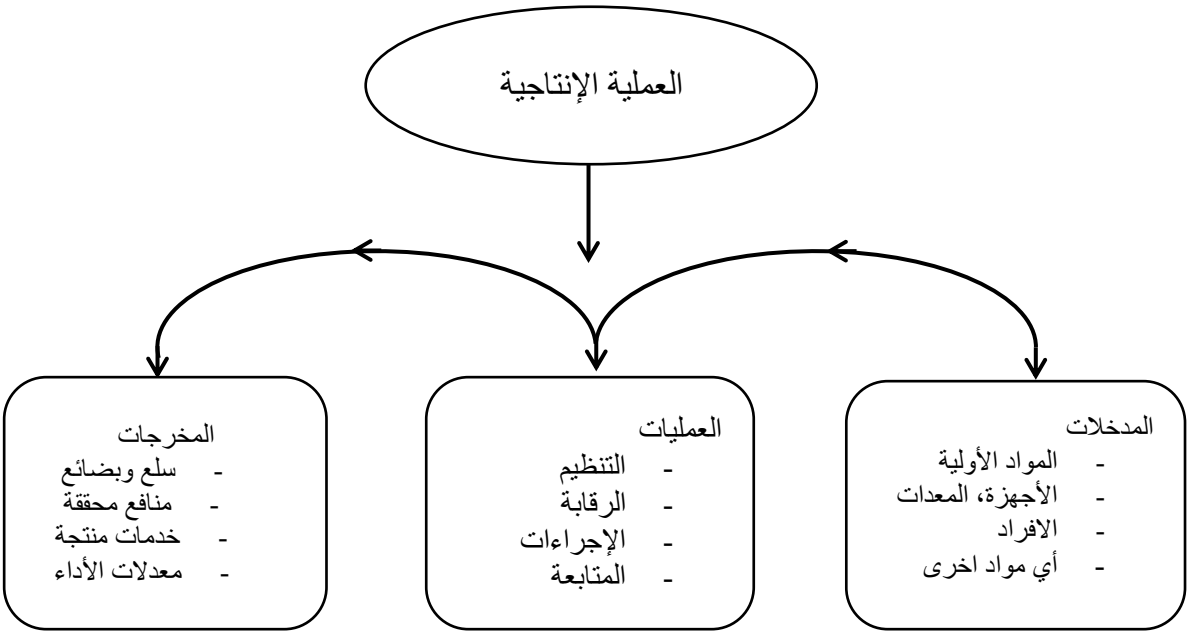
س- في حين يرى اخرون بأن اهداف الرقابة الداخلية تتمثل بالاتي:

- الاهداف التنفيذية: المتمثلة بمدى كفاءة وفاعلية العمليات في المشروع.
- الاهداف الخاصة بالتقارير المالية: المتمثلة بدقة وصدق المعلومات المسجلة في التقارير المالية.
- الامتثال: هي الأعمال التي تتوافق مع الإجراءات واللوائح والقوانين المعتمدة في المشروع. (Novoselov,2007:p9) .

ش- الارتقاء بالكفاءة الانتاجية للمشروع، يعدّ الاهتمام بزيادة مستوى الكفاءة الانتاجية من الاهداف الاساسية للرقابة الداخلية، من الممكن أن تلعب الرقابة الداخلية دوراً مهماً من خلال:

- الرقابة على عناصر الإنتاج من (موارد وأجهزة وعمل ومعدات ...الخ.).
- متابعة مراحل عملية الإنتاج من اجل تحديد أي انحراف عن نظام المشروع.
- تقييم نتائج عملية الإنتاج لتحديد الانحرافات عن نظام المشروع، ومدى تحقيق اهدافها من خلال مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي. (الصحن، السوافيري، 2004 : 144).

رسم توضيحي 12: الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية



المصدر:(الصحن، السوافيري، 2004 : 144).

6.2.2: أهمية نظام الرقابة الداخلية

تعدّ إنشاء نظام لرقابة الداخلية في المؤسسات لتحقيق الأهداف، إذ تحتوي على سياسات وإجراءات توفر للإدارة، لضمان الإدارة الكافية لتحقيق أهدفها. (أرينز، لوبك، 2005 :378). إذ يشير تقرير لجنة إجراءات المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال تقريره إلى أن تزايد الاهتمام الرقابة الداخلية يرجع الى العديد من العوامل منها:

أ- تزايد نطاق وحجم المنظمات، ممّا ادى الى تعقد هياكلها التنظيمية وتشعبها، ومن اجل مراقبة العمليات بشكل فعال، إذ يجب على الإدارة أن تعتمد على العديد من التحليلات والتقارير التي تتمتع بدرجة عالية من الثقة.

ب- تتحمل الإدارة المسؤولية الأساسية عن حماية المنظمة ومنع واكتشاف الأخطاء والاختلاسات، لذا من الضروري الحفاظ على نظام فعال للرقابة الداخلية تعتمدها الإدارة والوفاء بهذه المسؤولية.

ت- من وجهة نظر عملية، لا يمكن للمدقق الخارجي إجراء عملية تدقيق بالتفصيل لمعظم المؤسسات في اتعاب اقتصادية معقولة، والاعتماد على تدقيق اختياري، بدل من التدقيق الشامل، وبسبب ذلك كان يجب منذ بداية معالجة العمليات وضع ضوابط مناسبة.

ث- الحاجة الى توفير الحماية نقيض التراخ البشري، وذلك من خلال نظام للرقابة الداخلية تؤدي العملية بشكل صحيح، من خلال استخدام وسائل كفيلة بكشف المخالفات والأخطاء وتقلل من احتمالات وقوعها. (البغدادي، عوده، 2010 :180).

ج- تأكد الإدارة العليا من قيام مجلس إدارة المنشأة بتنفيذ الخطط من أجل تحقيق الاهداف.

ح-إشراف الدولة على المؤسسات التي تؤثر في المصالح العامة و مرافق الدولة و حاجة الجهات الحكومية التي لها حق الإشراف على التقارير والبيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط القومي.

خ- مواكبة التطورات التكنولوجية واستخدام الحاسبات الالكترونية وزيادة مهمة ومسؤوليات الرقابة الداخلية (الخطيب، مسعد، 2009 :191).

7.2.2: خصائص نظام الرقابة الداخلية

تتجسد خصائص نظام الرقابة الداخلية في النقاط الآتية:

2-2-7-1 الفصل بين المسؤوليات: يجب أن تفصل الوحدات مسؤوليات موظفيها من أجل تقليل مخاطر الاحتيال او الغش او حدوث أخطاء غير مقصودة في البيانات المحاسبية، بافتراض أنه لا يوجد تواطؤ بين موظف واحد او اكثر عند تنفيذ التلاعب او اخفاء الاخطاء اللاإرادية.

2-2-7-2 كفاءة الموظفين وملاءمة مؤهلاتهم لمتطلبات وظائفهم: يعد اختيار الأشخاص العاملين احد العناصر المهمة التي تؤثر في كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية، وأن أي خلل في كفاءة الموظفين العاملين سيؤدي إلى عدم تحقيق أهداف المؤسسة.

2-2-7-3 الإجراءات السليمة للعناية بالموجودات والسجلات ووقايتها: تعد إجراءات التصديق والاعتماد على العمليات مهمة في تقييم مسؤولية تنفيذ عملية ما على عدد من الأشخاص، وايضاً تساعد في تقريب الحكم الشخصي لهؤلاء الأشخاص وصانعي القرار.

2-2-7-4 التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة: أن إدارة المنشأة لن تستفيد من الخصائص المذكورة إذا لم يتبع موظفوها تعليمات الرقابة الداخلية، إذ يجب على الوحدة دائماً التحقق من التزام موظفيها بهذه الإجراءات.

2-2-7-5 وضوح السلطة التي تحدد مسؤوليات معينة لأفراد معينين: يؤدي عدد كبير من الموظفين الوظائف المختلفة للمنظمة، ولكي يمكن الوصول إلى رقابة فعالة في كل وظيفة من هذه الوظائف، يجب سؤال الشاغل للوظيفة عن مجموعة معينة من الموجودات والمطلوبات او العمليات، ويمكن اكتساب هذه المسؤوليات من خلال تعيين مسؤوليات محدد لأشخاص معينين، ولغرض القيام بذلك تستخدم المؤسسة ما يغرف بدليل اللوائح والإجراءات من أجل تحديد الاختصاصات لكل وظيفة من هذه الوظائف. (الشرع، 2010 :22-23).

2-2-7-6 أن يتوافق نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة وحجم نشاط المنشأة

2-2-7-7 خلق توازن او تناسب بين التكاليف التي يتم إنفاقها لتوفير نظام الرقابة الداخلية والفوائد او المنافع المتوقع تدفقها للوحدة الاقتصادية جراء تطبيق ذلك النظام.

2-2-7-8 تطوير وتعديل وسائل الرقابة والمعايير المستخدمة بطريقة تتوافق مع التغيرات في الظروف. (جويفل، 2011 : 24-25).

8.2.2: مكونات نظام الرقابة الداخلية

على وفق تقرير لجنة (COSO) فإن نظام الرقابة الداخلية يتكون من مجموعة من المكونات التي تمثل النظام الشامل للرقابة الداخلية وتكون كالآتي:

2-2-8-1 البيئة الرقابية: هي الإجراءات والسياسات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمدراء واصحاب اية وحدة فيما يتعلق بالرقابة وأهميتها، وتشمل الرقابة العديد من المكونات الفرعية المتمثلة بالقيم الأخلاقية والنزاهة والالتزام بالجدارة والقدرة الفنية ووجود لجنة للمراجعة وفلسفة الإدارة واسلوبها التشغيلي وهيكلها التنظيمي، وتحديد سياسات وإجراءات ومسؤوليات وصلاحيات إدارة الموارد البشرية. (أرينز ولوبك، 2005 :383-384).

2-2-8-2 أنشطة الرقابة: تعرف أنشطة الرقابة على أنها الإجراءات والسياسات التي تساعد على ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، على سبيل المثال من خلال اتخاذ التدابير اللازمة للتعامل مع المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي فإن أنظمة الرقابة الداخلية سواء داخل أنظمة تقنيات المعلومات او أنظمة يدوية لها أهداف متعددة، ويتم تطبيقها على المستويات الوظيفية او التنظيمية، وبصورة عامة بالإمكان تصنيف الأأنشطة الرقابية المناسبة لعملية التدقيق على أنها إجراءات وسياسات تابعة لما يأتي:

- معالجة المعلومات
- مراجعة الأداء
- فصل الواجبات (جمعة، 2015 :213- 214).

2-2-8-3 تقدير المخاطر: قد تتعرض أية منظمة للعديد من المخاطر عند مزاولة اعمالها، ومن الضروري تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنظمة، ومعرفة إمكانية حدوثها، ومحاولة تخفيض او الحد من شدة تأثيرها عند مستويات مقبولة.

2-2-8-4 المعلومات والاتصال: يتعلق هذا الجزء من اجزاء نظام الرقابة الداخلية بإيصال المعلومات المناسبة داخل الهيكل التنظيمي للمنظمة لضمان تحقيق أهدافها، وان المعلومات يتم توصيلها إلى مستويات الإدارة المختلفة عن طريق قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتداول هذه

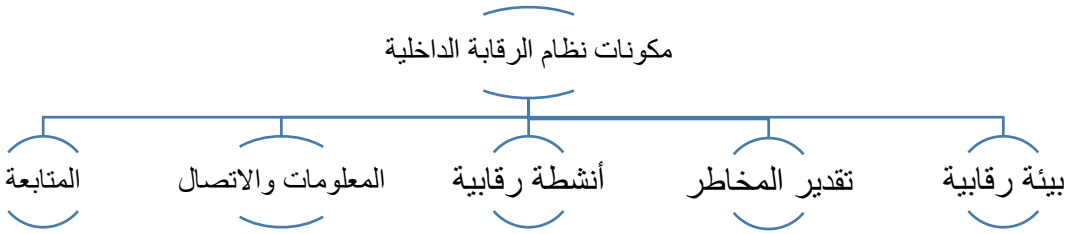
المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولا شك في أن لعملية توصيل المعلومات أهمية كبيرة للحكم على فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، ويجب على المدقق أن يشمل فهمه لنظام المعلومات المحاسبية لمعرفة الاتي:

- الفئات المختلفة والعمليات المطلوبة للقوائم المالية.
- كيفية التشغيل المحاسبي منذ ظهور العملية ونشأتها إلى أن يتم إظهار تأثير ونتائج هذه العملية في القوائم المالية، ويتضمن ذلك الوسائل الالكترونية المستخدمة لتسجيل تلك العمليات ونقل المعلومات وتخزينها.
- التقارير المحاسبية وكيفية استخدامها لإيصال التقارير المالية (قنوات الاتصال).

2-2-8-5 المتابعة : يشير هذا الجزء إلى الإشراف المستمر والتقييم الدوري لمختلف مكونات وأجزاء الرقابة الداخلية للتحقق من فعاليتها وكفاءتها، ويعتمد تكرار عملية المتابعة على نتائج المتابعة المستمرة وعلى المخاطر المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وطبيعة أنشطة المنظمة. (بحاش، 2017 :20-21).

إذ يمكن التعبير عن المكونات الخمسة اعلاه من خلال الشكل رقم (13):

رسم توضيحي 13: مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث.

كما يمكن تلخيص المكونات الخمسة للرقابة الداخلية في الجدول الاتي:

جدول 1: مكونات نظام الرقابة الداخلية

المكونات	المكونات	تقسيمات ثانوية لمكونات الرقابة
البيئة الرقابية	اتجاهات ومعرفة إجراءات الرقابة الإدارية وتحديد الواجبات والمسؤوليات الرقابية	مكونات ثانوية لبيئة الرقابة: 1. فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل. 2. الهيكل التنظيمي. 3. تنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية. 4. ممارسات وسياسات الموارد البشرية. 5. مشاركة المكلفين بالرقابة. 6. تخصيص المسؤولية والسلطة.

		7. موقف الادارة تجاه الموظفين والمهام المحاسبية ومعالجة المعلومات
تقدير المخاطر	تقوم الإدارة بتحديد وتحليل المخاطر المناسبة عند إعدادها للقوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة	ـ الأحداث والظروف الداخلية والخارجية التي يمكن ان تحدث وتؤثر على قدرة الشركة في تسجيل، إعداد التقارير المالية وفقً مزاعم الإدارة. ـ خطط الإدارة او إجراءات تناول مخاطر او قبول المخاطر بسبب التكلفة او غيرها من الاعتبارات وتنشأ المخاطر بسبب ظروف مثل: 1. نظم المعلومات الجديدة. 2. تغيرات في البيئة التشغيلية. 3. النمو السريع. 4. الموظفون الجدد. 5. إعادة هيكلية الشركة. 6. التقنية الجديدة. 7. الإصدارات المحاسبية الجديدة.
أنشطة الرقابة	الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق أهدافها من التقارير المالية	انواع أنشطة الرقابة: 1. الفصل بين الواجبات. 2. رقابة التفويض 3. معالجة المعلومات 4. مراجعة مستقلة للأداء. 5. عناصر الرقابة الفعلية
المعلومات والاتصال	الأساليب المستخدمة لتحديد وتجميع وتصنيف وتسجيل العمليات المالية للمنشأة والحفاظ على المسؤولية عن الموجودات المرتبطة بها.	أهداف الرقابة المرتبطة بالعمليات المالية: 1. الوجود. 2. الدقة. 3. الاكتمال. 4. التبويب. 5. التوقيت. 6. الترحيل والتلخيص
المتابعة	عملية تقييم جودة أداء الرقابة الداخلية	- مراجعة الإدارة (المديرون). - الأطراف الخارجية (العملاء). - المدققون الخارجيون. - واضعوا الأنظمة والاتصال. - تقييم المدققين الداخليين للامتثال للسياسات

المصدر: (طنينة، 2017 :19- 21).

9.2.2: اقسام نظام الرقابة الداخلية

أن طبيعة نظام الرقابة الداخلية نظام متنوع وشامل ومتكامل، يوفر جميع الإمكانيات للوصول إلى أفضل النتائج، إذ يمكن تقسيم الرقابة الداخلية على الاتي:

أ- الرقابة المحاسبية: عرفت المعايير الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين AICPA الرقابة المحاسبية ضمن قائمة معايير التدقيق رقم SAS.NO 1.1. بأنها خطة المنشأة والإجراءات والقيود الخاصة بالحفاظ على الموجودات والدقة في القيود المالية. (القباني، 2005 :14).

أهدافها: تهدف الى اختبار الدقة في المعلومات المحاسبية، ومدى الاعتماد عليها وتعتمد هذه الرقابة على استخدام المحاسب الآلي الأمثل، وحفظ حسابات مراجعة إجمالية، وتجهيز الرقابة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها. (الحسبان،2009 :49).

ب- الرقابة الإدارية: مفهوم الرقابة الإدارية : تتمثل في كافة الأساليب الإجراءات التي تتعلق بالالتزام السياسات الإدارية والكفاءة التشغيلية. (القباني، 2005 :19).

أهدافها : الهدف منها هو رفع الكفاءة الإنتاجية، وإتباع الإجراءات والسياسات المرسومة، ويعتمد على تحضير التقارير المالية والإدارية، تقارير الإنتاج، الموازنات التقديرية الإحصائية، برامج التدريب وغير ذلك. (الحسبان،2009 :49).

جدول 2: المقارنة بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية

وجه المقارنة	الرقابة الإدارية	الرقابة المحاسبية
الهدف من الرقابة	- التأكد من كفاءة تنفيذ العمليات التشغيلية. - التحقق او التأكد من الالتزام بالقوانين والإجراءات والسياسات الموضوعة من قبل لشركة.	- حماية الموجودات من الضياع والسرقة وسوء الاستعمال والاختلاس. - التأكد من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
طبيعة عملية الرقابة	- التأكد من تنفيذ وتطبيق السياسات والإجراءات الإدارية .	- التأكد من أن عمليات المؤسسة تسجل طبقاً للمبادئ المحاسبية

	- إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات والتعرف على اسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	المتعارف عليها في الدفاتر والسجلات. - التأكد من تنفيذ عمليات المؤسسة طبقاً لنظام تفويض السلطة والمعتمد من قبل الإدارة

المصدر: (جدي، 2016-2017: 14).

ت- الضبط الداخلي:

مجموعة من الإجراءات والمقاييس والوسائل التي تحاول إدارة المنشاة من خلاله، ضمان سير العمل والحفاظ على موجودات المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستعمال، إذ أن حقيقة نظام الضبط الداخلي يكمن في تقسيم العمل وتحديد المسؤوليات والسلطات، بالإضافة إلى الفصل بين الوظائف ، إذ أن كل موظف يخضع إلى المراقبة من قبل موظفين آخرين. (جدي، 2016-2017: 14).

اهدافه: حماية الموجودات من التلف والضياع او السرقة ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والصلاحيات وفصل الواجبات المتعارضة، والقيام بتنفيذ العمليات تلقائياً بصورة مستمرة مع مراعاة عدم إعطاء تنفيذ عملية كاملة من البداية إلى النهاية لموظف واحد دون أن يتم تدقيق تلك العملية من قبل موظف آخر وذلك لتدارك الأخطاء وضماناً لسلامة سير العمل، وأن بيئة الضبط الداخلي تتأثر بالهيكل التنظيمي للمنظمة. (الحسبان،2009 :49).

وهناك من يصنف الرقابة الداخلية كالاتي:

1. الرقابة المانعة: تعرف ايضاً بالرقابة الوقائية وهي عبارة عن سلسلة من التدابير تحد من حدوث او ارتكاب الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة، أي أنها تدابير الرادعة للأخطاء.
2. الرقابة التصحيحية: تعرف ايضاً بالرقابة العلاجية التي تهدف اساساً إلى تصحيح الأخطاء المكتشفة، واتباع إجراءات لتحديد سبب وقوع الخطأ، وتصحيحها وعدم السماح بتكرارها. (الواردات، 2006،ص 136).
3. الرقابة الكاشفة: تعمل على كشف الأخطاء في الأداء عند حدوثها، ويمكن معالجة تلك الأخطاء وتعديل الضوابط لمنع تكرارها. (لضن، 2016 :30).

جدول 3: أنواع نظام الرقابة الداخلية

الصنف	قابلية الكشف والتدابير تصحيح المتخذة
الرقابة المانعة	يكشف او يمنع عن الأخطاء وعن تأثير الحدوث .
الرقابة التصحيحية	تتكون بدورها من ثلاثة مكونات فرعية: - غير قادرة على كشف الأخطاء حيث أن هناك استمرارية للتخطيط لحل المشكلة. - لا يمكن الكشف عن الأخطاء والتفاعل معها. - غير قادرة على اكتشاف الأخطاء ولا تمتلك المؤسسة استمرارية لتخطيط الأعمال
الرقابة الكاشفة	بالإمكان تصنيفها إلى ثلاثة مكونات : - يكتشف الأخطاء ثم يتفاعل لحلها في غضون فترة زمنية قصيرة جداً - يكتشف الأخطاء و يتفاعل على الفور لحلها خلال فترة زمنية قصيرة جداً - يكتشف الأخطاء ولكن يستغرق وقتاً للرد على المشكلة وحلها

المصدر: (Abbas, Iqbal,2012 :531**) .**

10.2.2: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يُبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الركائز والمقومات التي تعكس كفاءة وفعالية النظام، لذا سيتم التطرق الى مقومات نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتي:

1.10.2.2: الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية

من اجل أن يخدم الهيكل التنظيمي نظام الرقابة الداخلية على عمل الوحدة الاقتصادية، ويضمن حسن سير العمل ويقضي على إمكانية التضليل، وفرص استغلال السلطة للعبث بقدرات المنشأة، يجب تحديد الصلاحيات بشكل واضح والفصل في القيام بالعمل فظلاً عن الفصل في الحفاظ على الموجودات والمحاسبة عن كل ما يتعلق به. (كزار، 2011 :22).

2.10.2.2: نظام محاسبي سليم

يعتبر النظام المحاسبي السليم من مقومات نظام الرقابة الداخلية المهمة فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل من خلال طرق محدد بوضوح منصوص قانونياً ويستجيب إلى وضع

وطبيعـة نشاط المنشـأة، وضمن إطار المعالجة الآليـة المتحكم فيها، وتستند إلى مجموعة من السجلات المحاسبية والدفاتر ودليـل مبوب للحسابات يراعي في تصميم عملية إعـداد القوائم الماليـة بأقل جهد واكثر دقة، تكون إحدى المقومات الداعمة لنظام الرقابة الداخلية.

بناءَ على ما تم ذكره يجب أن تسعى سياسة نظم المعلومـات المحاسبية إلى تحقيق ما يلي:

- مراقبة تنفيذ العمليات ومراقبة السجلات التشغيل، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفقها.
- تصميم دليل للحسابات وتبويب البينات.
- تصميم سجلات تلائم عملية الرقابة.

وذلك لدعم النظام الرقابي الداخلي، كما ويجبعلى نظام المعلومات المحاسبة توفير الاتي:

- دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية.
- مستندات كافية لتغطية اوجه النشاط.
- نظام تكاليف فعال.
- إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية التفصيلية للعمليات. (الطروانة، عبد الهادي، 2012 :138).

3.10.2.2: نظام مستندي دقيق

لتحقيق نظام رقابة داخلية فعال يجب أن يتميَز النظام بالترابط والتنسيق بين التنظيم المحاسبي والمستندي والإداري لتسهيل حصر المسؤوليات والإشراف على تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الموضوعية والشكلية في الوقت المناسب، وتحديد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكانية الإشراف والرقابة، ويجب تقليل المستندات المطلوبة لكل عملية بقدر الإمكان لتبسيط العمل الإداري وتنفيذ الإجراءات في المنشأة. (نورالدين، 2017 :68).

