

”
دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في
مكافحة الغش والتلاعب: دراسة استطلاعية
في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد

م.م. حيدر عباس العطار

جامعة المثنى

“

المستخلص:

سعت الدراسة الحالية إلى تحري مفهوم المحاسبة الإبداعية ونظام حوكمة الشركات وأثرهما في الحد من أو مكافحة حالات الغش والتلاعب، وأجريت هذه الدراسة على مجموعة من شركات القطاع الخاص في مدينة بغداد وذلك لتحديد مكان القوة لمتغيري الدراسة المستقلين (المحاسبة الإبداعية ونظام الحوكمة) في مكافحة حالات الغش والتلاعب (المتغير التابع) التي تعاني منها أغلب المؤسسات وحتى المجتمعات كونها مظهراً من مظاهر الفساد المالي والإداري .

اعتمدت الدراسة (الاستبانة) كأداة لها، ووزعت على مجموع الأفراد العاملين (محاسبين، مدققين، مدراء، وتسويقين وكذلك عمال المعرفة) في الشركات عينة الدراسة البالغ عددهم (52)، استخدمت الدراسة مجموعة من الأدوات الإحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ومعامل الارتباط ومعادلة الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لتحديد اثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لكل فقرة والتكرارات حسب مقياس ليكارت الخماسي .

لقد توصلت الدراسة أن هنالك علاقة ارتباط بين متغيرين الدراسة هما المحاسبة الإبداعية ونظام حوكمة الشركات بغية مكافحة حالات الغش والاحتيال والذي يعم اغلب الوحدات الاقتصادية في العراق.

وتوصي الدراسة بضرورة تفعيل دور المحاسبة الإبداعية ونظام حوكمة الشركات على حد سواء لما لهما من علاقة ارتباط وتأثير في القضاء على حالات الغش والتلاعب في العراق.

Abstract:

The present study sought to investigate an accounting concept and creative system of corporate governance and their role in reducing the incidence of fraud, since this study was conducted on a group of private sector companies in a number of Iraq's provinces in order to determine the strengths of the variables of the study independents in reducing the incidence of fraud and manipulation that suffer most institutions and even communities and being a manifestation of financial and administrative corruption.

The study used a questionnaire as a tool for the study were distributed to a group of personnel (accountants, auditors, managers, and Marketer as well as knowledge workers) in the study sample's companies (52), the study used a set calculations, standard deviation and correlation coefficient of statistical tools and the equation Arithmetic averages of simple linear regression and multiple to determine the effect of independent variables on the dependent variable as well as the coefficient of variation of the relative importance of each paragraph and duplicates as a measure of Eckart quintet .

The study concluded that there is a correlation between the two variables are the study of creative accounting and the system of corporate governance in order

to combat fraud, which prevail in most of the economic units in Iraq . Therefore, the study recommends the need to activate the role of creative accounting and the system of corporate governance, both due to their association and the impact on the eradication of cases of fraud and fraud in Iraq relationship.

المقدمة:

لوحظ خلال العقود الماضية وجود ازيمات مالية اقتصادية ظهرت في كثير من البلدان ونتج عنها بعض الانهيارات في النمو الاقتصادي ، مما دعى بعض الحكومات إلى القيام بإجراء بعض الاصلاحات الإدارية والمالية لتقليل أو الحد من هذه الانهيارات ،من خلال إعداد ومراجعة للقوانين والتعليمات وإجراء التعديلات الضرورية والمناسبة .

ويمكن اعتبار جودة الشركات العامة أو المساهمة أو المختلطة من أهم أحد المؤشرات في تطور النمو الاقتصادي في معظم دول العالم، اذ يساهم التنافس بين الشركات في زيادة المقدرة الانتاجية للبلد من خلال تطور وتحسين وزيادة كفاءة وفاعلية الاجهزة الإدارية والمالية والرقابية ،لان الضعف الإداري والمالي يشكل العائق الرئيسي لتحقيق التنمية الاقتصادية لأي بلد.