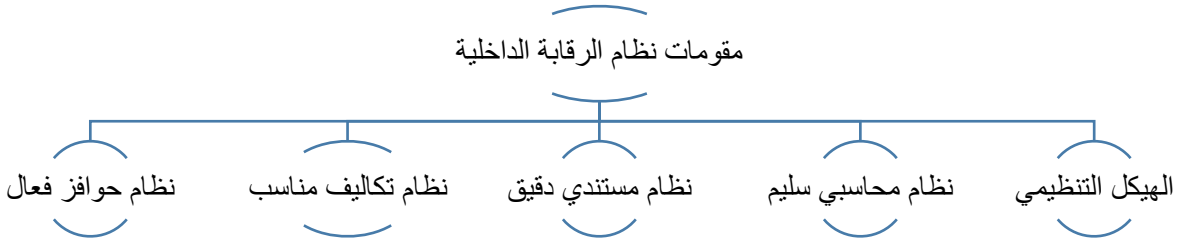
4.10.2.2: نظام تكاليف مناسب

من أجل تحقيق كفاءة الرقابة الداخلية يجب أن يتميّز نظام التكلفة بتحديد واضح لمراكز التكلفة مع تبويب مناسب لها، وأتباع قواعد عادلة ومناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات، ويجب على المنشأة أتباع الأساليب العملية الدقيقة من أجل تكلفة المنتجات النهائية، بالإضافة إلى الحاجة إلى الإشراف أو المراقبة المستمرة لفعالية تنفيذ المهام داخل المراكز والأقسام الإنتاجية، و التصميم الواضح لمستندات التكاليف إذ يجب تحديد القرارات واللوائح المنظمة لعملية البيع والشراء والاستثمار والتخزين والانتاج وحجم المبيعات، حيث يجب ان يرتبط بالخطة التنظيمية لتسهيل تطبيق محاسبة مسؤولية و ممارسة الإشراف داخل المنشأة.

5.10.2.2: نظام الحوافز الفعّال

لتحقيق فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، يجب أن يكون نظام الحوافز عادلاً لتحقيق القناعة لدى الموظفين وعدم خضوعهم لعوامل خارجة عن السيطرة، بالإضافة إلى عدم تغير النظام من وقت لآخر حتى لا يفقد الثقة به، كما يجب أن يكون على صلةً وثيقة بالموظفين وأن يكون في حدود الجهود والإسهامات المتوقعة من الموظفين وفقاً لمعايير الأداء العادية التي يجب أن تكون غير متطرفة ويمكن تحقيقها في ظروف الإنتاج للمنشأة، بالإضافة إلى الحاجة إلى تنمية وتطوير الوعي الرقابي للموظفين بحيث يمكنهم من رقابة ادائهم لأعمالهم، من أجل تحقيق الأهداف المنشودة. (نورالدين، 2015 :54). إذ يمكن التعبير عن مقومات الرقابة الداخلية من خلال الشكل رقم (14):

رسم توضيحي 14: مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث.

11.2.2: معوقات نظام الرقابة الداخلية

هناك دائماً ما يعرقل عمل الرقابة الداخلية في الشركات، إما بسبب تضليل الموظفين وغيرهم من العاملين او بسبب القيود التي تضعها الإدارة العليا، لذلك فإن عملية الرقابة الداخلية تلقى مجابهة في أكثر الأحيان، ومن هذا نسعى إلى معرفة ما هي هذه الأسباب والعمل على وضع التصورات لعلاجها وأن أهم الأسباب هي:

أ- الإفراط في الرقابة: يجب أن تشرح إدارة الشركة عملية الرقابة وتوضيح واجباتها تجاه المرؤوسين بطريقة واضحة ومرنة، وتكون لغرض تنظيم العمل، لا لمنع الحريات او الضغط على الموظفين، ومن هنا فعلى الإدارة أن لا تفرط في عملية الرقابة لتتعدى الامور الشخصية للمرؤوسين.

ب- تجنب المحاسبة ونقص المرونة: وذلك عند وضع معايير واضحة وموثوقة ودقيقة ، إذ أن هذا يثير هاجس الموظفين بشأن إمكانية اكتشاف الأخطاء وعواقبها، مثلاً ممكن أن يتم فصل الموظف، او الخصم من اجوره.

ت- مراقبة تعسفية: يتقبل الموظف إجراءات الرقابة، ولكن عندما تتعلق بالأمور الشخصية، فإن الموظف يرفضها، لأنها تصبح تعسفية. (شعت، 2017،ص32).

ويوضح أخرون معوقات الرقابة الداخلية على النحو الآتي: (السامرائي، 2016 :27-28).

- تحقيق التوازن بين المنفعة والتكلفة، فإن ارتفاع التكلفة لتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية مقارنة بالمنافع المتوقعة تشكل معوق للنظام.
- تواطؤ الموظف بسبب الضغوطات العائلية والعاطفية.
- عدم الموضوعية والتحيز ما يجعل هذا النظام لا يفي بالغرض الذي صمم لأجله.
- تجاوز الإدارة من أجل تحقيق مصلحة خاصة.

12.2.2: العوامل التي تؤدي إلى نجاح الرقابة الداخلية

هناك عوامل تؤدي إلى نجاح نظام الرقابة الداخلية ومواجهة المعوقات التي قد تواجهها المؤسسات في أثناء تطبيقها لنظام الرقابة الداخلية وأما أهم تلك العوامل فهي.

- تحديد مدى فهم المسؤولين عن العمل الرقابي داخل المؤسسة لوظيفتهم تحديداً دقيقاً وواضحاً.
- توضيح وتحديد واجبات القائمين، بإنجاز الأعمال والنشاطات والبرامج، وذلك من خلال تحديد المستويات الإدارية المختلفة.
- تحديد درجة فهم العاملين في المنشأة لكيفية تحقيق النتائج والإنجازات، و الأهداف وفق السلطات المحددة في أثناء عملية الأداء خلال ما يسمى بالتقارير الدورية.
- تحديد مدى توافر الموارد في المنشأة، والتي تكون ضرورية ومناسبة لتحقيق وتنفيذ الأنشطة والبرامج بالشكل المناسب والمطلوب. (سرايا، 2007،ص76).

13.2.2: ضعف نظام الرقابة الداخلية في الإبلاغ عن المعلومات المالية المضللة

إن الفضائح المالية أبرزت ضعف الرقابة الداخلية في الكثير من المؤسسات، ما ادى إلى زيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية ودورها في منظمات الأعمال ، هذا وقد اكد العديد من الباحثين هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية إلى عدم اعتماد المؤسسات على وظيفة الرقابة الداخلية، وكذلك عدم إعطائه الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة تسعى إلى تفعيل الرقابة الداخلية. (عبدالحكيم، جمعة، 2016 :514).

وهناك مؤشرات عديدة تبين الضعف او القصور في إجراءات نظام الرقابة الداخلية وهي كالتالي: (رشيد، الحمداني، الاعرجي، 2012 : 330-331).

1. عدم وجود خطة محددة او مكتوبة لنشاطات واعمال قسم الرقابة الداخلية لتقييم كفاءة اداء القسم وتغطية جميع انشطة المؤسسة، وكذلك عدم وجود برنامج متكامل للتدقيق يشمل جميع أنشطة المؤسسة.

2. ضعف إجراءات الرقابة للمؤسسة الناتج عن ضعف الكادر العامل في مجال الرقابة، الأمر الذي قد يساهم في تفشي حالات الاحتيال والغش.

3. الجدية معدومة في عمليات جرد الموجودات، حيث تكون معظم عمليات الجرد التي تقوم بها معظم المؤسسات شكلية وغير واقعية، وذلك من خلال الاعتماد على قوائم الجرد للسنوات السابقة، مع إضافة المشتريات خلال السنة.

4. ضعف السيطرة على الموجودات الثابتة، وخاصة المستهلك والتالف، وغياب اللجان الفنية للتأكد من مدى صلاحيتها.

5. إن بعض الإدارات العليا لا تهتم بملاحظات وتوجيهات الرقابة الداخلية، وتعطي الأهمية اللازمة للتقارير التي تقدمها، وأن هذه الإدارات ترى أن وحدات الرقابة غير مهمة وتشكل عبئاً على الإدارة

6. تركز مهمة الرقابة الداخلية في معظم المؤسسات على تدقيق وفحص الأداء المالي فقط، وهذا ما يجعل معظم أنشطة المؤسسة بعيداً عن المتابعة والمراقبة، مما يشجع على مخالطة التعليمات او التصرف وفق اجتهادات شخصية.

7. عدم متابعة قسم الرقابة في المؤسسة لإجراءات الرقابة والتدقيق بشكل دوري في الفروع التابعة لها، للتعرف على نقاط القوة والضعف.

3.2: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

1.3.2: المقدمة

إنَّ التلاعب في البيانات المالية، على الرغم من طبيعتها غير الأخلاقية تعتبر فناً من فنون التضليل، ويمكن أن يكون في بعض الأحيان صعباً على جهات التدقيق سواء المدققين الداخليين او الخارجيين اكتشاف هذا التضليل، وقد يصعب حتى على الجهات الرقابية التابعة للحكومة في اكتشاف هذ التضليل، ولاسيما في ظل وجود محاسب ملم ومتمرس بهذا الفن اللاأخلاقي. (الأغا، 2011 :70).

لكي تتسم المحاسبة بالصدق والأمانة يجب أن تتوافق مع القيم الأخلاقية الناشئة من الشريعة، المهنة، المجتمع، (البيئة الداخلية والخارجية) سلوكاً من اجل مزاولة المهنة، فإن ظهور الممارسات الإبداعية جعل من المهتمين أن يولوا اهتماماً كبيراً لأخلاقيات المهنة، حيث أن انظام المحاسبي يتوجب عليه عكس واقع أنشطة المؤسسة، و تستند الحقائق على علم الأخلاق فيجب أن تستند المحاسبة ايضاً على علم الأخلاق بعيدّ عن تضليل الحقائق.

يجب على المحاسب تقديم تصور للشركة من خلال القوائم المالية تمكنه قراءة ما حدث في الفترة الماضية، والتخمين بما سيحدث في المستقبل، لكن المحاسب من خلال ما يمتلك من خبرة ومهارات يستطيع أن يكوَن ارقاماً تعطي انطباعات يرغبها مستخدموها باعتبار أن المحاسبة فن ثم علم، كما يستطيع المحاسب تقديم بيانات مالية تتضمن نتيجة النشاط والوضع المالي الذي ترغب فيه الإدارة وتحقق اهدافها عند إعداد التقارير.

لا تزال هناك تواصل لعمليات الكشف عن الفساد والفضائح والتزوير بأرقام الحسابات لعدد من الشركات الأمريكية العملاقة منها شركة (إنرون العملاقة للطاقة، شركة زيروكس، تيكو، جلوبال، زيروكس، مايكرو تكنولوجي). (الحلبي، 2009 : 11-13).

2.3.2: نشأة المحاسبة الإبداعية

بدأت العديد من المؤسسات الاقتصادية في القرن الثامن عشر في الاندماج لتشكيل وحدات اقتصادية كبيرة وضخمة، وهذا ما ادى إلى الحاجة إلى نظم محاسبية لتجنب الأخطاء المحاسبية والسيطرة عليها ومنع حالات السرقة، والقدرة في تحديد الثروة، و تعد عملية تقدير قيمة وتكاليف صيانة واستبدال، واندثار الموجودات الثابتة من اكثر المشاكل الشائعة التي تواجه المحاسب. (طالب، 2013 :18).

يعود ظهور المحاسبة الإبداعية إلى الثمانينيات من قرن العشرين عندما كانت هناك ضغوط على الشركات الكبرى لتحقيق الأرباح ودخول سوق المنافسة الوهمية في الاسواق المالية العالمية الكبرى (البورصات)، فبالعودة إلى معظم الدراسات والأبحاث التي تطرقت لمفهوم المحاسبة لإبداعية نجد أنها أشارت إلى أن مفهوم المحاسبة الإبداعية ظهر مع تطور الثورة الصناعية وظهور الشركات المساهمة ونظرية الوكالة ما بين الإدارة والأطراف الأخرى، وبالتالي محاولة الإدارة استخدام أوجه القصور (الثغرات) في السياسات المحاسبية من اجل مصلحتها بالدرجة الأولى.

وازداد الاهتمام بمفهوم (المحاسبة الإبداعية) في الآونة الأخيرة ولاسماً بعد الأزمة المالية العالمية التي أدت إلى انهيار عدد من الشركات التي كانت رائدة في عملها بالرغم من سلامة الوضع

المالي المقدم من قبل تلك الشركات وتصديقها من قبل شركات المحاسبة والتدقيق ذات السمعة الحسنة فيذلك الوقت. وتعد قضية شركة إنرون وعلاقتها بشركة المحاسبة والتدقيق أرثر اندرسون من أبرز الأمثلة الواقعية على مفهوم المحاسبة الإبداعية. (دوارة، 2014 :63).

3.3.2: مفهوم المحاسبة الإبداعية

قبل التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من منظور علم المحاسبة يفضل التعرف على مفهوم الإبداع في اللغة العربية وكما جاء في لسان العرب لأبن منظور فيقول. ابدعتُ الشيء يعني اخترعتهُ، والبدعةُ كل محدثة، والبديع هو المحدث العجيب، وتم تعريف الإبداع اصطلاحاً " بانه نشاط او مجموعة انشطة او تقنيات متمثلة بجمع الأفكار وتطبيقها بشكل مخالف للسياقات، للخروج بأفكار جديدة وتطبيقها في الواقع وبأسلوب جديد باستخدام المهارة، بقصد تحقيق اهداف تم تحديدها مسبقاً.

وللحديث عن مفهوم المحاسبة الإبداعية فهي تعدّ من مواليد الثمانينات من قرن العشرين الماضي، وأن ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية يعود بشكل رئيس إلى اهتمام المهنيين والمعلقين على نشاط الاسواق المالية وملاحظاتهم له. ولقد فهموا دواعي هذا النشاط الذي يتم من خلاله تضليل المستثمرين او تغيير انطباعهم.

حيث أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق خلال العقدين الماضيين بدراسة هذه الظاهرة فأخذها البعض بمفاهيم متعددة ولكنها تحمل المعنى نفسه ، ومنها (المحاسبة الإبداعية، والمحاسبة الابتكارية، والمحاسبة الخلاقة، والمحاسبة الاحتياليـة، والمحاسبة الابتداعية)، وفي سياق دراساتهم وتحليلهم لهذه الظاهرة، قدموا العديد من التعريفات على الرغم من اختلافها في التعبير ولكنها اتفقت في المحتوى او المضمون (الأغا، 2011 :79-80). ومن ابرزها:

يرى (Rajput) المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تغيير الصورة المحاسبية المالية مما هي عليه في الحقيقة الى الشكل الرغوب لدى معدوها، وذلك من خلال الاستفادة من القوانين والقواعد المحاسبية القائمة، و/او تجاهل بعض او كل منها.(Rajput, 2014 : p19).

كما يرى (Yadav) أن المحاسبة الإبداعية تشير إلى استخدام المعرفة المحاسبية والمالية لتؤثر في الارقام المفصح عنها، من دون الخروج عن القوانين والقواعد المحاسبية، إذاً فهي تعكس أهداف الإدارة ومصالحها، بدلاً من إظهار الأداء او الوضع الالي الفعلي للشركة. (Yadav, 2014 :38).

ويرى (Mahdavikhou & Khotanlou) بأن المحاسبة الإبداعية مجموعة من الخطوات او الإجراءات التي تستخدم من اجل التلاعب بالأرقام المالية والتقارير المالية، من خلال

الاستفادة من الخيـارات والمبادئ المحاسبية، وأية خطوه باتجاه إدارة الارباح او تجميل صورة الدخـل.(Mahdavikho & Khotanlou, 2013 :1319).

وعرف (عيسى) المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسة او عملية يستطيع المحللون والمحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والاجراءات المالية والمحاسبية لتغيير الأرقام المسجلة او المعروضة في حسابات الشركة، او تحريفها لتحقيق أهداف معينة. (عيسى، 2019 :26).

ويعرفها (عبدالحليم) بأنها تمثل استخدام الإدارة لجميع الأساليب القانونية وغير القانونية لتعديل نتائج العمليات المالية، والوضع المالي، والإخفاء المتعمد للحقائق والمعلومات المفيدة من أجل إعطاء مستخدمي التقارير المالية نظرة مختلفة عن واقع الأداء الاقتصادي للشركة. (عبدالحليم، 2014 :27).

ويعرف (لطيف) المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب والاحتيال واستخدام اساليب او وسائل الاحتيال في البيانات المالية وبشكل غير قانوني للوصول إلى بعض الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها. (لطيف، 2019 :786).

عرف (كاظم، كريم) المحاسبة الإبداعية بأنه مفهوم يستخدم في تجميل او تحسين صورة الشركة من خلال إظهار مركز مالي غير حقيقي او ربحية غير حقيقية للشركة وذلك من اجل تحقيق أهداف معينة. (كاظم، كريم، 2019 :969).

وعرفها آخرون بأنها استخدام المعرفة والخبرة للتأثير في الأرقام الفعلية للشركة، بحيث بدلاً من إظهار موقف الشركة او الأداء المالي لها، فإنها تعكس ما ترغبه الإدارة وإظهاره لأصحاب المصلحة. (عباس، آخرون، 2019 :157).

ويراها (الطائي، النافعي) هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية بالاعتماد على مزايا الغموض في القواعد وكذلك اختيار ممارسات القياس والافصاح لتغيير صورة القوائم المالية مما هي عليه إلى الصورة التي يرغبها معدو القوائم هذه. (الطائي، النافعي، 2019 :178).

وعرف (الملاح) المحاسبة الإبداعية بأنه استخدام المعايير المحاسبية بشكل خاطئ لغرض تضليل او خداع المستثمرون عن طريق تقديم ما يرغبون في رؤيته. (الملاح، 2019 :58).

ويرى (جبار) المحاسبة الإبداعية هو شكل من اشكال الاحتيـال والتـلاعب في مهنة المحاسبة تستخدم لتغيير القيم المحاسبية الحقيقية الى قيم غير واقعية ويمتلك ممارسي المحاسبة الابداعية القدرة المهنية المحاسبية التي تمكنهم من التلاعب بالقيم وتغيير شكلها إلى الشكل الذي يرغبونها، من خلال استغلال الثغرات في الخيارات والقوانين المتاحة في المعايير المحاسبية. (جبار، 2015 :243).

حيث يرى (طالب، لفتة) بانها مجموعة من الممارسات المصممة لتضليل مستخدمي المعلومات المالية لأغراض محددة تخدم مصلحة فئة معينة او اكثر ما اصحاب المصلحة في المؤسسة، وتعتمد في اختيار السياسات والتقديرات المحاسبية التي تؤمن تغيير البيانات المالية، بما ينسجم والاغراض المرجوه. (طالب، لفته، 2017 :562).

وعرف (Eric) المحاسبة الإبداعية بأنها طرق المحاسبية التي يتم ابتكارها والتي تتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة ويضمن المحافظة على الزبائن، ويتم استخدام المحاسبة الابتكارية في اغلب الأحيان في المرحلة الأولية عند إنشاء الوحدة الاقتصادية. (Eric, 2011 :12).

وقد عرف (القطيش، الصوافي) المحاسبة الإبداعية: هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية والاستفادة من فرصة التخلص من الامتثال لقواعد المحاسبة وبدائل تطبيقات القياس والإفصاح لتحويل البيانات المالية الواقعية إلى ما يفضل معدو هذه البيانات ، بالإضافة إلى كونها عملية يتم من خلالها تنظيم المعاملات لتحقيق النتائج المحاسبية المطلوبة بدل الإبلاغ عن هذه المعاملات بطرق منسقة. (القطيش، الصوافي، 2011 :365).

اما (Fiserova) فقد عرف المحاسبة الإبداعية بانها تعتبر بشكل رئيس إبداعاً كونه لا تتبع قوانين المحاسبة والضرائب، واكنها تتبع افكار ذكية للمالكين او هو موقف مبتكر يلعب الخيال دوراً مهماً فيه، لذا يتم ترتيب الحقائق بشكل تتوافق مع اهدافها الرئيسة وصولاً إلى العرض الصادق للواقع الاقتصادي للشركة. (Fiserova ,2011 :58-60).

وذكر (الخالدي) المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الممارسات التي يمارسها المحاسبون لتضليل قراء البيانات المالية لأي غرضٍ كان، سواء لتحسين قيمة السهم في الاسواق او لزيادة مكافآت مجلس الإدارة او خلاف ذلك، استخدام ممارسات غير صحيحة لمعايير المحاسبة الدولية. (الخالدي، 2014 :15).

فقد عرفها (عبدالعظيم) المحاسب المالي هو مبدع بشكل ايجابي في فهم جميع المفاهيم المحاسبية وتطبيقاتها من حيث الشكل القانوني، ثم يستخدم إبداعاته للتعبير عن حقيقة الإفصاح بالقوائم المالية، ويمكن أن يتطور هذا الإبداع لإخفاء الحقائق المالية كما له تدهور او إخفاء بعض النسب المالية. (عبدالعظيم، 2012 :4).

ووفقاً لـ (حماد) فإنها تغيير للسياسات والتقديرات المحاسبية واستخدام الممارسات المحاسبية الخاطئة للتأثير في قيم البنود في القوائم المالية، والتأثير في المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف ومصالح فئة دون باقي الفئات. (حماد، 2011 :11).

اما بالنسبة لـ (اسماعيل) فإنه مجموعة من الأساليب والإجراءات والطرق التي يتبعها بعض المتخصصين لإظهار الوضع المالي او نتيجة أعمال المنشأة على غير حقيقته لتحقيق أهداف المستفيدين من هذه النتائج على حساب الأطراف الأخرى. (اسماعيل، 2014: 264).

اما (القري) يرى بأن المحاسبة الإبداعية هي بعض او جميع الممارسات المستخدمة للتلاعب بالأرقام المالية وتتضمن اختيار تعسفي لتطبيق المبادئ المحاسبية، والاحتيال في إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى أي إجراء آخر يتم اتخاذه في سبيل تمهيد الدخل او إدارة الأرباح. (القري، 2010 :8).

ويرى (Yadav) المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل الارقام المحاسبية الحقيقية إلى ما يبتغيه ملاك المؤسسة او المنشاة عن طريق الاستفادة من القواعد القائمة او تجاهل بعضها او كل منها. (Yadav, 2013 :181).

ويرى (النفاع) بأن مفهوم التقارير المالية الاحتيالية مطابق لمفهوم المحاسبة الإبداعية حيث عرفها بأنها التقارير التي تحتوي على الأخطاء المتعمدة، منها عدم ذكر المبالغ او الإفصاح في البيانات المالية. (النفاع، 2015 :88).

في حين يرى (ابو تمام) المحاسبة الإبداعية هي الممارسات التي تعتمدها المنشأة لتحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من الشكل الحقيقي إلى شكل آخر مرغوب لتعطي القيم الجديدة فائدة ايجابية للمنشأة. (ابو تمام، 2012/2013 :20).

وترى (التيجاني) المحاسبة الإبداعية بأنها عملية التلاعب بالقوائم المالية من خلال استغلال الثغرات عند التطبيق للمبادئ المحاسبية وكذلك التضليل في الافصاحات المالية وأية تدابير متخذة لإدارة الأرباح او تجميل الدخل. (التيجاني، 2012 :33).

بينما يرى (عمار) أنه تختلف المحاسبة الإبداعية عن الغش والاحتيال المحاسبي، وأن ممارستها لا تتعارض مع المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة، ولا تقع مسؤولية الإشارة إليه في تقرير المدقق الخارجي، كما هو عند ارتكاب الغش او الاحتيال المحاسبي. (عمار، 2014 :224).

وذكرها (طالب) هي عملية او ممارسة يستطيع المحاسب استخدام معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية، من خلال استغلال الثغرات المتاحة في اختيارات واساليب التدقيق الداخلي او الاستفادة من البدائل في تطبيق السياسات المحاسبية لمعالجة الأرقام التي تم تسجيلها في حسابات المنشأة او التلاعب بها من اجل تحقيق اهداف معينة. (طالب، 2013 :20).

تتمثل المحاسبة الإبداعية بناءَ على خبرة المحلل الاستثماري بأن النمو في الأرباح التي حصلت في الثمانينات من القرن الماضي كانت بسبب اجتهاد المحاسبون، وليس بسبب النمو الاقتصادي الحقيقي. (Smith, 1992 :4).

وتعرف المحاسبة الإبداعية بناءَ على نظرة المحاسبين الأكاديميين بأنها الممارسات التي يستخدم فيها المحاسب خبرته ومعرفته بالقواعد المحاسبية من اجل التلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات المؤسسة. (Phillips, Other, 2003 : p7).

ويرى الباحث من خلال الاطلاع على التعاريف السابقة أن المحاسبة الإبداعية :

هي ممارسات أو عمليات مبتكرة وحديثة ، يستخدم فيها المحاسب معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية، من خلال استغلال الفرص من اجل التخلص من الالتزام بالقواعد والقوانين المحاسبية وبدائل القياس والافصاح، لإظهار انطباع مغاير عن أداء الشركة، وتشمل جميع الأساليب المستخدمة في عملية التلاعب بالأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار المتعمد او غير المتعمد، وايا كانت هذه المسميات فتستغل جميعها الثغرات في المسميات المحاسبية وبدائلها المتعددة ونقاط ضعفها المختلفة، من اجل إظهار البيانات المالية بصورة مغايرة عن صورتها الحقيقية.

ومن خلال التعاريف اعلاه للمحاسبة الإبداعية يتضح أن مجملها يشترك في الاتي:

أ- أنه مفهوم يستخدم في تحسين صورة المنشأة وإظهار ارباح غير واقعية او مركز مالي غير واقعي للمنشأة لتحقيق أهداف معينة.

ب- شكل من اشكال الاحتيال والتلاعب بالأرقام المالية لتضليل مستخدمي التقارير المالية، وأية خطوات متخذة لإدارة الارباح وتجميل الدخل.

ت- ممارسات تنحصر في إطار المعايير والقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

ث- ممارسات تضر بأطراف داخلية وخارجية.

ج- غالباً ما يمتلك ممارسوا المحاسبة الإبداعية قدرة محاسبية مهنية تمكنهم من التلاعب بالأرقام المالية وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبونه.

وهناك العديد من المسميات للمحاسبة الإبداعية يتم تصنيفها بحسب رؤية دارسي هذه الظاهرة ومنها :(طالب، 2013 :20-21).

1) إدارة الدخل او (المكاسب) او (الأرباح):

2) المحاسبة النفعية (المتعدية):

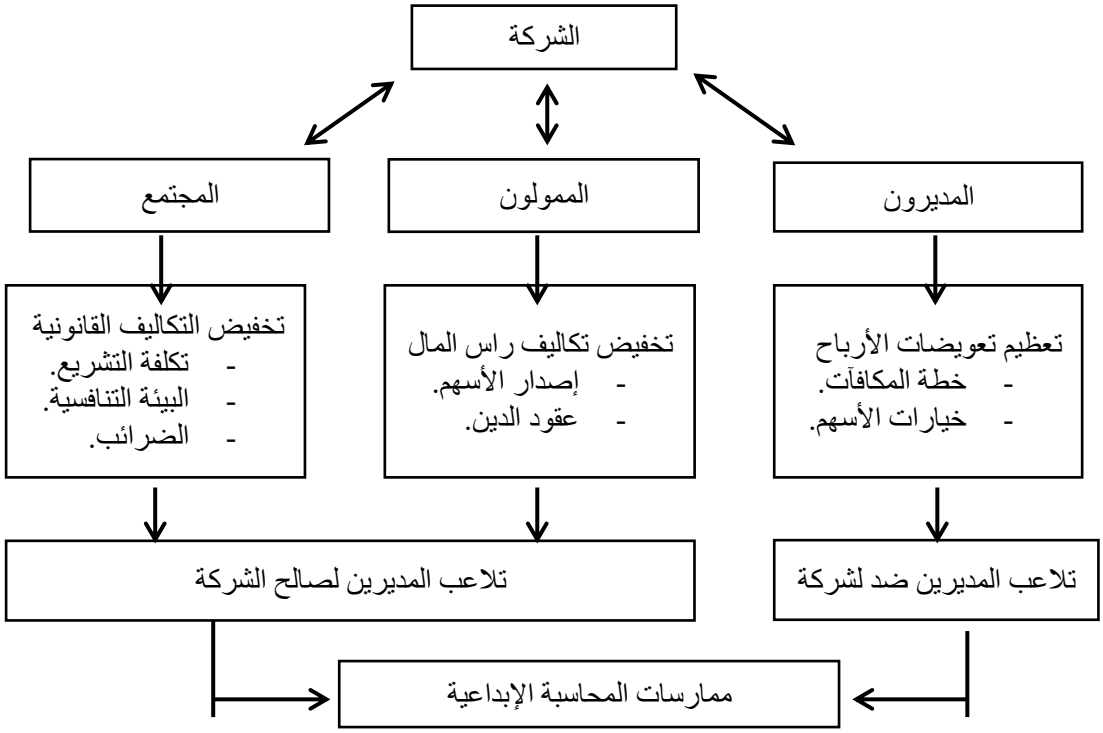
3) ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:

4) تجميل او (تمهيد) صورة الدخل:

5) التلاعب بالتقارير المالية.

وقد بينت (حمادة) العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية والجهات ذي المصلحة وذلك من خلال الشكل رقم (15) التالي:

رسم توضيحي 15: العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية والأطراف ذي المصلحة



المصدر: :(حمادة، 2010 :96).

4.3.2: خصائص المحاسبة الإبداعية

(السياغي، 2018 :111-112)

1- قدرة المحاسب على التجميع والتحليل.

2- العقلية المحاسبية المالية الخلاقة والمتسائلة.

3- أن يتمتع المحاسب بالثقة بالنفس والشجاعة.

4- قدرة المحاسب على التخيل والتخمين او الحدس.

5- يتعمد المحاسب على تعليمات تستند على الحقائق العلمية ولا تعتمد على التعليمات الصادرة من المراكز الإدارية.

5.3.2: دوافع المحاسبة الإبداعية

يمكن أن تتضمن الممارسات المحاسبية الإبداعية دوافع انتهازية أو دوافع الكفاءة ، أو كليهما. إذا كان الدافع وراء المحاسبة الإبداعية هو الحصول على منافع خاصة للإدارة ، إذاً الدافع يكون انتهازيًا ، ولكن إذا كان الدافع هو للتأثير في مستخدمي المعلومات المحاسبية من أجل التأثير في السوق من خلال إظهار دخل المؤسسة في السوق التنافسية عندها يكون الدافع هو كفاءة المؤسسة، في محاولة لإظهار الصورة المخالفة للحقيقة بطرق مختلفة ، على الرغم من وجود نظام متقدم جيد ، ولكن المشاكل يمكن أن تحدث ، بل أنها تحدث فعلاً ولها آثار مالية عالمية خطيرة ، وبالتالي فإن المشكلة ليست مشكلة نقص في الالتزام بالقواعد المحاسبية. ولكن اتباع القواعد القائمة على المبادئ التي تؤدي إلى إعداد التقارير التي تفتقر إلى الشفافية ، والاستفادة من بعض السياسات المحاسبية وكذلك الثغرات القانونية.

تختلف الدوافع المحفزة للإدارات على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتتعدد، قد تكون للمحافظة على مناصب أو مميزات أو مكاسب أو إخفاء فشل أو إظهار كفاءة أو تحسين صورة المركز المالي، واثبتت العديد من الدراسات والبحوث أن وجود العمليات الاحتيالية وانتشارها تتم عندما تريد الشركة ذلك أو عندما تواجه قرارات مهمة ويمكن حصر دوافع المحاسبة الإبداعية في الاتي: (السياغي، 2018 :116-117)

1. التهرب الضريبي: تعدّ من الدوافع الرئيسة لاستخدام الإدارة المحاسبة الإبداعية، وذلك بمساعدة الملاك الرئيسيين، وكذلك بالتعاون مع المدققين الخارجيين.
2. تحقيق مكاسب شخصية: يتم ذلك على جميع الفئات ذات المصالح في المؤسسة، ولكن في بعض الأحيان يكون على حساب الاقتصاد والمجتمع بشكل عام.
3. الالتزام بالمتطلبات اللازمة: أي تنفيذ الشركات العديد من المتطلبات القانونية اللازمة للاستمرار والحفاظ على حصتها السوقية، وأن تحقيق هذه المتطلبات تسمح للشركة الحفاظ على عملائها وتطويرها المستمر، لذلك تلجأ إدارات الشركات إلى استخدام المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات الضرورية، عندما لا تسمح الظروف التشغيلية والاستثمارية الخاصة بهم بتحقيق تلك المتطلبات.
4. الحصول على التمويل أو الحفاظ عليه: عندما تنشأ الشركات من مشكلات السيولة اللازمة لموصلة عملياتها الاستثمارية او التشغيلية أو لدفع التزاماتها تلجأ إلى إعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها عن طريق المؤسسات المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتجميل الوضع المالي ونتيجة النشاط.

5. إظهار الموقف المالي للمؤسسة بصورة أفضل مما هو عليه في الحقيقة، وتتم بتعديل الأرباح المعلنة باستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية

6. التأثير في سمعة المؤسسة ايجابياَ في السوق: تستخدم المحاسبة الإبداعية في بعض الأحيان لتحسين القيمة المالية المرتبطة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها والاستثمارية التشغيلية بتحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي ومن دون تدخل من إدارة الشركة ، فإن صورتها ستتأثر بسمعة سلبية في السوق، وخاصة تجاه المساهمين ، لذا فإن أحد أسباب ممارسة المحاسبة الإبداعية هو للتأثير الإيجابي في سمعة الشركة.

7. التأثير في أسعار أسهم الشركات المدرجة في الأسواق لتعظيم القيمة المالية.

8. تحسين الأداء المالي للشركة:

لتحقيق المصالح الشخصية وتنعكس بشكل ايجابي على إدارات الشركات لتجميل صورتها امام مجلس الإدارة.

ويضيف بعض الباحثين دوافع اخرى للمحاسبة الإبداعية: (تومان، الزيادي، 2015 :197-198).

1. وجود بيئة أو ظروف تؤدي إلى التلاعب أو الاحتيال بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبي التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية، والتي ساعدت منشآت الأعمال على تطبيق سياسات محاسبية مختلفة لتحسين صورة القوائم المالية بطريقة قد تنحرف عن متطلبات الموضوعية الواجب توفيرها في القوائم المالية لتحقيق أهداف معينة، . لإظهار الإدارة في وضع أفضل لمستخدمي البيانات المالية.

2. ضعف أو تواطؤ الرقابة الخارجية مع الإدارة ، مما يؤدي بالإدارة إلى ممارسة التلاعب في البيانات المالية في وقت تلعب فيه مهنة الرقابة دورًا إيجابيًا في الحد من هذه الممارسات التي ينظر إليها من جانبين اولهما: قانوني يصادق عليه المدقق وينتج من استغلال الخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية وكذلك الاستفادة من الثغرات القانونية، وثانيهما غير قانوني ويصادق عليه المدقق الخارجي، تواطئاَ مع الإدارة ينتج من خلال التلاعب وتضليل الأرقام المحاسبية لعرضها بطريقة مفضلة وليس كما يجب أن تكون عليه.

3. هناك ضغوط تفرض القيم بالاحتيال، مثل التدخل الحكومة في شؤون الشركات، مما يجبرها على تخفيض أسعار منتجاتها لصالح المستهلكين أو تخصص نسبة من الأرباح لنقابات العمال، وقد يعتقد البعض أن الدولة تعتبر مؤشر تقلبات الأرباح التي تأخذ شكل زيادة كبيرة كدلالة للاحتكار، ولكن إذا كانت التقلبات تشكل انخفاض كبير في الأرباح ، فيمكن اعتبار ذلك مؤشراً لتعسر الشركة واضطراباتها، ما يدفع إلى تدخل الدولة في الحالتين.

4. خلل في هيكل الرقابة الداخلية يرجع إلى أن أجهزة الرقابـة الداخلية مرتبطة بالإدارة على أنها من صنع الادارة وليست رقابياً عليها، مما وضع الإدارة في موقف معين للقيام بالاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية الاحتيالية من خلال تخطي نظم الرقابة الداخلية التي تظهر انها تعمل بفاعلية، وقد تحدث حالات الغش والاحتيال، حتى في وجود نظام رقابة داخلية جيد والسبب هو تستطيع الإدارة أن تتغلب أو تقهر إجراءات الرقابة ، لأن هذا الاسلوب في الاحتيال والغش يصعب اكتشافه، رغم من أن هذا الاسلوب له تأثير كبير في صدق وعدالة عرض البيانات المالية.

6.3.2: اساليب المحاسبة الإبداعية

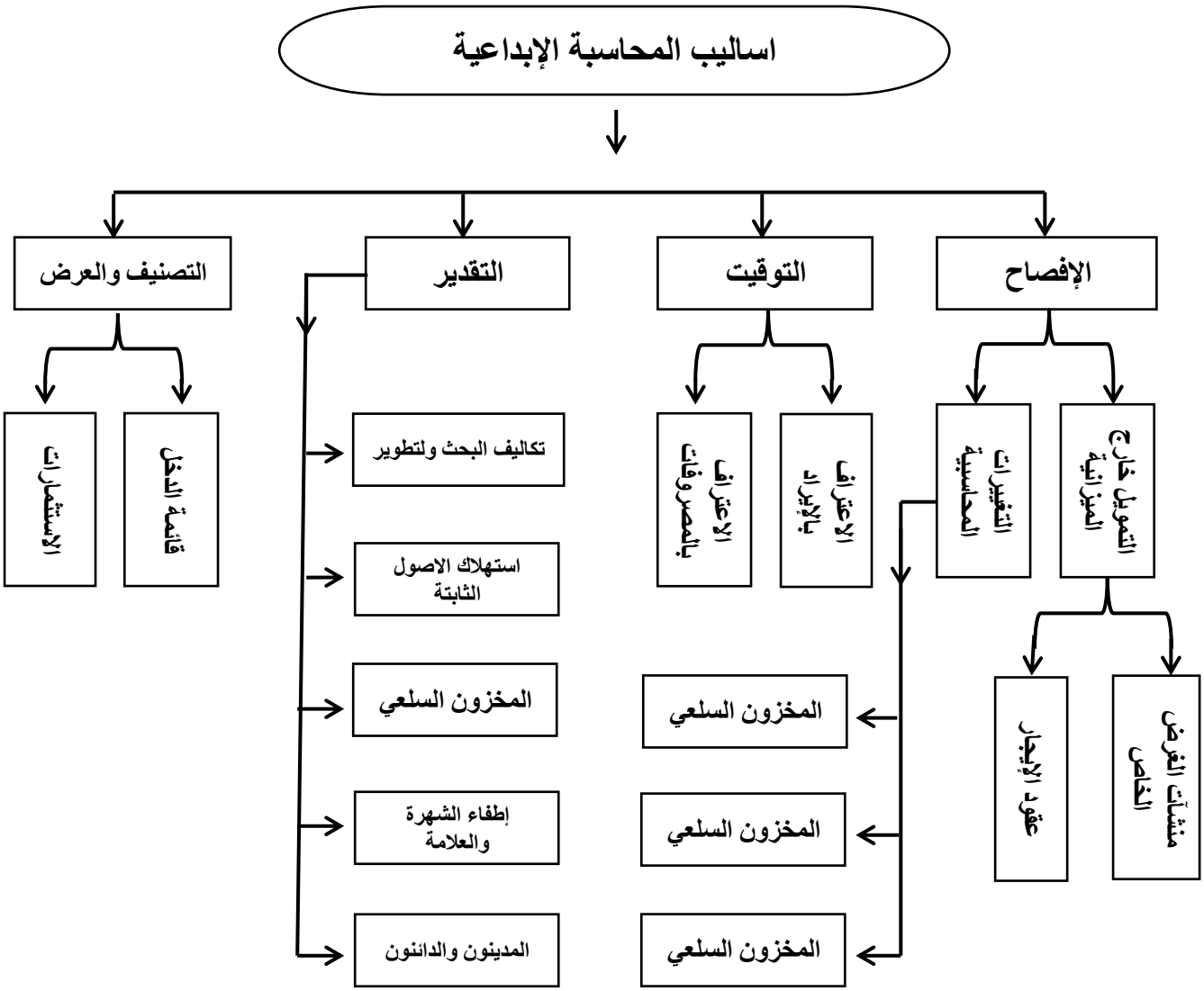
تعتمد الشركات في تطبيق المحاسبة الإبداعية لإيجاد تأثير مضلل لأدائها من اجل الحصول على منافع خاصة.

وتنقسم أساليب المحاسبة الإبداعية على ثلاث مجاميع رئيسة وكما يأتي، (عبدالحليم، 2014 :58).

1. الاعتراف بالإيرادات الوهمية او الإيرادات التي لم تتحقق بعد.
2. الخطأ عن التقرير في الموجودات والمطلوبات.
3. رسملة النفقات التشغيلية العادية.

وترى (القري) ان المحاسبة الإبداعية التي تمارس في الشركات لا تخرج عن اربعة مواطن للتلاعب، وهي إما التلاعب في الإفصاح، أو التوقيت، او التقدير، او التصنيف (التبويب). (القري، 2010 :54). ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم (16).

رسم توضيحي 16: اساليب المحاسبة الإبداعية



المصدر: (عباس، اخرون، 2019 :158).

وقسم آخرون أساليب المحاسبة الإبداعية إلى ما يأتي:

أ- الاساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: (داخل، 2019 :378).

1. الاعتراف بإيرادات عملية المبيعات قبل أن تتم.
2. تسجيل إيراد وهمي ضمن إيرادات الفترة.
3. رسملة التكاليف التشغيلية.

4. بدلاً من إضافة عمولات ومصروفات الحصول على الاستثمارات إلى تكلفة الاستثمارات يتم تحميله إلى كشف الدخل.

5. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة او سابقة.

6. عدم التخلص من الموجودات الثابتة المندثرة دفترياً.

7. التلاعب بالتقديرات في اعمار الموجودات الثابتة.

8. الاعتراف بثمن البيع بالتقسيط بالكامل ضمن إيرادات الفترة المحاسبية الحالية.

9. زيادة المبيعات من خلال إيراد الخدمات ما بعد البيع، وفوائد التمويل.

10. استغلال مرونة أساس الاستحقاق لمعالجة المصروفات والإيرادات.

11. التلاعب في تقدير قيمة المخصصات لأغراض مختلفة كالأوراق المالية و المخزون.

12. المبالغة في تقدير مخزون نهاية الفترة من خلال تغيير طريقة التقييم بين فترة واخرى.

13. تخفيض مخصص ديون المشكوك في تحصيلها، وزيادة الأرباح التي تخص الفترة المالية الحالية.

14. عدم الاعتراف بخسائر الفروقات في العملة الاجنبية نتيجة الانخفاض في اسعار الصرف.

ب- الاساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي: (السياغي، 2018 :125-126).

1. مبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة، واستخدام طرق متعددة لتقييم هذه الموجودات.

2. تضخيم قيمة الموجود بموجود معنوي قبل شرائه (الاعتراف بالشهرة غير المشترى).

3. التلاعب في نسب اندثار الموجودات الثابتة، من خلال تخفيضها عن معدلات او النسب المستخدمة في السوق.

4. عدم اتباع مبدأ التكلفة التاريخية لتحديد قيمة الموجودات الثابتة المدرجة في الميزانية.

5. التلاعب في اسعار السوق المستخدمة في تقدير محفظة الأوراق المالية.

6. تسجيل الاستثمارات الطويلة الأجل من ضمن الاستثمارات المتداولة والهدف منه زيادة رأس المال العامل.

7. القيام بأخطاء مقصودة عند تصنيف الحسابات طولية الاجل، على انها موجودات متداولة وذلك لتحسين سيولة الشركة.

8. إجراء تخفيض غير مبرر في مخصصات انخفاض اسعار الموجودات المتداولة.

9. عدم تسجيل أقساط القروض الطويلة الأجل مستحقة خلال الفترة الجارية من ضمن المطلوبات المتداولة، لتحسين نسبة السيولة.

10. إدراج الأرباح الخاصة بالسنوات السابقة ضمن صافي الربح للسنة الحالية، بدلاً من معالجة هذه الارباح ضمن الأرباح المحتجزة، وكذلك لزيادة الربح العام.

11.تغيير طرق محاسبية متبعة في الاستثمارات الطويلة الاجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

12. الحصول على قروض طويلة الأجل قبل الافصاح عن القوائم المالية، لتسديد القروض قصيرة الأجل ولتحسين نسب السيولة.

ت- الأساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: (تومان، الزيادي، 2015 :202).

1. دفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها كتدفقات نقدية استثمارية خارجية واستبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية ، وهذه الممارسات تزيد التدفقات الداخلية.

2. معالجة تضخم الأرباح المحتجزة بسبب استحالة خلق سيولة لتوزيع جزء منها على فترات طويلة من خلال توزيع منح الأسهم بدلاً من توزيع الأرباح نقداً لتقليل عبء تراكم الأرباح وكذلك إخفاء عدم القدرة على توزيع النقد وإقناع المساهمين بأنه لا وجود لمشاكل كبيرة في إدارة النقدية.

3. تمديد فترة سداد النفقات وتشديد سياسات التحصيل، ما يؤدي إلى تقليل الالتزامات بشكل مصطنع وتحويل رأس المال مؤقتًا لإظهار التدفق النقدي الحر على نحو أفضل مما هو عليه في الواقع.

4. تدفع المنشأة فائدة على القروض التي لا تتعلق بعمليات الاستثمار على أنها نفقات استثمارية من أجل استبعادها من نفقات التشغيل الرئيسة للمنشأة ولخلق صورة جيدة وغير واقعية عن القدرة المالية للمنشأة من عملياتها الرئيسة.

5. تسجيل التدفق النقدي المتعلق بالأرباح والخسائر الناتج عن بيع الموجودات الثابتة في سياق أنشطتها التشغيلية، على عكس ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي السابع ، الذي اعتبر أن السيولة الناتجة عن هذه العمليات تعتبر ذات صلة بعمليات الاستثمار.

ث- الأساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: (القطيش، الصوفي، 2011 :369)

1. تعتبر هذه القائمة حلقة وصل بين قائمتي الدخل والمركز المالي، والتي يتم تحديدها من خلال مراقبة وتتبع التغيرات في حقوق الملكية منذ البداية وإلى نهاية الفترة المالية ويتم عرضها على أساس الاستحقاق أن عناصر هذه القائمة جميعها معرضة لاستخدام الممارسات الإبداعية من خلال إجراء التغييرات الوهمية في زيادة رأس المال، بالإضافة إلى رأس المال المحتسب ورأس

المال المكتسب ، والتي تمارس لإعادة تقدير الخسائر او حجم الأخطاء السابقة، وأرصدة العملات الأجنبية.

بناءً على ما سبق **يرى الباحث** أن الممارسات المحاسبية الإبداعية تشكل تحدياً كبيراً لمهنة المحاسبة، لذا يجب معالجة هذه السلوكيات والممارسات والتصدي لها للحصول على معلومات مالية بدرجة معقولة من الموثوقية.

7.3.2: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

1- حرية التقديرات المحاسبية: في حال غياب القياس المحاسبي لبعض العناصر المحاسبية ، يؤدي إلى إعداد بعض العمليات المحاسبية على أساس درجة عالية من التقدير والتوقعات الشخصية ، مما يسمح للمحاسب المبدع بالتلاعب في هذه التقديرات بشكل لم يعلن عنه ومن الصعب اكتشافه في القوائم المالية وبحسب ما يخدم مصلحة الإدارة. (ملاح، 2019،ص58).

2- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: أن التحكم في جدول او توقيت التنفيذ لبعض العمليات الحقيقية تؤدي للحصول على الانطباع المطلوب على الحسابات والبيانات المالية للوحدات المؤسسة. فإذا ترك للإدارة الحرية لتنفيذ عمليات محددة وفي التوقيت الذي تراه مناسبًا ، قد تؤجل عملية التنفيذ لهذه الاجراءات أو التسريع في التنفيذ لتحقيق أهداف ومكاسب محددة. (بن محمد، 2017 :34).

3- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح العديد من معايير المحاسبة بالاختيار بين بدائل محاسبية مختلفة ، ولهذا ، يجب على الشركة اختيار طرق المحاسبة تتوافق مع أهدافها ورغباتها للحصول على أفضل صورة لإدارة الشركة.

4- بعض القواعد المحاسبية تسمح للمؤسسة اختيار سياسات محددة واساليب محاسبية مختلفة لإعطاء تصور مالي مرغوب عن المؤسسة. (طالب، 2013 :21).

وترى (لطيف) بأنه هناك عوامل اخرى تساعد في ممارسة المحاسبة الإبداعية ومنها:

- القدرة الإبداعية للفكر البشري على التلاعب من خلال استغلال أوجه القصور (الثغرات) في السياسات المحاسبية لمن لهم الخبرة في العمل المحاسبي.
- المرونة في المعايير المحاسبية حيث تسمح للمحاسبين اختيار البدائل المتاحة واستغلالها من قبل الإدارة.
- عدم تفعيل دور المبادئ والفروض المحاسبية التي تمنع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. فمبادئ المحاسبة هي القواعد والأحكام التي يجب على المحاسب اتخاذها للقرارات المحاسبة ، وتجنبها سوف يؤدي إلى تشويه المعلومات المحاسبية. (لطيف، 2019 :786-787).

8.3.2: المحاسبة الإبداعية من المنظور الأخلاقي:

تثار التساؤلات عما إذا كان المحاسب يخترع الأرقام والبيانات المالية بقصد تضليل الآخرين فيما يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة أو أنه يقوم بذلك لحماية مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها. وأظهرت جميع التحليلات التي أجريت لتحديد طرق الانهيار التي حدثت، إلى أنه كان هناك خلل في اخلاقيات وممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق. من وجهة نظر الاكاديميين فقد قام العديد من الباحثين بتسليط الضوء على الآثار السلبية، لاعتماد الأساليب المحاسبية الإبداعية. على المستوى التشريعي والتنظيمي ، واهتمت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية بالطرق المحاسبية الإبداعية. وتم إصدار العديد من القوانين والقرارات لمكافحة الممارسات الإبداعية، منها تقرير عام 1992 في بريطانيا وقانون (Sarbanes-Oxley) عام 2002 في امريكا. كما حثَّت لجان إصدار المعايير المحاسبية على إعادة النظر في صحة وفعالية المعايير المحاسبية لمكافحة هذه الممارسات. وبالمقابل تعالت الأصوات التي تؤيد اساليب التأثير في البيانات المالية وخصوصاً في مرحلة إدارة الارباح وتمهيد الدخل ويعرف بالمنظور الإعلامي قد تتبع الإدارة تلك الأساليب لتوفير المعلومات المفيد عند إبرام العقود ووضعها في وضع تفاوضي أفضل ، حيث قد يكون هذا السلوك مرغوبًا لمواجهة إجراءات المنافسة في نفس الاتجاه ، ويمكن أن تؤدي إدارة الارباح إلى توفير المعلومات الداخلية للمساهمين و وبالتالي القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات وبشكل كبير. ايضا البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين بدلاً من الاعتماد على بديل واحد.

و بالرغم من أن هناك اختلافًا واضحًا في وجهات النظر حول نطاق الأساليب السلبية أو الإيجابية للتأثير على البيانات المالية ، وأن الرأيين لهما من يدافع عنهما وله حجته المؤثرة ووجهة نظره يقوم وأن كافة المداخل النظرية لعلم المحاسبة يلها جانب اخلاقي يقوم على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

- العدالـة: تعني أن يكون هناك اسس ومعايير عادلة للمعاملة بين جميع الاطراف.
- الصدق: وتعني الحقيقة.
- عدم التحيز: تعني إعداد القوائم والتقارير المحاسبية بطريقة تخدم كافة الأطراف المستخدمة للتقارير المالية دون تغلب فئة على حساب فئة اخرى.

إضافةً إلى ذلك يُنظر إلى المحاسبة الإبداعية على أنه سلوك مهني غير أخلاقي، أي أن المحاسب ينحرف عن متطلبات الثقة ويؤدي وظيفته بطريقة تنتهك الثقة التي يوليها مستخدمو البيانات الماليـة في تلك القوائم، كما هو الحال في حالة التلاعب، وتغيير السجلات ، والاختلاس ، وتسجيل العمليات الوهمية، أو حتى إلغاء أو حذف نتائج عمليات السجلات.

ويشير إلى أن استخدام معيار التعمد وما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي سلوك أو ممارسة من قبل الإدارة يتطلب معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويجب أن يكون قادرًا على التمييز والفصل بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة ، و يمكن أن تلجأ إلى التغيير في القواعد المحاسبية لتحقيق المزيد من المعلومات الملائمة أو استقرار ونمو الوحدة الاقتصادية، وقد تطمح الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح شخصية فتعتبر سلوك انتهازي وغير أخلاقي.

• ويؤكد أن افتراض المتعمد سواء كان ذلك بحسن نية أو بسوء نية ، يصعب الطعن فيه ويصعب تعريفه ، لأنه يصعب تحديد نيّت الإدارة بخصوص هذا الاتجاه ، ولاسيما تعتبر اغلب إجراءات الإدارة قانونية، وتتوافق مع المبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة في إطار سلطاتها ومسؤولياتها. ويمكن القول انه هناك خصائص عديد يجب أن يتسم به الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الابداعية ليكون مقبولاً من الناحية الاخلاقية وهي :(الأغا، 2011 :106-107).

1-أن يتوافق الأسلوب المستخدم مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2-ألا تحتاج الطريقة المستخدمة لتنفيذ عمليات وهمية مع أطراف اخرى.

3-أن تستمر المؤسسة في استخدام هذه الطريقة لمجموعة من الفترات المتتالية.

ويرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية بالإمكان اعتبارها سلوك غير أخلاقي بسبب انتهاكاتها الجسيمة التي ينتجها المحاسبون في مهنتهم لتحقيق أهداف وغايات محددة تفيد فئة معينة على حساب فئات أخرى من المستفيدين داخل وخارج المؤسسة. ويمكن أن تكون هذه الاستفادة قصيرة الاجل .

9.3.2: الاتجاهات الحديثة المستخدمة في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية

لا شك في أن التصدي للممارسات الإبداعية تعدّ من الامور الصعبة ، لذا يجب على المهتمين السعي لمعرفة التطورات التي تخص المحاسبة الإبداعية لكشف تلك الممارسات ومحاولة الحد منها. أن اهم الاتجاهات الحديثة المستخدمة في الكشف عن الممارسات الإبداعية كما يلي:

أ- تطوير ثقافة التحسين المستمر بين المهتمين ومستخدمي التقارير المالية والمستثمرين ، وتتم من خلال التثقيف الشخصي الذي يقوم به العديد من المستثمرين او المهتمين أو مستخدمي المعلومات والتقارير المالية لغرض تطوير مستواهم المحاسبي، أو من خلال الجهات المعنية او التي تهتم بشفافية وسلامة البيانات المالية وما يرد به من بيانات ومعلومات بغض النظر عما اذا كانت هذه الجهات حكومية أو كانت من القطاع الخاص.

ب- تُستخدم الإدارة المرئية لمراقبة ومتابعة الوضع المالي والتشغيلي بحيث يمكن للجميع على كيفية عمل العمليات المحاسبية حيث يتم عرض البيانات والمعلومات والتقارير المالية باستخدام طرق وأساليب مختلفة. مما يسهل العمليات لكشف التلاعب والتشوهات في هذه البيانات. وتتبنى المنظمات طريقة الإدارة المرئية لتبادل المعلومات بين مدققي الحسابات والمحاسبين وجميع الأطراف المعنية.

ت- تستخدم بطاقة الاداء لتخطيط وتقييم الأداء، فضلاً عن مقارنة المؤشرات المالية بين فترات متباعدة ومتقاربة لأغراض التقييم وبالتالي يمكن تسهيل المهمة للكشف عن الاختلافات والتباينات في التقارير المالية والمحاسبية. واكتشاف أي احتيال قد يحدث في العمليات المحاسبية. (عيسى، 2019 :27).

ث- تساهم لجان المراجعة في دور فعال للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية من خلال تنفيذ أنشطة معينة ، مثل تعزيز استقلالية المدقق في ممارسة مسؤولياته، وأن أهم انشطة لجان التدقيق هو فحص نظام الرقابة والتحقق من تقسيم العمل وفصل المسؤوليات بين الموظفين. بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن تضم لجنة التدقيق المستقلة دائمًا شخصًا ذا خبرة محاسبية قوية وخبرة تدقيق داخلي تمكنها من ضمان جودة أداء المدقق الداخلي وفحص التقارير المالية وضمان سلامتها وإعطاء صورة واقعية عن العمليات والوضع المالي للمنشأة وانها خالية من التحريفات الجوهرية.

أوصى قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 بتوسيع صلاحيات لجان التدقيق والرقابة على المدققين الخارجيين وأن تكون لجان التدقيق مسؤولة عن اختيار واستبدال المدققين والتصديق مسبقاً على اتعاب وخدمات تدقيق الحسابات والخدمات الأخرى وكذلك الرقابة على أداء المدققين الخارجيين وبموجب قانون Sarbanes-Oxley، فإن لجان التدقيق هي المسؤولة وحدها عن تعيين المدقق.

10.3.2: دور قانون SOX في الحد عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعدّ قانون Sarbanes-Oxley من أهم القوانين التي شرعها الكونغرس الامريكي عام (2002) من اجل حماية المستثمرين من إمكانية استخدام بعض الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية ويهدف إلى مجموعة من الإصلاحات الصارمة لتحسين الإقرار المالية لهذه الشركات وتجنب ظاهرة الاحتيال المحاسبي. وتم تشريع قانون (SOX) استجابة لسوء الممارسات المحاسبية عندما ادت هذه الاساليب إلى فقدان ثقة المستثمرين في التقارير المالية وذلك بسبب

الفضائح المالية التي حدثت في ذلك العام، مثل فضيحة إنرون، وورلدكوم وفضائح مالية أخرى، وطالبوا إلى إصلاح المعايير الرقابية.

حيث يركز القانون على ثلاث ركائز رئيسة ، وهي التدقيق و التقارير المالية وحوكمة الشركات، وفيما يتعلق بالتقارير المالية ، يتطلب القانون موافقة شخصية من المدير المالي ورئيس الإدارة التنفيذية على دقة المعلومات المالية للشركات وكذلك صلب القانون من ((SEC لجنة الأوراق المالية والبورصات مراجعة البيانات المالية كل ثلاث سنوات. بالإضافة إلى ذلك، طلب القانون على زيادة مستوى الإفصاح عن الالتزامات التعاقدية وبنود الميزانية والأعمال بين مبادئ أصحاب المصلحة والإدارة. والإفصاح الفوري فوري للتغييرات الرئيسة في ظروف الشركات ووضعها المالي.

وتعرف التقارير المالية: بأنها أداة لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الجهات المهتمة بأعمال المنشأة . وللتقارير المالية خصائص تميزها عن غيرها حيث يمكن تلخيصها بما يأتي:

1. الملائمة: وتعني الملائمة بأن المعلومات المالية الواردة في التقارير المالية يجب أن تكون مصممة لاحتياجات صانعي القرار وفي الوقت المناسب عن طريق إحداث فرق في اتخاذ القرار بحيث تسهل هذه المعلومات التنبؤ في الحاضر والمستقبل وتصحيح توقعات الماضي.

2. القابلية للفهم: ويعني أن البيانات المالية يجب أن تكون ومفهومة وواضحة وخالية من الغموض لتحقيق الأهداف المرجوة من ذلك. (مزهر، كاظم، 2019 :187-188).

3. التمثيل الصادق: يجب أن تتصف المعلومات المالية بالثقة والصدق والدقة في التعبير عن الظواهر والعمليات والأحداث المالية ، ويجب أن تتصف المعلومات المالية بإمكانية الاعتماد عليه بالحياد، حيث عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي الثقة بأنه مدى توفر درجة معتدلة من الأمان في التقارير المالية والتأكد من أن هذه المعلومات قد تم إعدادها وفقًا للأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة ، وأنه تم إعداد هذه المعلومات بشكل جيد ، اما بخصوص مجلس معايير المحاسبة الدولية عرفت الثقة أنها معلومات تفيد مستخدميها والتي يمكن الاعتماد عليها وخالية من الأخطاء الجوهرية. (فطر، 2018 :41).

ففي دراسة قام بها (الدوغجي، آخرون) حيث اوضحوا فيها أن لقانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes-Oxley) دوراً مهماً من خلال زيادة كفاءة مهنة المراجعة الخارجية، وتوصلوا إلى العديد من النتائج ، كان أهمها أنه كان لقانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes-Oxley) دورفي تفعَيل الرقابة على مكاتب المراجعة ومنعهم من التواطؤ مع إدارات الشركات، وتقليل المخاطر عندما لم يتم اكتشاف حالات التزوير والغش في الوقت المناسب، وبالتالي الحد من حالات وحجم الاحتيالات المالية. (الدوغجي، سيد علي، 2011 :1-34).

لهذا فإن قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes-Oxley) (SOX) هدفه هو استعادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، من خلال ضمان شفافية ومصداقية التقارير المالية للشركات وكذلك من خلال ضمان الإفصاح الكامل والدقيق وفي الوقت المناسب عن التقارير المالية. (مزهر، كاظم، 2019 :189).

ويرى الباحث من خلال ما سبق أن لقانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes-Oxley) دور في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4.2: دور الرقابة الداخلية في الحد من الممارسات الإبداعية

1.4.2: دور التدقيق الداخلي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

1.1.4.2: المقدمة

يعدّ التدقيق الداخلي من العوامل المهمة التي تساعد المؤسسة سواء كانت مؤسسة هادفة إلى الربح أو هادفة إلى للربح على زيادة أدائها، المدقق الداخلي يعطي مجلس الادارة التركيز على السياسة التي تتبناها المؤسسة، وكذلك حسن إدارة المؤسسات التي تعتبر الحفاظ على أموال المؤسسة وتحقيق استخدامها بكفاءة من خلال التدقيق الداخلية وكذلك من الامور المهمة التي تعتمد عليها استمرارية ونمو أي مؤسسة وظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي لغرض اكتشاف الأخطاء والاحتيال والتلاعب.

كما وتعدّ التدقيق الداخلي من أهم طرق الرقابة الداخلية، وإن التدقيق الداخلي في المؤسسة تعني تأكيد فعالية الرقابة الداخلية، والمدقق الخارجي ودرجة اعتماده على وظيفة المدقق الداخلي ونتائج تقييم المدقق الخارجي لفاعلية نشاط التدقيق الداخلي. (سالم، 2012 :19).

2.1.4.2: مفهوم التدقيق الداخلي

هناك العديد من التعريفات للتدقيق الداخلي حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي مرت بتطورات عدة وسنقوم بعرض أهم التعريفات .

عرفت الجمعية الأمريكية للمدققين الداخليين التدقيق الداخلي "بأنها وظيفة تقييم مستقلة يتم إجراؤها داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة المختلفة بهدف أساسي وهو خدمة الإدارة". (العمراوي، 2016/2017 :11).

اما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد عرف التدقيق الداخلي بأنه فعالية التقييم القائم داخل المنظمة بهدف خدماتها ومن وظائفها تقييم واختبار ومراقبة مدى كفاية وفعالية النظام المحاسبي والضبط الداخلي. (سالم، 2012 :23).

بينما عرف (محسن، الياسري) التدقيق الداخلي بأنها عبارة عن مجموعة من نظم أو جوانب النشاط المستقل داخل المنظمة التي أنشأتها الإدارة لاستخدامها بشكل دائم لتدقيق العمليات من أجل ضمان دقة البيانات المحاسبة، وضمان كفاية الاحتياطيات لحماية موجودات وممتلكات المؤسسات والتأكد من اتباع الموظفين للإجراءات والسياسات الإدارية الموضوعة للموظفين وقياس صلاحية هذه الإجراءات والسياسات وغيرهم من الوسائل الرقابة ، واقتراح التحسينات التي يجب إدخالها حتى تحقق المؤسسة كفاءة إنتاجية قصوى مع مراعاة القدرات المتاحة. (محسن، الياسري، 2019 :158).

ويرى الباحث وبالاستناد الى التعريفات المذكورة أعلاه أن التدقيق الداخلي مجال أوسع من مجرد تدقيق محاسبي ومالي، لكنه يشمل مجالات إدارية وتشغيلية كتقييم للسياسات والإجراءات واقترح الوسائل المناسبة لتطويرها وان يلتزم بها الموظفون وحسن استخدام الموارد والكفاءة.

3.1.4.2: اهمية التدقيق الداخلي

(الطويل، 2009 :32-33).

تتعدد أهمية التدقيق الداخلي من كونها وسيلة وليس غاية ، وهي تهدف إلى خدمة عدة فئات تستخدم وتعتمد على البيانات المالية المدققة لاتخاذ القرارات وتطوير سياساتها.

ولقد بينت لجنة الاتحاد الدولي عند إصدار المعايير سنة 2002، أن أهمية التدقيق تكون فيما يلي:

أ- يساهم مدققوا الحسابات المستقلون في الحفاظ على سلامة البيانات المالية المقدمة للمؤسسة المالية، كدعم للقروض وللمساهمين من أجل الحصول على رأس المال.

ب- يساهم خبراء الضرائب في توفير الكفاءة والثقة في التنفيذ العادل للنظام الضريبي.

ت- يعمل المدراء الماليين في أقسام مالية مختلفة في المؤسسات ويساهمون في استقلالية موارد المؤسسة بفعالية وكفاءة.

ث- يساعد على وضع القرارات الأولية السليمة.

4.1.4.2: أهداف التدقيق الداخلي

الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة الإدارة في تحمل المسؤولية وذلك من خلال: (عادل، 2014/2015 :5).

أ- تحديد كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة: تساهم الإدارة بالتنظيم والتخطيط وكذلك الإشراف على تقديم تأكيد معقول بأن الأهداف والغايات سيتم تحقيقها.

ب- حماية الموجودات: يشدد المدقق الداخلي على البحث عن الخسائر الناجمة عن السرقات والحرائق والسلوك والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة .

ت- قابلية المعلومات للاعتماد عليها: من الضروري أن تكون البيانات المالية والبيانات التشغيلية المقدمة للإدارة مفيدة وكاملة ودقيقة ، ويجب توفيرها في الوقت المناسب حتى تتمكن الإدارة من الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المناسبة.

ث- الوصول إلى الغايات و الأهداف: يتم تحديد الإجراءات الرقابية الغايات و الأهداف من قبل الإدارة ويحدد المدقق الداخلي ما إذا كانت متسقة مع أهداف المؤسسة، الإدارة العليا مسؤولة عن تحديد الأهداف ويجب على المدقق الداخلي التأكد من تنفيذ البرامج والعمليات كما مخطط لها.

ج-الالتزام بالإجراءات والسياسات الموضوعية: يتأكد المدقق الداخلي من أن موظفي المؤسسة يؤدون ما يجب عليهم القيام به فيما يتعلق بالامتثال للسياسات والخطط والإجراءات والتعليمات ، وفي حالة عدم الامتثال لذلك ، يجب على المدقق تحديد أسباب ذلك.

5.1.4.2: اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

(عادل، 2014/2015 :14-16).

تعد الالتزامات الأخلاقية هي واحدة من أهم الركائز التي يجب أن تكون متاحة في جميع المهن بشكل عام ، ولاسيما في المهن التي تعتمد على الحكم الشخصي ، بما في ذلك مهنة التدقيق الداخلي، وبما أن المدقق تابع للمنشأة، فإنه يواجه الضغوطات من قبل المدراء لإخفاء بعض التلاعبات التي يتم ممارستها من قبل الإدارة، ولكن التزام المدققين بأخلاقيات المهنة يجبرهم على اكتشاف كل التلاعبات التي تمارس لتحقيق أعلى مستويات الأداء.

ووضح معهد المدققين الداخليين المبادئ الأخلاقية ، وقسم الميثاق الأخلاقي إلى عنصرين رئيسين وهما:

- المبادئ المرتبطة بمهنة التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- قواعد السلوك التي تحدد معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين وتساعد على شرح المبادئ في التطبيق العملي المعدة للسلوك الأخلاقي للمدقق الداخلي.

وكل مبدأ يتضمن سلسلة من القواعد السلوكية وكما يأتي:-

أ- مبدأ النزاهة: وتتضمن القواعد السلوكي الآتية:-

- على المدقق الداخلي أداء عمله بأمانة ومسؤولية وحذر.
- على المدقق الداخلي أن يحافظ على القانون ويتوقع اكتشاف أي فعل بوساطة القانون والمهنة.
- على المدقق الداخلي أن يحترم ويساهم في تحقيق الأهداف الشرعية للمؤسسة التي يعمل فيها.

- على المدقق الداخلي أن لا يشارك في أي نشاط غير معروف او غير قانوني أو معيب لمهنة التدقيق الداخلي وللمؤسسة التي يعمل فيها.

ب- مبدأ الموضوعية: وتتضمن القواعد السلوكي الآتية:-

- على المدقق الداخلي أن لا يقبل بأي شيء قد يودي إلى ضعف حكمهم المهني.
- على المدقق الداخلي أن لا يشارك بأي نشاط او علاقة قد تودي إلى ضعف حكمهم المهني.
- على المدقق الداخلي الإفصاح عن الحقائق التي عرفها في أثناء أداء واجبه والتي لم يفصح عنها قد تؤدي إلى تشويه تقاريره عن الأنشطة التي يدققها.

ت- مبدأ السرية: وتتضمن القواعد السلوكي الآتية:-

- يجب أن يكون المدقق الداخلي أميناً في استخدام وحماية المعلومات التي يتم الحصول عليها في اثناء أداء مهمته.
- على المدقق الداخلي أن لا يستخدم المعلومات لأي غرض شخصي أو بأي طريقة تخالف القانون والأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعمل فيها.

ث- مبدأ الكفاية المهنية: وتتضمن القواعد السلوكية الآتية:-

- على المدقق الداخلي أن يؤدي فقط الخدمات بالخبرة والمعرفة والمهارة الضرورية.
- على المدقق الداخلي أن يحسن باستمرار جودة خدماته وكفاءته وفاعليته.
- على المدقق الداخلي أن يؤدي خدمات التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي.

6.1.4.2: مسؤولية التدقيق الداخلي في اكتشاف الاحتيال والغش

(العمراوي، 2016/2017 :30-31).

لقد بيَّنَ المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) أن التدقيق الداخلي يهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المعلومات المالية خالية من تحريفات مقصودة أو غير مقصودة وأن التأكيد المعقول هو مصطلح يتعلق بأن أدلة الإثبات والقرائن في التدقيق تساعد المدقق بالاستنتاج بأنه لا يوجد تحريف مقصود أو غير مقصود في التقارير المالية، ومع ذلك فإن هناك قصوراً ومحددات ملازمة للتدقيق تؤثر في قدرة المدقق على اكتشاف تحريفات جوهرية متعمدة، لذلك ينشأ خطراً لا يمكن تجنبه وهو أن تبقى بعض العناصر المهمة التي تم تضمينها في البيانات المالية بشكل خاطئ غير مكتشف.

وتعدّ مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال والغش من أكثر الامور إثارة للجدل في أدبيات التدقيق.