يساعد تنامي أو تطور عمل الشركات في ظل وجود نظام الحوكمة القوي والمؤثر في محاربة الفساد المالي والإداري ،مما يساهم ويساعد في التغلب على حالات الفقر والتهميش الموجودة في المجتمعات من خلال تحقيق التنمية المستدامة والنهوض بالأوضاع الانسانية داخل البيئة الاجتماعية التي تعمل بها الشركات ،لذا يبرز دور نظام الحوكمة الفعال واعتباره كأحد ادوات الرقابة.

لم يعد هنالك شك في ان للشركات الخاصة دوراً فعالاً في دعامة الاقتصاد ولاسيما الاقتصاد العراقي الذي يعاني في الوقت الحالي من تدهور مالي ملحوظ نتيجة لتنامي ظاهرة الفساد المالي والإداري والذي تسبب في حدوث الأزمات المالية ، ومن هذا المنطلق ظهر توجه جديد يدعو إلى ضرورة الافصاح عن البيانات المالية افصاحاً كاملاً وتام في الشركات والتخلي عن الإجراءات المتبعة السابقة ، ويساعد هذا على مكافحة أو الحد من ظاهرة الغش والتلاعب.

يعد الابداع المحاسبي جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، وأن المحاسبة الإبداعية تعني التطبيقات المحاسبية التي ترسمها الإدارة في سياساتها المحاسبية ، وبما أن السياسة المحاسبية تمثل مجموعة من الاختيارات المتخذة من قبل الإدارة بخصوص المتغيرات المحاسبية والتي تقود إلى صياغة القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى في استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية ، وهذا ما يتيح إدارات الوحدات الاقتصادية لاختيار السياسات المحاسبية التي تلائم مصالحها .

1. مشكلة البحث

تعد مشكلة الغش والتلاعب من أسباب الفساد المالي والإداري الذي يعم اغلب المجتمعات، لذا فان نظام الحوكمة والمحاسبة الإبداعية يعدان من النظم الرسمية والرئيسية في أي شركة من الشركات ، كما أنها تمثل نظاماً مفتوحة تؤثر في البيئة التي تعمل في نطاقها وتتأثر بها ، وعلى الرغم من اغلب الشركات تمتلك نظم المعلومات المحاسبية إلا أن هنالك بعض الشركات تمارس عمليات الغش والاحتيال في الإفصاح عن معلوماتها المحاسبية بغية الحصول على منافع وأرباح غير شرعية، فقد أصبح من الضروري الأخذ بنظر الاعتبار التأثيرات التي يمكن أن تنعكس على جودة المعلومات المحاسبية وكيفية تصميمها وتحديد طبيعة عملها في تلك الشركات التي تعمل في ظل إطار الحوكمة، ومن هنا تأتي التساؤلات الآتية:

- هل أن الشركات في العراق تطبق نظام الحوكمة؟
- هل أن الشركات في العراق تستطيع أن تقدم المحاسبة الإبداعية الخالية من التضليل ؟
- هل أن القوانين النافذة تلزم الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة؟
- هل أن نظام الحوكمة والمحاسبة الإبداعية لها دور فعال في القضاء على حالات الغش والتلاعب؟

2. أهداف البحث

عليه فإن البحث يهدف إلى تحقيق الآتي .:

- أ. توضيح طبيعة نظام حوكمة الشركات وعلاقتها بعمل المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تعمل في ظلها .
- ب. تحديد أهم تأثيرات أساليب المحاسبة الإبداعية على الحوكمة.
- ج. التعرف من خلال نظام الحوكمة والمحاسبة الإبداعية على أساليب القضاء على عمليات الغش والتلاعب.
- د. التعرف على الدور الايجابي للمحاسبة الإبداعية.

3. أهمية البحث

- أ. معرفة وتوضيح مفهوم واهداف وخصائص نظام الحوكمة والدور الذي تلعبه في زيادة كفاءة عمل الشركات .
- ب. أهمية الدور الذي تلعبه الحوكمة والمحاسبة الإبداعية في الحد من حالات الغش والتلاعب ، من خلال زيادة الانشطة الاقتصادية و جذب المستثمرين المحليين او الاجانب .