بينما يقوم المدقق الداخلي بتقييم وفحص البيانات المالية المختلفة للشركة ، بالإضافة إلى التحقق من سلامتها وصدقها، فإنه يعكس في الواقع وضعها المالي الحقيقي، ويعمل على تقييم مدى تطبيقها المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة، ولتحقيق اهدافها وأهداف المستفيدة وباعتباره طرف مستقل، فمن الضروري إبلاغ الأطراف المعنية في البيانات المالية لحظة اكتشاف خطأ أو عملية احتيال في البيانات المالية.

و تقع مسؤولية منع الاحتيال والغش على إدارة المنشأة والمدقق الداخلي يتقوم بمراجعة وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات التي تطبقها الإدارة لمنع الاحتيال ، ويجب أن يكون للمدقق الداخلي الفهم الكافي بطرق واحتمالات الاحتيال والغش، ليستطيع تحديد مواضع الاحتيال والغش.

2.4.2: دور المدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وإطار مسؤولياته:

1.2.4.2: المقدمة

نشأت مهنة التدقيق وتطورت بسبب الحاجة المتزايدة للخدمات التي تقدمها، وبشكل عام تهدف إلى التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية ونطاق تمثيلها للوضع المالي للمنشأة من خلال إبداء رأي فني محايد من قبل شخص مستقل ومؤهل. (جلابي، 2017/2018 :2).

ولقد حضت مهنة تدقيق الحسابات اهتمامًا كبيرًا في اواسط مستخدمي البيانات المالية والباحثين، لأنه أحد الموضوعات التي تعيرها الجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم أهمية خاصة ، بسبب حساسية تقاريرها على تقارير مستخدمين القوائم المالية وكونها وسيلة للمراقبة.

تعتبر التدقيق هي عملية منتظمة للحصول على أدلة تشير إلى الأحداث الاقتصادية للمؤسسة واستخدام طريقة منهجية واستخدام الأدوات للتوصل إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة للوضع المالي الحقيقي لها. (بو عروج، 2015/2016 :1).

2.2.4.2: مفهوم التدقيق الخارجي

هناك العديد من التعريفات للتدقيق الخارجي تعريفات إلا أن جميعها تتطابق في المضمون والأهداف التي تسعى لتحقيقها.

إذ عرَّف الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) التدقيق الداخل بأنه عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة الموضوعية لإثبات المعاملات المالية ونتائجها من أجل التحقق من توافق هذه المعاملات ونتائجها مع التقارير المخصصة لها، ثم توصيل النتائج التي تحققت إلى الاطراف المهتمة بالبيانات المالية التي تنشرها الوحدة محل التدقيق. (جلابي، 2017/2018 :4).

كما وعرف (بو عروج) التدقيق الخارجي بأنه فحص انتقادي محايد لدفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها من قبل شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى اتعاباً لنوع الفحص المطلوب منه،

بهدف إبداء رأي فني محايد عن عدالة وصدق التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة. (بو عروج، 2015/2016 :5).

بينما عرف (عبدالهادي) التدقيق الخارجي بأنه يتضمن ذلك إبداء رأي مهني محايد حول عدالة المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية وحول نتائج الأعمال للسنة المالية، ويتضح بأن القائم بالتدقيق الخارجي هو شخص محايد مهني مستقل عن الإدارة والجهة الخاضعة للتدقيق. (عبدالهادي، 2017 :283).

اما (سارة) فعرفت التدقيق الداخلي بأنه عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بهدف إبداء الرأي المهني حول جميع البيانات المالية التي تخص مؤسسة معينة مع توصيل النتائج إلى المستخدمين المهتمين. (سارة، 2019 :58).

اما بالنسبة لـ (ALBRIFKANI) فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه ينظر إلى التدقيق الخارجي كدليل محاسبي وتقويمي للبيانات ولتحديد والإبلاغ عن درجة التوافق بين المعلومات والمعايير الموضوعة ، يجب أن يقوم بها شخص مختص ومستقل (ALBRIFKANI, 2018 :7-8).

ويرى الباحث وبالاستناد إلى التعاريف أعلاه بأن التدقيق الخارجي هي عملية منظمة يقودها شخص مستقل عن المؤسسة، الهدف منه إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة البيانات المالية وفقًا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة، لخدمة الأطراف المعنية في المؤسسة محل التدقيق.

3.2.4.2: اهمية التدقيق الخارجي

يعدّ التدقيق الخارجي مهماً بالنسبة لأصحاب الأموال والمستثمرين باعتباره وسيط بين المؤسسة ومستخدمي قوائمها، حيث تزداد أهمية ارتباط سلامة التدقيق الخارجي مع عملية اتخاذ القرار، وتختلف أهمية التدقيق الخارجي بحسب مستخدمي البيانات المالية على النحو الآتي: (جلابي، 2017/2018 :9-10).

أ- إدارة المؤسسة: تتجه إدارة المؤسسة إلى التأكد من أن الأهداف الموضوعة قد تم تحقيقها والتأكد من أن نظام التدقيق الدوري للحسابات المقدمة هي بيانات ومعلومات صادقة يمكن استخدامها كأساس لاتخاذ قرارات الإدارة.

ب- المساهمين وملاك المؤسسة: يتركز اهتمام الإدارة على نتائج التدقيق من أجل ضمان القدرة على تسيير المسؤولين.

ت- الدائنون والموردون: إن سلامة الوضع المالي توفر الثقة المطلوبة في المعاملات التي تتم بين المؤسسة وعملائها، حيث يمكنها الحصول على رأي المدقق في البيانات المالية والوضع

المالي، وتعد درجة السيولة والربحية ذات أهمية قصوى بالنسبة لهم، وبالتالي تعتبر كأساس للتقرير عن سلامة الوضع المالي واتجاهها.

ث- المستثمرون: يلعب التدقيق دورًا مهمًا للمستثمرين لأنها تشكل ضمانًا أساسيًا لطالب القرض وتدخلًا في حالة وجود صعوبات أو إفلاس مالي أو في حالات الاستثمار الإضافي.

ج-الهيئات الحكومية: تضع الهيئات الحكومية سياسة التخطيط الضريبي والمراقبة بناءً على التقرير الذي يعده المدقق لحماية المؤسسات وخاصة المؤسسات العمومية من خلال توفير نظام رقابي سليم.

ح-إدارة الضرائب: الامتثال للنصوص القانونية والتشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام تسمح الحصول على الثقة والمصداقية في الحسابات مع إدارة الضرائب، وكذلك تحديد الأساس الضريبي وإعطاء المصداقية للتصريحات الضريبية.

4.2.4.2: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق العديد من الأهداف، حيث تم تقسيم أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف رئيسة وأهداف فرعية، وكما يأتي: (سارة، 2019 :62).

أ- الأهداف الرئيسة: وتتمثل الأهداف الرئيسة للتدقيق الداخلي بالآتي:

- تزويد إدارة الشركة بمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، من خلال التوصيات التي قدمها المدقق في تقريره لتحسين أداء هذا النظام.
- تزويد مستخدمي القوائم المالية من الدائنين والدوائر الحكومية المعنية والبنوك والمستثمرين بالمعلومات المالية الموثوقة، لاتخاذ القرارات المناسبة.

ب- الأهداف الفرعية: وتتمثل الأهداف الفرعية للتدقيق الداخلي بالآتي:

- التحقق من الوجود: بمعنى أن الموجودات والمطلوبات موجودة فعلاً في تاريخ محدد.
- التحقق من الاكتمال: بمعنى أن جميع الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات ولا توجد عملية غير مسجلة.
- التحقق من الملكية: بمعنى أن جميع الممتلكات والموجودات مملوكة للمنشأة في تاريخ معين، وأن الالتزامات أو المطلوبات تمثل التزاماً حقيقياً على المنشأة في تاريخ معين.
- التحقق من التقييم: يعني أنه قد تم تقييم وقيد الموجودات والمطلوبات بقيمتها الملائمة.
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: بمعنى أنه تم الإفصاح عن جميع بنود القوائم المالية وعرضها بصورة سليمة. وطبقاً للمتطلبات المهنية والقانونية ذات الصلة.

• التحقق من صحة وشرعية العمليات المالية: بمعنى أنه تم احتساب جميع الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات بدقة واعتمادها من قبل السلطة المختصة قانونًا وفقًا لمتطلبات القوانين والقواعد واللوائح المعمول بها. وأن الهدف الرئيس من عملية التدقيق الخارجي هو التعبير أو إبداء الرأي الفني المحايد حول درجة عدالة الكشوفات المالية لنتيجة الأعمال والوضع المالي، وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا.

بينما حدد (ALBRIFKANI) أهداف التدقيق الخارجي على النحو الآتي:

• للحصول على تأكيدات معقولة إذا كانت البيانات المالية جميعها خالية من التصرفات غير القانونية، سواء كان ذلك بسبب الغش أو الاحتيال، ويمكن لمدقق الحسابات إبداء رأي حول ما البيانات المالية إذا كانت قد تم إعدادها من الجانب المادي وفقًا للبيانات المالية المعمول بها.

• إعداد التقارير المالية بحسب ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية وفقاً لنتائج مدقق الحسابات. (مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية). (ALBRIFKANI, 2018 :7-8).

5.2.4.2: مسؤولية التدقيق الخارجي في اكتشاف الاحتيال والغش

أن مهنة التدقيق الخارجي نشأت تلبية أو استجابةً للحاجة إلى تدقيق حيادي لتلك المعلومات ، ولكي يتم تقديم الخدمة يسعى المدقق الخارجي على نحو حيادي وموضوعي لجمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم موضوع التدقيق، ويمكن أن تكون هذه الأدلة تتمثل في المعلومات والبيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر والحسابات والمستندات الداعمة والمصادقات، ثم مقارنة هذه المزاعم والمعلومات بالمعايير المنصوص عليها، بما فيها المعايير المحاسبية أو الأسس المحاسبية المتفق عليها، على اساس أن هذه المعلومات والمزاعم الواردة في القوائم المالية لا تحتوي على أية ممارسة من الممارسات المحاسبية الإبداعية، وقد تم عرضها بصدق وبعدالة، ويوفر تقرير المدقق أداة للتواصل مع مستخدمي هذه المعلومات، بما يفيد مدى الاعتماد عليها ومدى مصداقيتها.

على هذا الأساس، فإن المسؤولية الرئيسة للمدقق الخارجي هو توضيح رأيه في التقرير للفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد تم عرضها بشكل عادل وصادق أم لا ، ودون حدوث أي تحريفات. أو تجاوزات وانه لا يتضمن أي ممارسة من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

تلعب عملية التدقيق الخارجي دورًا مهمًا في زيادة مستوى الكفاءة في أسواق المال، عن طريق فحص البيانات المالية التي يتم إعدادها ونشرها من قبل الشركات ، إما أثناء إصدار الأوراق المالية و عرضها للبيع في اكتتاب خاص او عام، أو من خلال تداولها في البورصة، كما يجب

أن تتوفر في هذه البيانات المالية معلومات صحيحة وكافية للمستثمرين لاتخاذ قرارات الاستثمار في الوقت المناسب على اساس موضوعي بعيداً من المضاربات والشائعات.

اثير مؤخراً كثير من الجدل في أسواق المال الرئيسة حول درجة الفاعلية المهنية للتدقيق الخارجي في القيام بدوره في هذا المجال، وبعد الكشف عن سلسلة من الفضائح المالية في بعض الشركات الولايات المتحدة الأمريكية العملاقة. ووجهت اصابع الاتهام إلى المحاسبين والمدققين الخارجيين والمسؤولين عن إدارات هذه الشركات وشمل ذلك واحدة من أكبر شركات المحاسبة والتدقيق والخدمات الاستشارية في العالم وهي شركة آرثر اندرسون (Arthur Anderson). (بو عروج، 2015/2016 :67-68).

حيث أشار معيار التدقيق الدولي (ISA) رقم (240) المعاد صياغتها والمعمول به من 15/12/2009 . تقع المسؤولية الرئيسة عن اكتشاف ومنع الاحتيال والأخطاء على إدارة المؤسسة وجميع المسؤولين عن الرقابة، وأوضح أيضا أن مسؤولية المدقق عن كشف الغش والاحتيال يمكن حصرها في التالي:

1. مسؤولية المدقق هي تحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من التحريف المادي ، وفي حالة التحريف المادي ، يجب على المدقق أن يطلب من العميل تصحيحها ، وإذا لم يكن هناك استجابة لإجراء التصحيح، يقوم المدقق بإصدار تقريراً متحفظاً أو سلبياً، وبالتالي تقتصر مسؤولية المدقق على تقصيره في كشف التحريفات المادية الناتجة عن عمليات والاحتيال والغش عند أداء مهمة التدقيق وتجاهله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة لتحديد التحريفات.

2. كما أنه يجب على المدقق أيضًا تخطيط وإجراء التدقيق وفقًا للمعايير الدولية ، واتخاذ الاحتياطات المهنية اللازمة، واتخاذ موقف الشك المهني بما يقوم به من إجراءات، و يجب وضع برنامج تدقيق شامل واتخاذ إجراءات إضافية في حال توقع المدقق وجود تحريفات مادية في الدفاتر، بحيث يساعده في الحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية جميعها خالية تمامًا من الاخطاء الجوهرية التي قد تنشأ بسبب عمليات الاحتيال.

3. يقع على عاتق المدقق مسؤولية إبلاغ إدارة المنشأة عندما يكتشف أي تحريف مادي ناتج عن الاحتيال أو غش او اشتباه بوجود تصرف غير قانوني، السطر أ أو السلوك غير القانوني ، والمناقشة معهم حول طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق اللازمة. بخصوص هذا التحريف. (جلابي، 2017/2018 :39-40).

4. يجب أن يحافظ المدقق على سرية المعلومات المتعلقة بالعميل ، لا يسمح بشكل عام للإبلاغ عن الاحتيال لطرف آخر خارج شركة العميل، إذ تختلف المسؤولية القانونية للمدقق من بلد إلى آخر، وفي ظروف معينة ممكن تجاوز واجب السرية بموجب القانون أو التشريع أو المحاكم،

كما هو الحال في بعض البلدان ، فإن المدقق الذي يعمل في مؤسسة مالية عليه التزام قانوني بالإبلاغ عن الأعمال الاحتيالية إلى السلطات الرقابية.

5. عندما يستنتج المدقق أنه لا يمكن إتمام عملية التدقيق بسبب الغش أو الاشتباه في وجود الغش فيجب على المدقق:-

أ- يضع في الاعتبار المسؤوليات المهنية والقانونية التي قد تنطبق في مثل هذه الظروف حتى إذا كان هناك مطلب في تقديم التقارير الشخص الذين اصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق، أو في بعض الحالات الى السلطة التنظيمية.

ب- دراسة امكانية انسحابه من تنفيذ العملية.

ت- في حال انسحاب المدقق من اداء العملية يجب عليه:

- مناقشة الانسحاب من اداء العملية وأسباب انسحابه من المستوى الإداري.
- تحديد هل هناك التزام مهني أو قانوني بتقديم تقرير الى الشخص (الأشخاص) الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق، أو احياناً إلى سلطة التنظيمية عن انسحاب مدقق الحسابات من العملية واسبابه.

6. أن يحصل المدقق على إقرارات من الإدارة على أنها.

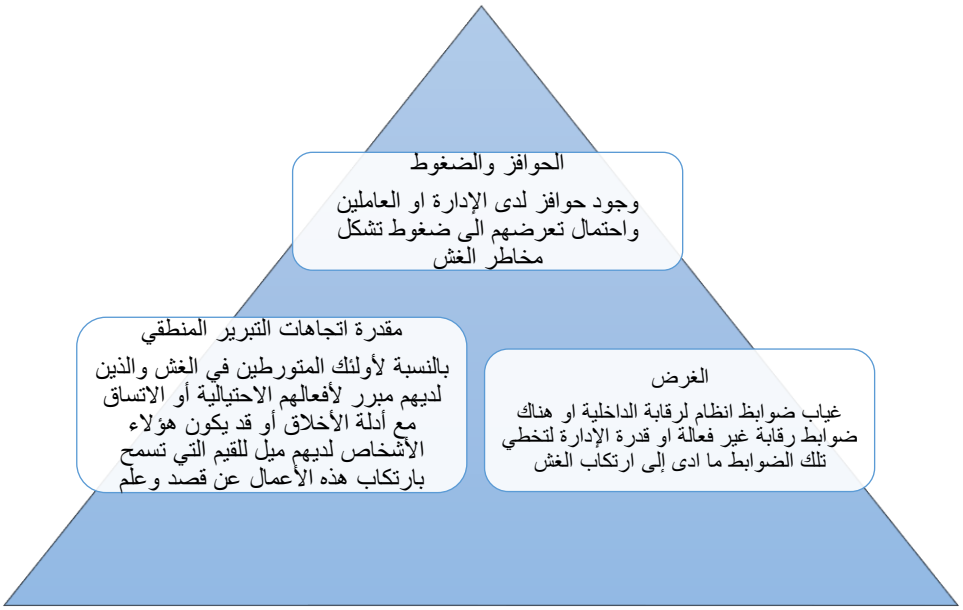
- تعترف بمسؤوليتها في تصميم وتنفيذ ضوابط نظام الرقابة الداخلية لمنع وكشف الاحتيال والغش.
- افصحت للمدققين عن نتائج تقييمهم لمخاطر أن البيانات المالية قد تكون فيها تحريف مادي بسبب الغش والاحتيال.
- افصاح المدقق بأي ادعاء بالاحتيال يشتبه في أنه يؤثر في البيانات المالية للشركة ، والتي أثارها الموظفون والمحللين واخرون.
- تبين للمدقق عن معرفتها بتأثير الغش في المنشأة التي تتضمن الإدارة والعاملون الذين دور مهم في الرقابة الداخلية واي عمل يكون للغش والاحتيال فيها تأثيراً مادياً في البيانات المالية. (الحلبي، 2009 :58-59).

وفقًا للمعيار الأمريكي (SAS) رقم (99)، فإن التغييرات الرئيسة المرتبطة بتطوير دور ومسؤولية المدقق عن الغش والاحتيال تتمثل فيما يأتي: (لطفي، 2013 :297-298).

- العصف الذهني لفريق التدقيق: تمثل جلسة العصف الذهني مناقشة مفتوحة بين أعضاء فريق التدقيق، بمساعدة بعض المتخصصين في الصناعة أو غيرهم إذا لزم الأمر، من اجل تبادل الافكار والخبرات.
- يجب على مدقق الحسابات أن يدرس كيفية ارتكاب الغش وكيف يمكن اكتشافه.

- يجب مراعاة الفرص والحوافز والتبرير الخاص بالغش.
- مراجعة القيود اليومية التي تتسم بالأهمية.
- استخدام نظم معلومات الكترونية متطورة للكشف عن الطرق الحديثة لاكتشاف الغش والاحتيال.
- الاعتراف باحتمالية وجود تواطؤ بين افراد الطرف الثالث والإدارة.
- استبعاد إمكانية التنبؤ بإجراءات التدقيق.
- ربط الإجراءات التحليلية بالبيانات التشغيلية أو الصناعية للتأكد من وجود شك مهني، وابرز ما جاء به المعيار في دراسة العوامل التي قد تشير إلى مخاطر الاحتيال والغش وتربطها بالمواقف الثلاثة لمثلث الغش.

رسم توضيحي 17: مثلث الغش



المصدر :(جلابي، 2018/2017: 41).

الفصل الثالث

الجانب الميداني

بعد استيفاء الجزء الاول من الدراسة المتمثل بالجانب النظري، والذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) وبعض مفاهيم نظام الرقابة الداخلية وكذلك المحاسبة الإبداعية، إبراز الدور الذي يلعبه قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممـارسات المحاسبة الإبداعية، وكان لابد من عرض الجانب النظري على عينة من المهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأكاديميين في محافظة دهوك، وذلك لتقصي وجهات نظرهم حول دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة، من خلال توزيع استمارة استبانة يمكن من خلاله الإجابة على الفرضيات الموضوعة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي IBM SPSS Statistics (20)، إذ تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، إذ يتناول المبحث الأول تحليل خصائص مجتمع الدراسة وعينته، بينما يتناول المبحث الثاني تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

1.3: تحليل خصائص مجتمع الدراسة وعينته

يتناول هذا المبحث تحديد عينة الدراسة، الهدف منه إعطاء وصف مفصل عن عينة الدراسة ويتم من خلال:

1.1.3: تحديد عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة بعينة مختارة من المهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والاكاديميين في محافظة دهوك.

إذ تم توزيع (93) استمارة استبيان على عينة عشوائية تمكن الباحث من استرداد (81) استمارة منها أي ما يعادل (87%) من مجموع الاستمارات الموزعة، وتم إهمال قسم من تلك

الاستمارات بسبب عدم اكتمال إجابات المبحوثين عليها وهي (6) استمارات، وان الاستمارات الصالحة للتحليل بلغت (75) استمارة،

2.1.3: وصف افراد عينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة المتمثلة بمكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والأفراد المعنيين بالإجابة على اسئلة استمارة الاستبانة وهم (مديرو الحسابات، والمحاسبون، ومديرو التدقيق، والمدققون، منظمو الحسابات، ومراقبو الحسابات، والأكاديميون)، والهدف من وصف عينة الدراسة هو توضيح خصائص مهمة لأفراد عينة الدراسة من خلال ما تضمنته استمارة الاستبانة في الجزء الأول منها وهي مجموعة من المعلومات العامة المتعلقة بأفراد العينة، ومنها المؤهل العلمي والتخصص العلمي والوظيفة لأفراد عينة الدراسة فضلاً عن سنوات الخبرة في مجال العمل، ويمكن وصف تلك المعلومات بالاتي:

1.2.1.3: المؤهل العلمي

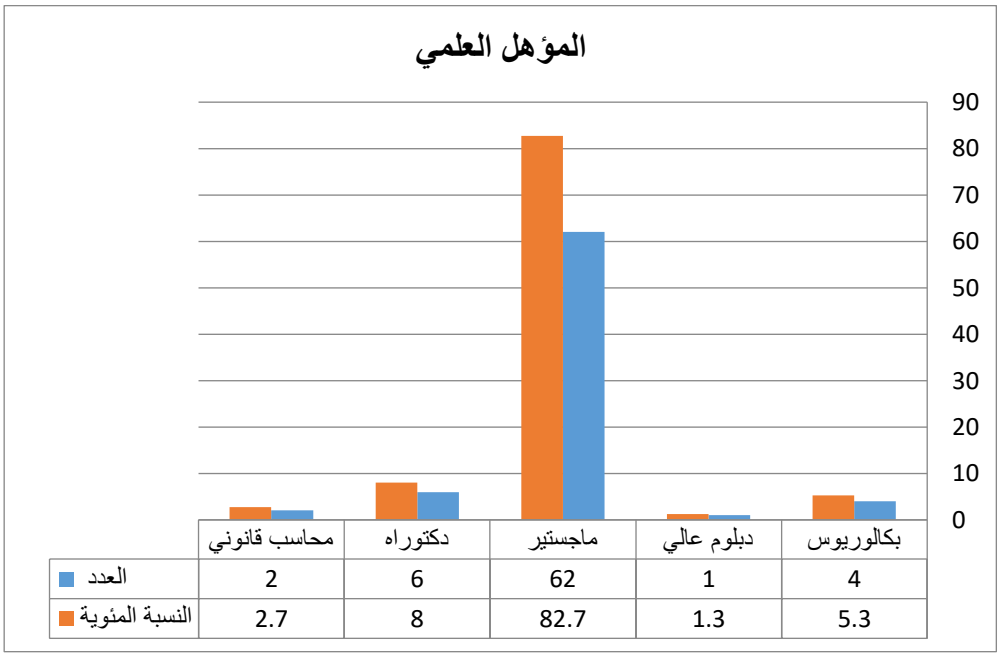
يبين الجدول رقم (4) توزيع افراد العينة المعنيين بالإجابة بحسب المؤهل العلمي، ويلاحظ أن اعلى نسبة كانت من حملة شهادة الماجستير، تمثلت بنسبة (82.7%) من الافراد وتلتها نسبة (8%) من حملة شهادة الدكتوراه وهذا يعني أن غالبية المجيبين على الاسئلة وبنسبة عالية هم من حملة الشهادات العليا وكالاتي:

جدول 4: توزيع الافراد بحسب المؤهل العلمي

ت	المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	دبلوم	—	—
2	بكالوريوس	4	%5.3
3	دبلوم عالي	1	%1.3
4	ماجستير	62	%82.7
5	دكتوراه	6	%8
6	محاسب قانوني	2	%2.7
المجموع		75	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

رسم توضيحي 18: توزيع الافراد بحسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

2.2.1.3: التخصص العلمي

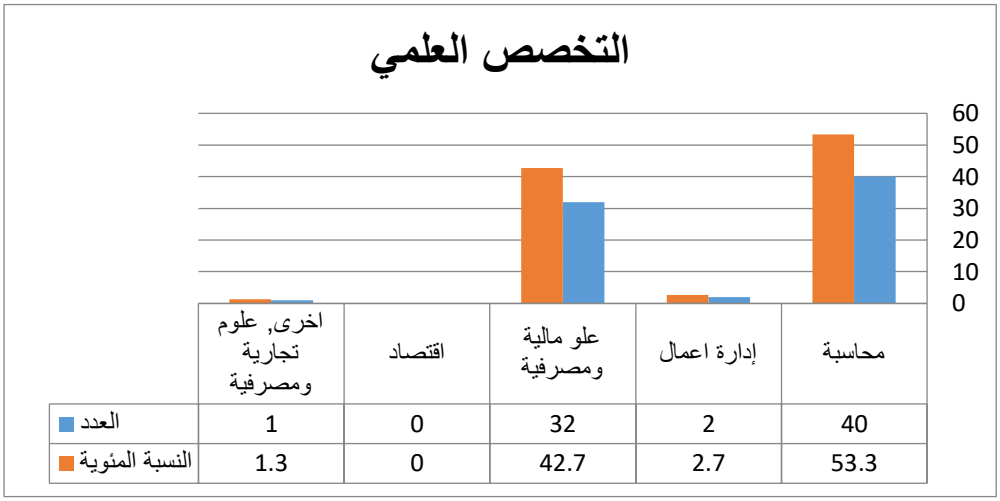
يبين الجدول رقم (5) توزيع افراد العينة المعنيين بالإجابة بحسب التخصص العلمي، ويلاحظ أن اعلى نسبة كانت من تخصص المحاسبة، حيث تمثلت بنسبة (53.3%) من الافراد وتلتها نسبة (42.7%) من تخصص العلوم المالية والمصرفية وهذا يعني أن غالبية المجيبين على الاسئلة وبنسبة عالية هم من تخصص المحاسبة وعلوم المالية والمصرفية وكالاتي:

جدول 5: توزيع الافراد بحسب التخصص العلمي

ت	التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	محاسبة	40	%53.3
2	إدارة اعمال	2	%2.7
3	علو مالية ومصرفية	32	%42.7
4	اقتصاد	—	—
5	اخرى, علوم تجارية ومصرفية	1	%1.3
	المجموع	75	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

رسم توضيحي 19: توزيع الافراد بحسب التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

3.2.1.3: الوظيفة

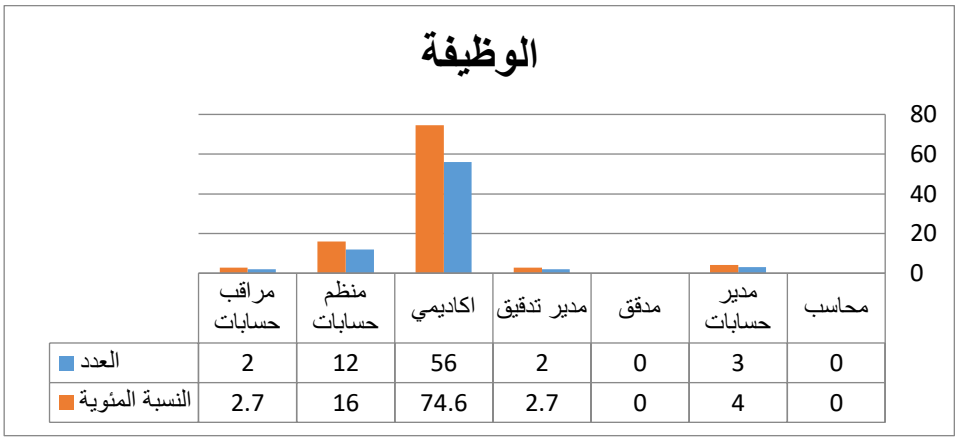
يبين الجدول رقم (6) توزيع افراد العينة المعنيين بالإجابة بحسب الوظيفة، ويلاحظ أن اعلى نسبة كانت من الاكاديميين، حيث تمثلت بنسبة (74.6%) من الافراد وتلتها نسبة (16%) من منظمي الحسابات وهذا يعني أن غالبية المجيبين على الاسئلة هم من الاكاديميين وكالاتي:

جدول 6: توزيع الافراد بحسب الوظيفة

ت	الوظيفة	العدد	النسبة المئوية
1	محاسب	0	%0
2	مدير حسابات	3	%4
3	مدقق	0	%0
4	مدير تدقيق	2	%2.7
5	اكاديمي	56	%74.6
6	منظم حسابات	12	%16
7	مراقب حسابات	2	%2.7
	المجموع	75	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

رسم توضيحي 20: توزيع الافراد بحسب الوظيفة



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

4.2.1.3: عدد سنوات الخبرة في مجال العمل

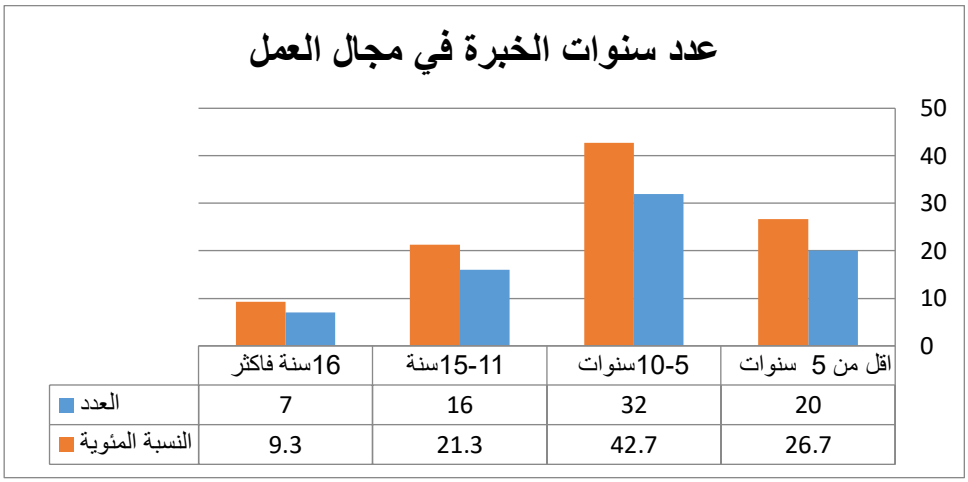
يبين الجدول رقم (7) توزيع افراد العينة المعنيين بالإجابة بحسب عدد سنوات الخبرة في مجال التخصص، ويلاحظ أن اعلى نسبة كانت للأفراد الذين يتمتعون بخبرة (5-10 سنوات)، إذ تمثلت بنسبة (42.7%) من الافراد وتلتها نسبة (26.7%) من الافراد الذين لديهم خبرة (اقل من 5 سنوات)، بينما يلاحظ ان نسبة (21.3%) من الفراد يتمتعون بخبرة (11-15 سنة)، وهذا يعني أن غالبية المجيبين على الاسئلة هم اشخاص يتمتعون بخبرة عالية وهذا ما ينعكس على دقة الإجابة وكالاتي:

جدول 7: توزيع الافراد بحسب عدد سنوات الخبرة في مجال العمل

ت	التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
1	اقل من 5 سنوات	20	%26.7
2	5-10 سنوات	32	%42.7
3	11- 15 سنة	16	%21.3
4	16 سنة فأكثر	7	%9.3
	المجموع	75	%100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

رسم توضيحي 21: توزيع الافراد بحسب عدد سنوات الخبرة في مجال العمل



المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

2.3: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

اساليب التحليل الإحصائي للبيانات (المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة) للإجابة على اسئلة الدراسة وتحقيق اهدافها، تم استخدام عدد من الادوات الاحصائية الاتية من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي IBM SPSS Statistics (20) :

1- معامل الفاكرونباخ والتساق الداخلي للتحقق من مدى صدق وثبات اداة الدراسة.

2- التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد مجتمع وعينة الدراسة وفقاً لخصائصهم الشخصية، والنسب المئوية والتكرارات لكل فقرة من فقرات محاور البحث.

3- المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية ونسب الاهمية ومعامل الاختلاف للحكم على إجابات عينة الدراسة لمحاور الدراسة.

4- معامل ارتباط سبيرمان لقياس درجة الارتباط متغيرات الدراسة.

5- الانحدار الخطي لقياس علاقة الاثر بين متغيرات الدراسة.

1.2.3: صدق الاستبانة

يقصد به أن تقاس اسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، إذ قام الباحث بالتأكيد من صدق الاستبانة من خلال طريقتين :

1.1.2.3: صدق الاستبانة من وجهة نظر المحكمين

حيث قام الباحث على عرض الاستبانة على عدد من المحكمين عددهم (14) استاذاً متخصصاً في مجال المحاسبة والإدارة والاحصاء، واسماء المحكمين كما في الملحق رقم (3)، و استجاب

الباحث لآراء المحكمين، وقام بإجراء ما لزم من تعديل وحذف في ضوء الاراء المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة بالصورة النهائية كما في الملحق رقم (1).

2.1.2.3: صدق المقاييس

يقصد به أن تقيس الاسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، إذ قام الباحث بالتأكيد من صدق المقاييس من خلال طريقتين :

أ- ثبات المفردات وصدقها

أن الزيادة في قيمة الفاكرونباخ هو الزيادة في مصداقية البيانـات على عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، ويعني الثبات استقرار وعدم تناقض المقياس مع نفسه، اما الصدق فيعني ان المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات رياضياً.

ب - الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي درجة اتساق كل فقرة مع فقرات مع المحور الذي تندرج اليه هذه الفقرة، وقام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة، من خلال حساب معامـل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية للمحور نفسه.

نتائج ثبات وصدق المفردات "معاملات والثبات والصدق للمقاييس المستخدمة"

أ- ثبات وصدق المفردات بالنسبة للمتغيرات

يبين الجدول رقم (8) معامل الفاكرونباخ ومعامل الصدق لقياس ثبات الاستبانة.

جدول 8: معامل الفاكرونباخ ومعامل الصدق لقياس ثبات الاستبانة

ت	المتغيرات	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ	معامل الصدق	الاتجاه
1	(قانون ساربنيز اوكسلي SOX)	18	0.926	0.96	مقبول
2	تفعيل نظام الرقابة الداخلية	13	0.804	0.90	مقبول
3	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	14	0.801	0.89	مقبول
	جميع متغيرات الاستبانة	45	0.936	0.97	مقبول

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول رقم (8) أن قيمة معامل الثبات (الفا كرونباخ) عالية لكل المحاور حيث تتراوح بين (0.801_ 0.926) لكل محور من محاور الاستبانة، وأن قيمة معامل الفا كرونباخ لجميع محاور الاستبانة كانت (0.936). وقيمة معامل الصدق كانت مرتفعة لكل المحاور حيث تتراوح بين (0.89_ (0.96) لكل محور من محاور الاستبانة، ، وأن قيمة معامل الصدق لجميع محاور الاستبانة كانت (0.97). وهذا يعني انه هناك درجة عالية من الثبات والصدق في الإجابات لذلك يمكن القول أن الاستبانة صالحة كأداة للدراسة.

ب ـ الاتساق الداخلي:

نوضح معامل الارتباط لجميع فقرات المحاور والدرجة الكلية للمحور

1ـ نتائج الاتساق الداخلي للمحور الاول : (قانون ساربنيز اوكسلي SOX)

يبين الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والدرجة الكلية للمحور، يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند مستوى المعنوية $(\alpha = 0.05)$، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقاسه.

جدول 9: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig.
1	X12	0.800**	.000
2	X10	0.739**	.000
3	X7	0.729**	.000
4	X15	0.714**	.000
5	X6	0.707**	.000
6	X11	0.707**	.000
7	X2	0.703**	.000
8	X17	0.698**	.000
9	X18	0.698**	.000
10	X14	0.695**	.000
11	X5	0.691**	.000

.000	0.689**	**X8**	**12**
.000	0.686**	**X13**	**13**
.000	0.642**	**X4**	**14**
.000	0.572**	**X16**	**15**
.000	0.570**	**X3**	**16**
.000	0.512**	**X9**	**17**
.000	0.500**	**X1**	**18**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

يلاحظ النتائج الموضحة في الجدول رقم (9) أن قيمة معامل الارتباط مرتفعة لكل الفقرات حيث تتراوح بين (0.500_ 0.800) لكل فقرة من فقرات المحور الاول، إذ يعدّ اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور الاول هي (0.800) التي تقابل الفقرة 12، حيث يؤكد المستجيبون في عينة الدراسة على أن قانون SOX الزم الشركات بأن تقوم بالإفصاح عن قواعد السلوك وتقييم فاعلية التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، الرقابة. في حين بلغ اقل ارتباط هو (0.500) التي تقابل الفقرة 1، والتي تشير إلى أن قانون SOX اقر كرد فعل لممارسات شركات التدقيق والمحاسبة السيئة السمعة.

2- نتائج الاتساق الداخلي للمحور الثاني : (دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**)**

يبين الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند مستوى المعنوية $(\alpha = 0.05)$، وبذلك يعدّ المحور صادقاً لما وضع لقاسه.

جدول 10: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig.
1	X28	0.650**	.000
2	X25	0.623**	.000
3	X29	0.609**	.000
4	X24	0.599**	.000
5	X30	0.590**	.000
6	X27	0.587**	.000
7	X31	0.583**	.000
8	X26	0.561**	.000
9	X19	0.555**	.000
10	X23	0.550**	.000
11	X20	0.462**	.000
12	X22	0.441**	.000
13	X21	0.318**	.005

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

يلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (10) أن قيمة معامل الارتباط مرتفعة لكل الفقرات إذ تتراوح بين (0.318_ 0.650) لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، حيث يعدّ اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور الثاني هي (0.650) التي تقابل الفقرة 28، حيث يؤكد المستجيبون في عينة الدراسة على أن قانون SOX يساهم في تقييم اداء عمل المدققين الداخليين. في حين بلغ اقل ارتباط (0.318) التي تقابل الفقرة 21، التي تشير إلى أن لقانون SOX المساهمة في تحقيق الكفاءة والفاعلة لنظام الرقابة الداخلية للشركة.

2ـ نتائج الاتساق الداخلي للمحور الثالث : (دور قانون sox في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**)**

يبين الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور، يبين أن معاملات الارتباط المبينة معنوية (دالة) عند مستوى المعنوية $(\alpha = 0.05)$، وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقاسه.

جدول 11: ترتيب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور نفسه بحسب قوة الارتباط

ت	الفقرات	Pearson Correlation	Sig. (2-tailed)
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية .Sig
1	X35	0.756**	.000
2	X36	0.645**	.000
3	X43	0.644**	.000
4	X42	0.612**	.000
5	X41	0.611**	.000
6	X44	0.585**	.000
7	X40	0.516**	.000
8	X39	0.497**	.000
9	X45	0.480**	.000
10	X33	0.474**	.000
11	X34	0.474**	.000
12	X37	0.456**	.000
13	X32	0.378**	.001
14	X38	0.287*	.012

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي(20) IBM SPSS Statistics

يلاحظ من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (11) أن قيمة معامل الارتباط مرتفعة لكل الفقرات حيث تتراوح بين (0.287_ 0.756) لكل فقرة من فقرات المحور الثالث، حيث تعدّ

اعلى ارتباط بين الفقرة والدرجة الكلية للمحور الثالث هي (0.756) التي تقابل الفقرة 35، حيث يؤكد المستجيبون في عينة الدراسة على أن قانون SOX يساهم في فرض عقوبات مجزية نتيجة القيام بالتلاعب بالقوائم المالية تقع على عاتق المسؤولين الماليين والتنفيذيين، بمعنى أن التلاعب بالقوائم المالية تعتبر من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويجب فرض عقوبات على المتنفذين لتلك الممارسات الإبداعية، في حين بلغ اقل ارتباط (0.287)، التي تقابل الفقرة 38، والتي تؤكد على أن القانون يساهم في ضمان حقوق المساهمين وذلك بوضع شروط على الشركات التي تتعثر في التصرف بما لا يتفق مع حقوق المساهمين.

2.2.3: تحليل نتائج الدراسة:

1.2.2.3: إجابات أفراد عينة الدراسة عن اسئلة المحور الاول (قانون ساربنيز اوكسلي SOX)

جدول 12: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الاول (قانون ساربنيز اوكسلي SOX)

ت	رمز المتغير	بدائل الاستجابة										الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف %
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة					
		ع	(%)	ع	(%)	ع	(%)	ع	(%)	ع	(%)				
1	X2	28	37.3	37	49.3	8	10.7	2	2.7	–	–	4.21	0.74	84.27	17.58
2	X1	25	33.3	42	56.0	6	8.0	2	2.7	–	–	4.20	0.70	84.00	16.61
3	X3	23	30.7	45	60.0	4	5.3	2	2.7	1	1.3	4.16	0.75	83.20	18.13
4	X5	24	32.0	41	54.7	7	9.3	2	2.7	1	1.3	4.13	0.79	82.67	19.21
5	X15	21	28.0	43	57.3	9	12.0	2	2.7	–	–	4.10	0.71	82.13	17.25
6	X7	17	22.7	48	64.0	8	10.7	2	2.7	–	–	4.07	0.66	81.33	16.34
7	X10	20	26.7	43	57.3	9	12.0	2	2.7	1	1.3	4.05	0.79	81.07	19.41
8	X11	18	24.0	44	58.7	12	16.0	1	1.3	–	–	4.05	0.68	81.07	16.67
9	X14	16	21.3	46	61.3	12	16.0	1	1.3	–	–	4.02	0.66	80.53	16.32
10	X16	17	22.7	45	60.0	10	13.3	3	4.0	–	–	4.01	0.73	80.27	18.09
11	X18	17	22.7	45	60.0	10	13.3	2	2.7	1	1.3	4.00	0.77	80.00	19.28
12	X6	22	29.3	35	46.7	13	17.3	4	5.3	1	1.3	3.97	0.90	79.47	22.65
13	X8	20	26.7	36	48.0	14	18.7	5	6.7	–	–	3.95	0.85	78.93	21.60
14	X12	16	21.3	45	60.0	8	10.7	6	8.0	–	–	3.95	0.80	78.93	20.36
15	X3	20	26.7	37	49.3	11	14.7	7	9.3	–	–	3.93	0.89	78.67	22.64
16	X9	15	20.0	42	56.0	15	20.0	3	4.0	–	–	3.92	0.75	78.40	19.11
17	X17	11	14.7	45	60.0	17	22.7	2	2.7	–	–	3.87	0.68	77.33	17.70
18	X4	14	18.7	39	52.0	14	18.7	6	8.0	2	2.7	3.76	0.94	75.20	25.06
المعدل العام			**25.49**		**56.14**		**13.85**		**4.01**		**0.51**	**4.02**	**0.77**	**80.41**	**19.06**
المجموع			**81.63**				**13.85**		**4.52**						

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (20) IBM SPSS Statistics

تشير نتائج الجدول رقم (12) الذي يمثل التوزيعات التكرارية للمتغيرات (X1-X18) ونسبها المئوية ومتوسطاتها الحسابية وانحرافاتها المعيارية ونسب الاستجابة ومعامل الاختلاف التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الاول (قانون SOX)، إلى أن (81.63%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على فقرات المحور الاول، بينما بلغ معدل المحايدين (13.85%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (4.52%)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة (4.02)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة حسب مقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين(3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.77)، وبلغ المعدل العام لنسبة الاستجابة (80.41)، وبلغ معامل الاختلاف (19.06).

جدول 13: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الثاني دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

ت	رمز المتغير	بدائل الاستجابة								الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة %	معامل الاختلاف %
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة							
		ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%						
19	X21	21	28.0	44	58.7	10	13.3	–	–	–	–	4.15	0.63	82.93	15.20
20	X19	10	13.3	59	78.7	6	8.0	–	–	–	–	4.05	0.46	81.07	11.40
21	X30	16	21.3	48	64.0	9	12.0	2	2.7	–	–	4.04	0.67	80.80	16.50
22	X26	15	20.0	50	66.7	7	9.3	3	4.0	–	–	4.03	0.68	80.53	16.82
23	X28	18	24.0	42	56.0	12	16.0	3	4.0	–	–	4.00	0.75	80.00	18.83
24	X22	14	18.7	43	57.3	17	22.7	1	1.3	–	–	3.93	0.68	78.67	17.40
25	X31	14	18.7	42	56.0	19	25.3	–	–	–	–	3.93	0.66	78.67	16.89
26	X25	10	13.3	51	68.0	12	16.0	2	2.7	–	–	3.92	0.63	78.40	16.11
27	X23	16	21.3	39	52.0	17	22.7	3	4.0	–	–	3.91	0.77	78.13	19.82
28	X20	9	12.0	51	68.0	13	17.3	2	2.7	–	–	3.89	0.63	77.87	16.12
29	X29	12	16.0	43	57.3	20	26.7	–	–	–	–	3.89	0.65	77.87	16.66
30	X27	15	20.0	38	50.7	19	25.3	3	4.0	–	–	3.87	0.78	77.33	20.09
31	X24	5	6.7	37	49.3	32	42.7	1	1.3	–	–	3.61	0.63	72.27	17.56
المعدل العام			**17.95**		**60.21**		**19.79**		**2.05**	–	–	**3.94**	**0.66**	**78.81**	**16.85**
المجموع			**78.16**				**19.79**		**2.05**						

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (20) IBM SPSS Statistics

تشير نتائج الجدول رقم (13) الذي يمثل التوزيعات التكرارية للمتغيرات (X19-X31) ونسبها المئوية والاوساط الحسابية وانحرافاتها المعيارية ونسب الاستجابة ومعامل الاختلاف التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الثاني (تفعيل نظام الرقابة الداخلية)، إلى أن (78.16%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على أن قانون SOX يساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، وبلغ معدل

المحايدين (19.79%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (2.05%)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لاستجابات أفراد عينة الدراسة (3.94)، وهو متوسط يقع في المرتبة الرابعة على مقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح ما بين(3,41- 4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.66). إذ بلغ المعدل العام لنسبة الاستجابة (78.81)، وبلغ معامل الاختلاف (16.85)، وقد جاءت أعلى نسبة لاتفاق المبحوثين من الفقرات (X19, X20, X21, X22, X23, X25, X26, X27, X28, X29, X30, X31)، إذ تراوحت نسبة الاتفاق بين (70.7%- 92.0%) التي تؤكد مساهمة قانون (SOX) في قيام الإدارة بإعداد تقرير عن تقييمها لفاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ووجوب تصديق المدقق في التقارير المالية عن تأكيد الإدارة على فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية، كما تحقيق الكفاءة والفاعلية لنظام الرقابة الداخلية للشركة، وتقديم مقترحات تؤكد استقلالية المدقق الداخلي، وايضاً تساعد على إنشاء نظام للتدقيق الداخلي في المؤسسة، كما تساهم في توضيح إطار العمل الذي يتم استخدامه من قبل الإدارة لتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، والافصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وإصدار قوانين تحدد سلوك وآداب المديرين، وتقييم اداء عمل المدققين الداخليين، كما تساهم في دراسة ومراعاة الملاحظات والتقارير التي يطرحها المحاسب القانوني والأخذ بالمقترحات الواردة فيها، والاشراف على عمليات البحث والتحقق عن عمليات الاحتيال والاخطاء التي قد تحدث في الشركة، وكذلك الزام الشركة من خلال لجنة التدقيق أن تصدر تقرير الرقابة الداخلية، فيما ساهمت الفقرة (X24) بنسبة اتفاق مقبول بلغت معدلها (56.0%)، والتي تشير إلى أن القسم (404) من الباب الرابع لقانون (SOX) يلزم الإدارة مسؤولية بإنشاء هيكل نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.

جدول 14: تحليل اجابات افراد العينة حول المحور الثالث دور قانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ت	رمز المتغير	بدائل الاستجابة										الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الإستجابة %	معامل الاختلاف %
		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة					
		ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%				
32	X34	21	28.0	47	62.7	5	6.7	1	1.3	1	1.3	4.15	0.71	82.93	17.14
33	X45	18	24.0	44	58.7	13	17.3	–	–	–	–	4.07	0.64	81.33	15.83
34	X36	18	24.0	42	56.0	15	20.0	–	–	–	–	4.04	0.67	80.80	16.50
35	X41	22	29.3	34	45.3	18	24.0	–	–	1	1.3	4.01	0.81	80.27	20.27
36	X38	9	12.0	57	76.0	9	12.0	–	–	–	–	4.00	0.49	80.00	12.33
37	X33	17	22.7	43	57.3	12	16.0	3	4.0	–	–	3.99	0.74	79.73	18.67
38	X44	11	14.7	53	70.7	10	13.3	1	1.3	–	–	3.99	0.58	79.73	14.58
39	X35	18	24.0	34	45.3	22	29.3	1	1.3	–	–	3.92	0.77	78.40	19.56
40	X37	13	17.3	44	58.7	17	22.7	1	1.3	–	–	3.92	0.67	78.40	17.17
41	X42	18	24.0	38	50.7	14	18.7	5	6.7	–	–	3.92	0.83	78.40	21.29
42	X43	10	13.3	50	66.7	13	17.3	2	2.7	–	–	3.91	0.64	78.13	16.39
43	X39	5	6.7	54	72.0	15	20.0	1	1.3	–	–	3.84	0.55	76.80	14.23
44	X32	13	17.3	28	37.3	28	37.3	6	8.0	–	–	3.64	0.86	72.80	23.74
45	X40	9	12.0	37	49.3	23	30.7	5	6.7	1	1.3	3.64	0.83	72.80	22.87
المعدل العام		**19.24**		**57.63**		**20.38**		**2.47**		**0.28**		**3.93**	**0.67**	**78.61**	**17.83**
المجموع		**76.87**				**20.38**		**2.75**							

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (20) IBM SPSS Statistics

تشـــير نتـائج الجدول رقم (14) التي تمثل التوزيعات التكرارية للمتغيرات (X32-X45) ونسبها المئوية ومتوسطاتها الحسابية وانحرافاتها المعيارية ونسب الاستجابة ومعامل الاختلاف التي تمثل الفقرات الخاصة بالمحور الثالث (الحد من ممارســـات المحاسبة الابداعية)، إلى أن (76.87%) من أفراد عينة الدراســـة متفقون على أن قانون SOX يســـاهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبلغ معدل المحايدين (20.38%)، فيما بلغ معدل غير المتفقين (2.75%)، وبلغ المتوســط الحســابي العام لاســتجابات أفراد عينة الدراســة (3.93)، وهو متوســط يقع في المرتبة الرابعة على مقياس ليكرت الخماســي الذي يتراوح ما بين(3,41-4,20)، وبلغ الانحراف المعياري العام (0.67)، إذ بلغ المعدل العام لنســبة الاســتجابة (78.61)، وبلغ معامل الاختلاف (17.83)، وقد جاءت أعلى نســبة لاتفاق المبحوثين من الفقرات،

(X33 , X34 , X36 , X37 , X38 , X39 , X41 , X42 , X43 , X44 , X45)، إذ تراوحت نسبة الاتفاق بين (74.6%- 90.7%) والتي تؤكد على ان لقانون (SOX) دوراً

في توفير الحماية لموظفي الشركات الذين يقدمون أدلة عن الاحتيال والممارسات المحاسبية الإبداعية، وإعادة الثقة للمستثمرين واصحاب المصالح الذين اهتزت ثقتهم بشركات المحاسبة والتدقيق، وكذلك للقانون دور في إنشاء هيئة رقابية مسؤولة عن مراقبة أداء المدققين القانونيين القائمين بتدقيق القوائم المالية للشركات العامة، ووضع أحكام مهمة لإزالة المخاطر والشكوك التي تواجه المحاسبين الذين يمارسون المهنة، وضمان حقوق المساهمين من خلال وضع شروط على إدارات الشركات التي تتعثر في التصرف بما لا يتوافق مع حقوق المستثمرين، وجعل لجنة التدقيق في الشركة مسؤولة عن تعيين ومراقبة أي عمل تدقيق تقوم به شركة تدقيق الحسابات، وركز القانون على خلق قوانين صارمة من شأنها تقلل من الانهيارات والفضائح المالية، ويؤدي الالتزام بقانون (SOX) الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز المصداقية في القوائم المالية، كما يساهم في رفع مستوى التحليل المالي ومنع عمليات التحليل التي تخدم اغراض خاصة، ومنع حالات الاحتيال والتزوير في البيانات المالية، رفع مستوى الافصاح والشفافية لكافة البيانات المالية التي توفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات واصحاب المصالح، فيما ساهمت الفقرات (X35,X40) بنسبة اتفاق متوسط تراوحت بين (61.3%-69.3%)، والتي تشير إلى أن قانون SOX يفرض عقوبات مجزية نتيجة القيام بالتلاعب بالقوائم المالية تقع على عاتق المسؤولين الماليين والتنفيذيين، وكذلك يلزم الشركات أن تغير كل خمس سنوات شركة تدقيق الحسابات التابعة لها، اما الفقرة (X32) فقد حازت على نسبة اتفاق مقبول بلغت (54.6%) والتي تشير إلى أن القانون يساهم في تقليل المرونة في الاختيار بين البدائل المحاسبية الواردة في النظم والقواعد المحاسبية.

3.2.3: اختبار علاقات الارتباط بين قانون SOX، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الابداعية

1.3.2.3: معمل ارتباط سبيرمان (Spearman's)

للوصول إلى العلاقة بين المتغيرات المدروسة نستخدم معامل ارتباط سبيرمانس (Spearman's)، فاذا كانت قيمة معمل ارتباط سبيرمانس (Spearman's) موجبة فانه يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات، أما إذا كانت القيمة سالبة فإنها تدل على أنه هناك علاقة عكسية بين المتغيرات، وكلما اقترب قيمة معامل ارتباط سبيرمانس من (1) تدل على انه هناك علاقة طردية قوية، وبالعكس كلما اقتربت من (-1) تدل على انه هناك علاقة عكسية قوية بين المتغيرات.

في ضوء المراجعة الادبية لمفهوم قانون SOX ونظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الابداعية، تم اعتماد مجموعة من الفرضيات تحدد طبيعة العلاقة بين المتغيرات.

وبهدف التعرف على دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية يوضح الجدول رقم (15) قيمة معامل الارتباط بين قانون SOX ونظام الرقابة الداخلية وكانت النتائج كالآتي،

جدول 15: علاقة قانون sox في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

معامل الارتباط	الاختبار التائي		Sig.
	المحسوبة	الجدولية	
0.589	6.146	1.995	0.000

P≤ 0.05 , N =75 , df = 73

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي IBM SPSS (20) Statistics

يلاحظ من الجدول رقم (15) وجود علاقة ارتباط معنوي موجب بين قانون SOX ونظام الرقابة الداخلية، تؤكد ذلك قيمة معامل الارتباط البالغ (0.589)، وعنده مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة T المحسوبة والبالغة (6.146) وهي اكبر من قيمة T الجدولية والبالغة (1.995)، وهذا يبين أنه كلما ازداد الاهتمام بتطبيق قانون SOX ساهم ذلك بتفعيل نظام الرقابة الداخلية

وعليه تشير النتائج السابقة إلى **تحقق الفرضية الرئيسة (الاولى) والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية بين قانون SOX و نظام الرقابة الداخلية.**

جدول 16: علاقة قانون sox في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

معامل الارتباط	الاختبار التائي		Sig.
	المحسوبة	الجدولية	
0.549	5.568	1.995	0.000

P≤ 0.05 , N =75 , df = 73

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي IBM SPSS (20) Statistics

يلاحظ من الجدول رقم (16) وجود علاقة ارتباط معنوي موجب بين قانون SOX والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تؤكد ذلك قيمة معامل الارتباط البالغ (0.549)، وعنده مستوى المعنوية (0.05)، وقيمة T المحسوبة والبالغة (5.568) وهي اكبر من قيمة T الجدولية والبالغة

(1.995)، وهذا يبين أنه كلما ازداد الاهتمام بتطبيق قانون SOX ساهم ذلك في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعليه تشير النتائج السابقة إلى تحقق **الفرضية الرئيسية (الثانية) والتي تنص على وجود علاقة ارتباط معنوية بين قانون SOX والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

4.2.3: اختبار علاقات التأثير بين قانون SOX، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الابداعية

جدول 17: علاقة التأثير بين قانون sox في تفعيل نظام الرقابة الداخلية على المستوى العام

المتغير المستقل / المتغير التابع	قانون sox		R^2	F		Sig.
	β0	β1		المحسوبة	الجدولية	
تفعيل نظام الرقابة الداخلية	29.508 (8.277)* (0.000)*	0.300 (6.141)* (0.000)*	0.341	37.713	3.982	0.000*

$P \leq 0.05$, N =75 , df =(1 , 73), t =(1.995)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي IBM SPSS (20) Statistics

يلاحظ من الجدول رقم (17) وجود علاقة تأثير معنوية موجبة لقانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ويمكن الاستدلال او التعليل على ذلك من خلال قيمة R^2 معامل التحديد (0.341)، وقيمة F المحسوبة والبالغة (**37.713**) وهي اكبر من قيمة F الجدولية والبالغة (3.982) مما يدل على معنويتها عند مستوى المعنوية (0.05) للدراسة والبالغة (0.05) وضمن درجتي حرية (1-73) وكذلك قيمة (P-Value) مما يشير إلى تحقق **الفرضية (الرئيسة الثالثة) والتي تنص على وجود تأثير معنوي موجب لقانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.**

جدول 18: علاقة التأثير بين قانون sox في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على المستوى العام

المتغير المستقل / المتغير التابع	قانون sox		R^2	F		Sig.
	β0	β1		المحسوبة	الجدولية	
الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	32.579 (8.021)* (0.000)*	0.310 (5.571)* (0.000)*	0.298	31.038	3.982	0.000*

P≤ 0.05 , N =75 , df =(1 , 73) , t =(1.995)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (20) IBM SPSS Statistics

على نتائج البرنامج الإحصائي (20) IBM SPSS Statistics

يلاحظ من الجدول رقم (18) وجود علاقة تأثير معنوية موجبة لقانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمكن الاستدلال او التعليل على ذلك من خلال قيمة R^2 معامل التحديد (0.298)، قيمة F المحسوبة والبالغة (31.038) وهي اكبر من قيمة F الجدولية والبالغة (3.982) مما يدل على معنويتها عند مستوى المعنوية (0.05) للدراسة والبالغة (0.05) وضمن درجتي حرية (1-73) وكذلك قيمة (P-Value) مما يشير إلى تحقق **الفرضية (الرئيسة الرابعة) والتي تنص على وجود تأثير معنوي موجب لقانون SOX في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**.

الفصل الرابع

الخاتمة

1.4: الاستنتاجات

1.1.4: استنتاجات الدراسة النظرية

1. المحاسبة الإبداعية تمثل سلوكاً غير اخلاقي لما لها من انتهاكات جسيمة ناتجة عن عمل المحاسبين في مهنتهم من أجل تحقيق غايات ومصالح محددة تستفيد منها فئة معينة على حساب فئات اخرى وقد تكون الاستفادة هذه قصيرة الأجل.
2. تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية باختلاف الهدف منها والفرصة المتاحة امام إدارة الوحدة الاقتصادية لممارستها.
3. تلجأ الإدارة عند ممارستها اساليب المحاسبة الإبداعية إلى التلاعب بعناصر القوائم المالية والتي تعدّ المحاور الرئيسة عند قيامها بالممارسات الإبداعية.
4. يعدّ تنوع اساليب المحاسبة الإبداعية وانتشاره السبب الرئيس لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.

2.1.4: استنتاجات الدراسة التطبيقية

1. أشارت أغلب الردود من أفراد عينة الدراسة بنسبة (78.81) وبوسط حسابي مقدراه (3.94) على أن هناك دوراً لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
2. أشارت أغلب الردود من أفراد عينة الدراسة بنسبة (78.61) وبوسط حسابي مقدراه (3.93) على أن هناك دوراً لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. وجدت علاقة ارتباط معنوية موجبة بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.
4. وجدت علاقة ارتباط معنوية موجبة بين قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
5. وجدت علاقة تأثير معنوية لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
6. وجدت علاقة تأثير معنوية لقانون ساربنيز اوكسلي (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2.4: التوصيات

1. توصي الدراسة بضرورة حث الشركات على تطبيق قانون ساربنيز اوكسلي (SOX) من خلال إتباع نظام رقابة داخلية فعال والامتثال لمتطلبات عمله.
2. على الجمعيات ونقابات والمحاسبين والمدققين العمل على زيادة وتحديث معلومات المحاسبين والمدققين من خلال إقامة دورات تدريبية خاصة في مجال إصدار المنشورات المحاسبية الدولية والقوانين المهنية.
3. على الجمعيات ونقابات والمحاسبين والمدققين إقامة الدورات لأعضائها لبيان الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية على مهنة المحاسبة والتدقيق، ولاسيما التي تتضمن الابعاد الاخلاقية.
4. إصدار قوانين تتضمن عقوبات رادعة لحالات الاحتيال والتحريف في البيانات المالية، للحد من استخدام تقنيات غير شرعية في الممارسات الابداعية، وكذلك إلزام الإدارة بالتقييد بأخلاقيات المهنة.
5. العمل على تشخيص نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للتمكن من معالجتها وتقليل الثغرات التي يمكن أن تتخذ منفذاً لممارسة المحاسبة الإبداعية.
6. تنمية الثقافة المحاسبية للمهتمين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات والبيانات المالية، وأن عملية التثقيف تتم من خلال إقامة دورات تثقيفية وتعليمية أو من خلال عقد حلقات نقاشية لمستخدمي التقارير والبيانات المالية تناقش فيها الممارسات الإبداعية التي تمارس من قبل بعض الشركات، وتوضيح أهم المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق.
7. العمل على نشر الوعي الكافي حول ممارسات المحاسبة الإبداعية لتوضيح اضرارها ومن ثم تقليلها ومكافحتها.
8. إصدار ضوابط مناسبة لاستخدام البدائل المحاسبية لتقليل قدرة الإدارة على التلاعب بالبيانات المالية.
9. العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية من خلال تعيين اشخاص يتمتعون بالوعي المهني والإدراك الكافي، والمؤهلين في مجال المحاسبة والتدقيق لمواكبة تطورات المهنة.
10. ينبغي العمل على تدريب المدققين والمحاسبين بشكل مستمر على مفهوم المحاسبة الإبداعية فضلاً عن توضيح الوسائل والممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وتعريفهم بأخر المستجدات التي تساعد على الكشف عن الممارسات الإبداعية.

المصادر

اولاً: المصادر العربية:

أ- رسائل الماجستير والدكتوراه :

1. ابو امام، ميساء محمد سعد، **"مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي"**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012/ 2013.
2. الأغا، عماد سليم، **"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"**، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر- غزة، 2011.
3. الأفندي، ارسلان ابراهيم عبدالكريم، **"متطلبات إقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية"**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006.
4. بحاش، فاطيمة، **"دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية- دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة،2017.
5. بلان، وفاء حسين، **"تقويم اداء الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سوريا مع التطبيق على مؤسسات المياه"**، اطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.
6. بن محمد، انفال، **"دور اليات المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة"**، رسالة ماجستير، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2017.
7. بو عروج، معاذ، **"دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، 2016/2015.
8. الجابري، محمد علي محمد، **"تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن"**، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية- صنعاء، قسم المحاسبة، 2014.
9. جدي، سمراء، **"دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية"**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2017.

10.جلابي، سميرة، **"دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين – المسيلة"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بو ضياف - المسيلة، 2018/2017.

11. الجويفل، احمد سلامة سليمان، **"أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في المصارف الاردنية الإسلامية"**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال – قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط،2011.

12.حسينة، الغطاس، صارة، الشقيان، **"دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة "تعاونية الحبوب والخضر الجافة- البويرة"**، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أولحاج – البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة، 2018/2017.

13.الحلبي، ليندا حسن تمر، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال- قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

14.دوارة، سامر، **"أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق اساليب المحاسبة الإبداعية"**، رسالة ماجستير، جامعة حلب، 2014.

15.الرشيدي، عيد عباد مناور، **"تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت"**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال- قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، يناير، 2010.

16.الركابي، ناجي شايب كايم، **"دور الرقابة الداخلية في تخفيض تهديدات نظام المعلومات المحاسبي المؤتمت لتحقيق قيمة للمنظمة والزبون"** اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة، جامعة بغداد، 2008.

17.سارة، حدادي، **"دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية"**، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بو ضياف بالمسيلة، 2019.

18.سالم، اياد حسن، **"واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة- دراسة ميدانية تحليلية"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2012.

19. السامرائي، محمد حامد مجيد، **"أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الاردنية في بورصة الاردن"**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2016.

20.سليمان، محمد تيسير حسن، **"أثر نظام الرقابة الداخلية وفق إطار عمل اللجان الراعية للمنظمات في الحد من عمليات غسيل الاموال: دراسة ميدانية على البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان"**، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، 2014.

21.السياغي، محمد حمود احمد صالح، **"دور اساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية)"**، اطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة سودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.

22.الشرع، إيمان حسين داود، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"**، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2016.

23.شعت، محمد حيدر موسى، **"أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية- غزة، 2017.

24.طالب، باخچه عبدالله، **"تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية"**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، 2013.

25. طنينه، فهد محمد، **"أثر الرقابة الداخلية على الأداء : دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الضفة الغربية"**، رسالة ماجستير، كلية الدارسات العليا والبحث العلمي- قسم إدارة الاعمال، جامعة الخليل، الخليل- فلسطين، 2017.

26.الطويل، عصام محمد، **"مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية – دراسة تطبيقية"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2009.

27.عادل، عليوش، **"دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر دراسة عينة من الشركات المساهمة لولاية سكيكدة"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2015.

28.عبد الحليم، مريم مصطفى، **"دوافع واساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي"**، دراسة ميدانية، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد- قسم المحاسبة، جامعة تشرين، 2014.

29.عبد الغني، نجيمي، سمير، عبدالصادق، سليم، جفال، **"دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2018/2017.

30.عبدالعظيم، أميرة شريف فضل، **"دراسات لأساليب المحاسب الإبداعية الأخلاقية وانعكاساتها على نطاق مسؤولية المراجع الخارجيين"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2012.

31.العمراوي، سمية، **"دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، 2017/2016.

32. عواد، ناريمان طعمة، **"مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية (دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة)"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2012.

33.عوض، تامر توفيق عبدالله، **"العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية- دراسة ميدانية على المصارف العاملة في قطاع غزة من وجهة نظر العاملين"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2012.

34.القري، ميسون بنت محمد بن علي، **"دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"**، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة- قسم المحاسبة، جامعة الملك عبدالعزيز، 2010.

35.الكروي، اسعد جاسم خضر، **"دور نظام الرقابة الداخلية في تشخيص حالات الفساد المالي (واقع ومعوقات) دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال- قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، نوفمبر، 2015.

36.كزار، منى ناظم، **" تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات بحث تطبيقي في مصرف الرشيد"**، مقدم إلى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسب القانوني، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،2011,

37.الليلة، تغريد سامي محمود، **"تأثير الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية- دراسة حالة"**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2002.

38.مباركي، عبدالكريم، ضو، عمر، محمد، محمد عمار جويدة، **"أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي"** رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2018/2017.

39.مصلح، ناصر عبدالعزيز، **"أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العامة في قطاع غزة"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2007.

40.النعيمي، عبدالواحد غازي محمد، "تفعيل الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات دراسة في عينة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2011.

41.نفاع، علاء مصطفى احمد، **"أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، جامعة جرش، 2015.

42.هيا، مروان ابراهيم لظن، **"مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO"**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2016.

ب- الدوريات والمجلات العلمية:

1. اسماعيل، مجبل دواي، **"أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 2، 2014.

2. البغدادي، صلاح صاحب شاكر، عوده، احمد نوفل، " كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية (دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية)"، مجلة كلية التراث، العدد العشرون، 2016، ص- ص 176-197.

3. البكوع، فيحاء عبدالخالق يحيى، احمد، منهل مجيد، **"تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في- الوحدات الخدمية (دراسة نظرية استطلاعية)"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة(35)، العدد (92)، 2012، ص- ص 167-181.

4. تومان، نعيم، الزيادي، مرهون، **"تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

5. التيجاني، بالرقي، "المحاسبة لإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.

6. جبار، ناظم شعلان، "اساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادي عشر، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015.

7. جعارة، أسامة عمر، "أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، 2014.

8. حسان، محمد فريح، " دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية" مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، ايلول، 2016.

9. حمادة، رشا، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.

10.حمدون، حارث راشد، "تفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في ظل قانون ساربنيز أوكسلي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الاربعون- العدد مئة وثلاثة عشر، 2017.

11.الخالدي، ناهض نمر محمد، **"دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"**، مجلة فلسطين للأبحاث، العدد6، يناير، 2014.

12.الخرسان، محمد حلو داود، سعود، عبد الرضا حسن، "تقويم فاعلية الرقابة على أداء الحكومات المحلية في ضوء بعض متطلبات قانون SOX (دراسة تطبيقية في عينة من المحافظات العراقية)"، مجلد القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد3، 2016.

13.الخرسان، محمد حلو داود، علي، جابر حسين، "قانون ساربنيز - اوكسلي وأثره على كفاءة وفاعلية نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (3)، العدد (7)، 2014.

14. داخل، مصطفى صالح، **"أثر تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)"**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 3، 2019، ص ص 373-389.

15.الدوغجي، علي حسين، سيد علي، اسامة عبدالمنعم، **"دور قانون (ساربنيز- اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، 2011.

16.ذنون، آلاء، ثابت، ثابت، "تبني قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية/ المحور المحاسبي، المجلد (1)، العدد (خاص)، 2018.

17.رشيد، إنصاف محمد، الحمداني، رافعة ابراهيم، الاعرجي، عدنان سالم، **"فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق"**- دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (4)، العدد (8)، 2012، ص- ص 317- 346.

18.طالب، مهند مجيد، لفته، منال حسين، **"ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاس آثارها على موثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية في العراق"**، مجلة الدنانير، العدد 11، 2017.

19.الطائي، محمد محمود جاسم، النافعي، احمد نعمه عبد، "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية"، دراسة ميدانية في المصرف العراقي للتجارة فرع بابل، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 4، 2019، ص- ص 523- 546.

20.عباس، بشائر خضير، مزهر، سهام جبار، حميد، علي مهدي، **"إمكانية تحقيق التكامل بين المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات للمساهمة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية"**، دراسة تحليلية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد2، 2019، ص- ص 153-167.

21.عبد القادر، عبد الرحمن زهير، "انعكاسات قانون ساربينز اوكسلي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الحادية والاربعون- العدد مئة وسبعة عشر، 2018.

22.عبدالحليم، صفوان قصي، جمعة، تيسير محمد، **"تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد(22)، العدد (93)، 2016، ص- ص 508- 529.

23.عبدالهادي، إسراء ناطق، "التنظيم القانوني لعد التدقيق الخارجي في المصارف العراقية الخاصة"، مجلة رسالة الحقوق، السنة التاسعة، العدد الأول، 2017.

24.عمار، صفاء محمد احمد، "مدى تأثير استخدام المحاسبة الخلاقة على الحصيلة الضريبية وإجراءات مأموري الضرائب في الكشف عنها، المجلة المصرية للدراسات والبحوث، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع، 2014.

25.عيسى، خالد عزيز فرحان، **"أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادية، جامعة تكريت/ كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(15)، العدد(48)، ج1، 2019.

26.فطر، ابراهيم، **"أثر التقارير المالية المنشورة في جذب الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية"**، مجلة العلوم الإدارية، جامعة افريقيا العالمية، العدد 2، 2018.

27.القطيش، حسن فليح مفلح، الصوافي، فارس جميل حسين، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، مجلة كلية بغداد، العدد(27)، 2011.

28.كاظم، عزالدين، كريم، سجى ناجح، " المحاسبة الإبداعية ودورها في تشجيع الاختلاس دراسة تطبيق في القطاع المصرفي في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد 4، 2019، ص-ص 964-975.

29.لطيف، نوال جاسم، "المحاسبة الإبداعية واثرها على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 11، العدد 4، 2019، ص-ص 780-805.

30.محسن، اكتفاء رحيم، الياسري، إحسان شمران، "أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد الرابع عشر، العدد:46، 2019.

31.مزهر، سهام جبار، كاظم، صادق جعفر، **"الدور الوسيط لمتطلبات قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية- دراسة تحليلية لأراء عينة من العاملين في المصارف العراقية"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 8، العدد 29، اذار، 2019.

32.الملاح، وئام، "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Sorniphos بتبسة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 1، 2019.

ت- النشرات والوثائق الرسمية:

1.مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية"، دليل التدقيق العراقي رقم (4)، جمهورية العراق، 2000.

ث- الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الاخرى والخدمات ذات العلاقة"**، الطبعة 2012، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان، الاردن، 2012.

2. أرينز، الفين، لوبك، جيمس، **"المراجعة مدخل متكامل"**، تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، السعودية، 2005.

3. جمعة، احمد حلمي، **"مدخل التدقيق والتأكيد وفق للمعايير الدولية للتدقيق"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2015.

4. حجازي، وجدي حامد، **"اصول المراجعة الداخلية-مدخل عملي تطبيقي"**، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.

5. الحسبان، عطاالله احمد سويلم، **"الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات"**، دار الراية، عمان، الاردن، 2009.

6. حماد، طارق عبدالعال، المحاسبة الابتكارية دوافعها، اساليبها وآثارها، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2011.

7. الخطيب، خالد راغب، مسعد، محمد فاضل، **"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن، الطبعة الاولى، 2009.

8. دحدوح، حسين احمد، القاضي، حسين يوسف، **"مراجعة الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية"**، دار الثقافة، عمان، الاردن، الجزء الاول، الطبعة الاولى، 2009.

9. سرايا، محمد السيد، **"اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي)"**، المكتب الجامعي الحديث للنشر، الاسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، 2007.

10. سلامة، مصطفى صالح، **"مناهج حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"**، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2010.

11. الصحن، عبدالفتاح محمد، السوافيري، فتحي رزق، **"الرقابة والمراجعة الداخلية"**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2004.

12. الطروانة، حسين احمد، عبدالهادي، توفيق صالح، **"الرقابة الإدارية"**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2012.

13. عباس، على محمد صالح، "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن،2012.

14. الغول، رشا، "متطلبات الرقابة الداخلية في ضوء قانون SOX واثرها على امن المعلومات - دراسة تطبيقية"، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، 2013.

15. القباني، ثناء علي، **"الرقابة المحاسبية بين النظامين اليدوي والآلي"**، دار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2005.

16. لطفي، امين سيد احمد، "المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes - Oxley"، دار النهضة العربية للنشر، القاهرة، مصر، 2008.

17. لطفي، امين سيد احمد، "لتطلعات الحديثة في المراجعة"، دار الجامعية الاسكندرية، مصر، 2013.

18. المطارنة، غسان فلاح، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر"، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2013.

19. نورالدين، احمد قايد، **"التدقيق المحاسبي وفقَ للمعايير الدولية"**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2015.

20. نورالدين، احمد قايد، **"التدقيق المحاسبي"**، دار الإعصار العلمي، عمان، الاردن، الطبعة الاولى، 2017.

21. الواردت، عبدالله خلف، **"التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاَ لمعايير التدقيق الدولي"**، مؤسسة الوراق، لطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2006.

ثانياً: المصادر الاجنبية:

A: Thesis& Dissertation:

1- ALBRIFKANI, MAMOON, "THE ROLE OF EXTERNAL AUDITING IN REDUCING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES", MASTER THESIS, GAZİANTEP UNIVERSITY, DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION, 2018.

2- Lee, Grant J., "Internal Control Strategies for Compliance with the Sarbanes-Oxley Act of 2002", phd Dissertation, College of Management and Technology, Walden University, 2019.

3- Novoselov, Kirill Evgenievitch, " Internal Controls, Collusion, and Hierarchical Structure", phd Dissertation, Faculty of the Graduate School , The University of Texas at Austin, 2007

B : Articles:

1. Abbas, Qaisar, Iqbal, Javid, "Internal Control System: Analyzing Theoretical Perspective and Practices", Middle-East Journal of Scientific Research 12 (4): 530-538, 2012.

2. Al Momani, Mohammed Abdullah, Obeidat, Mohammed Ibrahim, "The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study", International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 13; 2013 ISSN 1833-3850 E-ISSN 1833-8119.

3. Al-Natsheha, Nancy, Al-Okdeha, Saleh, "The impact of creative accounting methods on earnings per share", Management Science Letters 10 (2020)p-p 831–840.

4. BALACIU, Diana Elisabeta, BOGDAN, Victoria, Teodora, Ioana, GHERAI, Dana, "EMPIRICAL EVIDENCES OF ROMANIAN AUDITORS' BEHAVIOR REGARDING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES", Accounting and Management Information Systems Vol.11, No.2, pp.213–238, 2012.

5. BALACIU, Diana Elisabeta, BOGDAN, Victoria, Vladu, Alina Beattrice, "A BRIEF REVIEW OF CREATIVE ACCOUNTING LITERATURE AND ITS CONSEQUENCES IN PRACTICE", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 2009.

6. Idris, Adekunle Abiodun, Kehinde, James Sunday, Ajemunigbohun, Sunday Stephen A., Gabriel, Justin M. O., "THE NATURE, TECHNIQUES AND PREVENTION OF CREATIVE ACCOUNTING: EMPIRICAL EVIDENCE FROM NIGERIA", e Canadian Journal of Accounting and Finance, Vol. 1, Issue 1. (Pp.26-31)2012.

7. Litvak, Kate, "The Effect of the Sarbanes-Oxley Act on Non-US Companies Cross-Listed in the US", Journal of Corporate Finance, vol. 13, 2007.

8. Mahdavikhoua, Mahdi, Khotanlou, Mohsen, "New approach to teaching of ethics in accounting "introducing Islamic ethics into accounting education", Procedia - Social and Behavioral Sciences 46 (2012) p-p 1318 – 1322.

9. Phillips, John, Pincus, Mortan, Rego, Olhoft Sanga, " Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense", The Accounting Review, 2003, 78, (2), p-p 491-521.

10. Rabin, CE, "Determinants of auditors' attitudes towards creative accounting", Meditari Accountancy Research Vol. 13, No. 2, 2005, p-p 67-88.

11. Rajput, Mahesh Singh, CREATIVE ACCOUNTING: SOME ASPECTS, International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, Issue.4, Jan-March, 2014.

12. Sanusi, Beshiru, Izedonmi, Prince Famous, " Nigerian Commercial Banks and Creative Accounting Practices", Journal of Mathematical Finance, 2014, 4, 75-83 Published Online February 2014.

13. Shah, Syed Zulfiqar Ali, Butt, Safdar, "Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises", International Conference on Business and Economics Research IPEDR Vol.16, (2011).

14. Shah, Syed Zulfiqar Ali, Butt, Safdar, Bin Tariq , Yasir, "Use or Abuse of Creative Accounting Techniques", International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011.

15. Sueyoshiab, Toshiyuki, Shangc, Jennifer, Chiangd, Wen-Chyuan, " A decision support framework for internal audit prioritization in a rental car company: A combined use between DEA and AHP", European Journal of Operational Research, Volume 199, Issue 1, 16 November, 2009, Pages 219-231

16. Tacket,t James, Wolf, Fran, Claypool, Gregory, "Sarbanes-Oxley and audit failure A critical examination", Managerial Auditing Journal Vol. 19, No. 3, pp. 340-350, 2004.

17. Uwah, U. E., Akpan, D. C., "Creative Accounting Practices and Investment: Implications for the Shareholders in Nigerian Public Companies", International Journal of Finance and Management in Practice Volume 7, Number 1; June 2019; ISSN: 2360-7459.

18. Wangcharoendate, Suwan; Ussahawanitchakit, Phapruke, (2009), "Effect of internal Audit team on operational effectiveness of Thai companies", Journal of the Academy of Business & Economics, Vol.9, Issue 4: p-p 66-85.

19. Yadav, Brijesh, Creative Accounting: A Literature Review, The Standard International Journals (The SIJ), Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.

20. Yadav, Brijesh," Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective", International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), ISSN: 2319-4421 Volume 3, No. 1, January 2014.

C: BOOKS:

1. Dinapoli, Thomas P., " Standards for Internal Control in New York State Government", OFFICE OF THE NEW YORK STATE COMPTROLLER, 2016.
2. Holt, Michael F., "The Sarbanes–Oxley Act Costs, Benefits and Business Impact", First published, CIMA Publishing, Elsevier Ltd, 2008

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشرق الادنى
المعهد العالي للدراسات العليا في العلوم الانسانية
كلية الادارة والاقتصاد / قسم البنوك والمحاسبة
برنامج الماجستير

NEAR EAST UNIVERSITY
جامعة الشرق الأدنى

استمارة استبانة

السادة المحترمون:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد:

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من رسالة الماجستير الموسومة **(دور قانون SOX في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تحليلية لآراء عينة من المهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والاكاديميين في محافظة دهوك)** يعدها الباحث للحصول على درجة الماجستير في البنوك والمحاسبة.

وتعد مشاركتكم في تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بموضوعية ودقة، تقييماً افضل لموضوع الدراسة.

لذا ارجو تفضلكم باختيار الاجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال. موكداً لكم بأن جميع المعلومات التي ستدلون بها ستعامل بمنتهى السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

الباحث: هزار احمد يونس
موبايل:07507559177
إيميل :hazarahmed7788@gmail.com

(المصطلحات الواردة في استمارة الاستبانة)

أ- قانون ساربنيز اوكسلي (Sarbanes- Oxley) مختصره (SOX) :-

هو قانون أمريكي صاغه الكونغرس الأمريكي في ٣١/يوليو.تموز/٢٠٠٢، من أجل حماية المساهمين ومستخدمي المعلومات المالية، من احتمال قيام إدارات الشركات او الوحدات الاقتصادية بممارسات محاسبية احتيالية مضللة، ووضع قانون SOX قواعد صارمة لتعزيز الإقرارات المالية من الإدارات ولتجنب التضليل المحاسبي، وتم إصدار هذا القانون بسبب سوء ممارسة عملية المحاسبة في بداية الألفينات عندما عدمت ثقة المستثمرين في التقارير المالية وإفلاس العديد من الشركات كشركة (Enron & WorldCom) حيث طالبوا بالتعديل في المعايير الرقابية. ويعود سبب تسميته بهذا الاسم نسبة الى عضو الكونغرس الأمريكي بول ساربنيز (Paul Sarbanes) والنائب مايكل اوكسلي (Michael Oxley).

ب- الرقابة الداخلية (Internal Control) :-

نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الخطط والأساليب التي تضعها المؤسسة وتكون بإشراف الإدارة، الهدف منها حماية موجودات المؤسسة من التلف او التلاعب او سوء الاستخدام او أي مخاطر قد تواجهها المؤسسة، ووضع مجموعة من الإجراءات للالتزام باللوائح والقوانين الموضوعة، والحصول على تقارير مالية موثوقة بها تتضن معلومات عن كافة انشطة المؤسسة، تساعد في الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

ت- المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) :-

هي ممارسات أو عمليات معقدة وحديثة ومبتكرة، يستخدم فيها المحاسب معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية، من خلال استغلال الفرص من اجل التخلص من الالتزام بالقواعد والقوانين المحاسبية وبدائل القياس والافصاح، لإظهار انطباع مغاير عن أداء الشركة، وتشمل جميع الأساليب المستخدمة في عملية التلاعب بالأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار المتعمد او الغير متعمد، وأياً كانت هذه المسميات فتستغل جميعها الثغرات في المسميات المحاسبية وبدائلها المتعددة ونقاط ضعفها المختلفة، من اجل إظهار البيانات المالية بصورة مغايرة عن صورتها الحقيقية.

أسئلة الاستبيان

الجزء الأول: معلومات عامة:

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

اولاَ. المؤهل العلمي:

دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐ محاسب قانوني ☐

ي. اخرى اذكرها لطفاً .....

ثانياَ. التخصص العلمي:

محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐

علوم مالية ومصرفية ☐ هـ. اخرى اذكرها لطفاً.....

ثالثاَ. الوظيفة :

محاسب ☐ مدير حسابات ☐

مدقق ☐ مدير تدقيق ☐

مراقب حسابات ☐ منظم حسابات ☐

اكاديمي ☐ اخرى اذكرها لطفاً .....

رابعاَ. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل :

(أقل من 5) سنوات ☐ (5-10) سنوات ☐

(11-15) سنة ☐ (16سنة فأكثر ☐

الجزء الثاني: الاسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة:

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة من وجهة نظرك.

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الاول: قانون (SOX)						
1	اقر القانون كرد فعل لممارسات شركات المحاسبة والتدقيق السيئة السمعة					
2	يمثل قانون SOX تشريعاً خاصاً بالمحاسبة والتدقيق					
3	يمثل قانون SOX تشريع له تأثيرات في نظام الرقابة الداخلية					
4	يعد قانون SOX مصدر رئيسي لمبادئ الحوكمة في الولايات المتحدة والعالم					
5	شرع قانون SOX أثر الانهيارات المالية التي حدثت في الشركات الكبرى العالمية					
6	يحمل الرئيس التنفيذي والمدير المالي للوحدة الاقتصادية مسؤولية إعلان بيانات خاطئة					
7	يعد قانون SOX من اهم القوانين في العالم بعد قانون الاوراق المالية في بدايات القرن العشرين					
8	يحاول تنظيم تمويل الشركات المتداولة في البورصة					
9	تغطي احكامه مجموعة واسعة من القضايا					
10	يتناول قانون SOX قضايا تقنيات المعلومات ذات العلاقة بالرقابة والتدقيق					
11	اقتضى القانون إصلاحات صارمة تعزز الإقرارات المالية ولتجنب الاحتيال المحاسبي					
12	اوجب على الشركات أن تقوم بالإفصاح عن قواعد السلوك وتقييم فعالية التدقيق الداخلي، الرقابة، إدارة المخاطر					
13	يعد من القوانين المهمة التي تناولت مسألة تدوير المدققين					
14	يعد من القوانين المهمة التي تناولت مسألة استقلالية المدققين من خلال لجنة التدقيق					
15	ساهم القانون في تعزيز السيطرة على مهنة المحاسبة وإدارة الشركات					
16	يعد القانون تحول التشريعات المحاسبية ذات العلاقة من المهنة إلى المجتمع ممثلة بهيئة PACOB					
17	حدد القانون بشكل واضح مسؤوليات وواجبات الاطراف ذات العلاقة					
18	وضع اساساً جديداً في التعامل الحكومي مع مهنة المحاسبة، التدقيق، مجلس إدارة الشركات					

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثاني: دور قانون (SOX) في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.						
19	يساهم قانون (SOX) في قيام الإدارة بإعداد تقرير عن تقييمها لفاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.					
20	يساهم قانون (SOX) في وجوب تصديق المدقق في التقارير المالية على تأكيد الإدارة على فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية.					
21	يساهم قانون (SOX) في تحقيق الكفاءة والفاعلية لنظام الرقابة الداخلية للشركة.					
22	يساهم قانون (SOX) في تقديم مقترحات تؤكد استقلالية المدقق الداخلي.					
23	يساهم قانون (SOX) في إنشاء نظام للتدقيق الداخلي في المؤسسة					
24	يلزم القسم (404) من الباب الرابع لقانون (SOX) الإدارة مسؤولية إنشاء هيكل الرقابة الداخلية وإجراءات تطبيقها.					
25	يساهم قانون (SOX) في توضيح إطار العمل الذي يتم استخدامه من قبل الإدارة لتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية.					
26	يساهم قانون (SOX) في الافصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
27	يساهم قانون (SOX) في إصدار قوانين تحدد سلوك وآداب المديرين					
28	يساهم قانون (SOX) في تقييم اداء عمل المدققين الداخليين.					
29	يساهم قانون (SOX) في دراسة ومراعاة الملاحظات والتقارير التي يطرحها المحاسب القانوني والأخذ بالمقترحات الواردة فيها.					
30	يساهم قانون (SOX) في الاشراف على عمليات البحث والتحقق عن عمليات الاحتيال والاخطاء التي قد تحدث في الشركة.					
31	يساهم قانون (SOX) من خلال لجنة التدقيق بالزام الشركة أن تصدر تقريراً الرقابة الداخلية					

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الثالث: دور قانون (SOX) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.						
32	يساهم قانون (SOX) في تقليل المرونة في الاختيار بين البدائل المحاسبية الواردة في النظم والقواعد المحاسبية					
33	يساهم قانون (SOX) في توفير الحماية لموظفي الشركات الذين يقدمون أدلة عن الاحتيال والممارسات المحاسبية الإبداعية.					
34	يساهم قانون (SOX) في إعادة الثقة للمستثمرين واصحاب المصالح الذين اهتزت ثقتهم بشركات المحاسبة والتدقيق.					
35	يساهم قانون (SOX) في فرض عقوبات مجزية نتيجة القيام بالتلاعب بالقوائم المالية تقع على عاتق المسؤولين الماليين والتنفيذيين.					
36	يساهم قانون (SOX) على إنشاء هيئة رقابية مسؤولة عن مراقبة أداء المدققين القانونيين القائمين بتدقيق القوائم المالية للشركات العامة.					
37	يساهم قانون (SOX) في وضع أحكام مهمة لإزالة المخاطر والشكوك التي تواجه المحاسبين الذين يمارسون المهنة					
38	يساهم قانون (SOX) في ضمان حقوق المساهمين من خلال وضع شروط على إدارات الشركات التي تتعثر في التصرف بما لا يتوافق مع حقوق المستثمرين					
39	يساهم قانون (SOX) في جعل لجنة التدقيق في الشركة مسؤولة عن تعيين ومراقبة أي عمل تدقيق تقوم به شركة تدقيق الحسابات					
40	يلزم قانون (SOX) الشركات أن تغير كل خمس سنوات شركة تدقيق الحسابات التابعة لها					
41	يساهم وجود قانون (SOX) في خلق قوانين صارمة من شأنها تقلل من الانهيارات والفضائح المالية					
42	يؤدي الالتزام بقانون (SOX) الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز مصداقية القوائم المالية.					
43	يساهم تطبيق قانون (SOX) في رفع مستوى التحليل المالي ومنع عمليات التحليل التي تخدم اغراض خاصة.					
44	يؤدي تطبيق قانون (SOX) إلى منع حالات الاحتيال والتزوير في البيانات المالية.					
45	يؤدي تطبيق قانون (SOX) الى رفع مستوى الافصاح والشفافية لكافة البيانات المالية التي توفر معلومات مفيدة لمتخذي القرارات واصحاب المصالح.					

انتهى **شكراً لكم على حُسن تعاونكم**

الدكتور/ ــ المحترم

م/ طلب تحكيم استبيان

تحية طيبة:

يقوم الباحث بإجراء دراسة تحليلية لآراء عينة من المهنيين العاملين في مكاتب تدقيق وتنظيم الحسابات والاكاديميين في محافظة دهوك بعنوان (دور قانون SOX في تفعيل الرقابة الداخلية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

ولتحقيق أهداف الدراسة هذه ولاسيما في قياس متغيراتها بصورة علمية تنسجم مع فرضياتها، لابد أن يتم تحكيم الاستبيان للوصول إلى اداة سليمة وفعالة للقياس.

ونظراً لخبرتكم الواسعة في مجال علم المحاسبة و البحث العلمي فانه يشرفني أن تتفضَّلوا بتحكيم الاستبانة المرفقة.

كما واتقدم بالشكر والامتنان لكم نظير تعاونكم والموافقة على التحكيم، وذلك خدمة لطالب العلم وتعزيزاً لمجالات البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

المرفقات

- استمارة استبانة.

الباحث

هزار احمد يونس

ملاحظة: يرجى تعبئة هذا الجزء

الاسم	المنصب الوظيفي	الجامعة

توصيات للباحث:

اسماء السادة محكمي الاستبانة

ت	اسم المحكم	المنصب / الوظيفة	مكان العمل
1	أ. د. خيري علي اوسو	تدريسي	الكلية التقنية الإدارية / جامعة دهوك التقنية
2	أ. د. علي ابراهيم حسين	تدريسي ورئيس لجنة الترقيات العلمية	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة تكريت
3	أ. د. طلال محمد علي الججاوي	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البيان – بغداد
4	أ. د. صبيحة برزان العبيدي	استاذ في قسم الدراسات المحاسبية	المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية - جامعة بغداد
5	أ. م. د. ماهر علي الشمام	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة موصل
6	أ. م. د. اياد شاكر سلطان	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة السليمانية
7	م. ق. د. ثائر قاسم داود الطائي	رئيس هيئة الرقابة المالية	ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ جمهورية العراق
8	م. د. حسين امين حسين	رئيس قسم العلوم المالية والمصرفية	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة دهوك
9	م. د. شلير عبدالرحمن رشيد	رئيس قسم المحاسبة	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة دهوك
10	م. د. نصرالدين حاج صالح برواري	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة دهوك
11	م. د. فائق مال الله محمود	رئيس قسم	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البيان – اربيل
12	م. د. وجدي خليفة	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الشرق الادنى- قبرص
13	م. د. محمد مصطفى احمد زراري	تدريسي	كلية العلوم والإدارة المالية / جامعة الكتاب
14	م. م. عبدالواحد غازي محمد	تدريسي	كلية الادارة والاقتصاد / جامعة موصل

تقرير الانتحال

The role of the Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and limiting creative accounting practices

ORIGINALITY REPORT

16%	11%	12%	8%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	alqashi.com Internet Source	1%
2	these.univ-msila.dz Internet Source	1%
3	Submitted to University of Duhok Student Paper	<1%
4	www.iasj.net Internet Source	<1%
5	azu.edu.ly Internet Source	<1%
6	Submitted to Arab Open University Student Paper	<1%
7	الأحمر ، محمد أحمد أبو بكر. "إدارة التغيير و دورها في تحقيق الميزة التنافسية : دراسة تطبيقية على شركات الاتصالات في دولة ليبيا = Change Management and Its Role in Achieving the Competitive Advantage : An Applied Study on Telecommunication Companies in the State of Libya", The World	<1%

YAKIN DOĞU ÜNİVERSİTESİ

BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU

15.02.2021

Dear Hazar Ahmed Younis

Your application titled **"The role of the Sarbanes-Oxley Act in activating the internal control system and limiting creative accounting practices"** with the application number NEU/AE/2021/8 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

Direnc Kanol

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.