- ج. تفعيل دور الشركات الخاصة من خلال تطبيق مبادئ الإفصاح الكامل لجودة المعلومات المحاسبية وتكون هذه الإفصاحات معلنه بكل شفافية وحيادية.
- د. ضرورة التطبيق الصحيح للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية في إطار تحسين نظم المعلومات المحاسبية لتجنب حالات الغش والاحتيال التي من شأنها ان تعيق نجاح عمل هذه الشركات.

4. فرضيات البحث

يستند البحث الى فرضيتان رئيسيتان هما :-

- أ- الفرضية الأولى (علاقة ارتباط المحاسبة الإبداعية بالحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب) وتتفرع منها الفرضيات الآتية :-

- 1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الإبداعية ومكافحة الغش والتلاعب.
- 2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين إطار نظام حوكمة الشركات واليات مكافحة الغش والتلاعب.

- 3- توجد علاقة ارتباط مشتركة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الإبداعية ونظام الحوكمة ومكافحة الغش والتلاعب.

- ب- الفرضية الثانية (ان إجراءات الحوكمة وأساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير في مكافحة الغش والتلاعب) وتتفرع منها الفرضيات الآتية :-

- 1- يؤثر نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب.
- 2- تؤثر المحاسبة الإبداعية في مكافحة الغش والتلاعب.
- 3- يؤثر نظام الحوكمة والمحاسبة الإبداعية في مكافحة الغش والتلاعب.

5. حدود البحث

من خلال استعراض مشكلة البحث والتعرف على طبيعتها وأهمية تناولها ، فإن البحث سيحاول إعطاء وجهة نظر محاسبياً بما يساعد على تفعيل دور المحاسبة الإبداعية في ظل نظام الحوكمة في القضاء على عمليات الغش والتلاعب ، وكذلك مدى أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية في هذا المجال. لذلك تتضمن الدراسة اربع مباحث ،يتطرق المبحث الأول إلى منهجية البحث، والمبحث الثاني يتناول مفهوم نظام الحوكمة والمبحث الثالث يتناول المحاسبة الإبداعية والغش والتلاعب ، أما المبحث الرابع فيتضمن الجانب العملي للدراسة.

6. أسلوب البحث

أعتمد الباحث في إعداد هذه الدراسة على ما يلي :

أ. الأسلوب الاستنباطي القائم على البحث العلمي التجريبي الرصين من خلال القيام بإعداد استبانة لمعرفة آراء عينة من الأشخاص العاملين في الشركات ذات القطاع الصناعي والبالغ عددها (6) شركات في مدينة بغداد، وقد تم توزيع (58) استمارة استبيان على العينة المذكورة تم استرجاع (52) استمارة منها لإجراء التحليل الإحصائي والتعرف على النتائج .

ب. الكتب والدراسات العلمية المختلفة ذات العلاقة بموضوع نظام حوكمة الشركات وأثرها على المحاسبة الإبداعية في الحد من حالات الغش والتلاعب في تقييم واستخلاص عمل الوحدات الاقتصادية وتقديمها للبيانات المالية أو الإفصاح عنها بكل شفافية وموضوعية.

7. الكلمات المفتاحية (KEY WORD)

أ- المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) أو CRAC

ب- حوكمة الشركات (CORPORATE GOVERNANCE) أو COGA

ت- الغش والتلاعب (Fraud and manipulation) أو FRAM

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الحوكمة

1- مفهوم وتعريف الحوكمة

يعد نظام حوكمة الشركات مفهوماً شاملاً يتضمن مجموعة من النظم والمعايير والقواعد والإجراءات التي يمكن اتباعها بهدف تقنين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات (بلة، 2012:55).

وركز مصطلح حوكمة الشركات على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام ، يأتي في مقدمتها وأكثر أهمية على الإطلاق الشفافية في معاملات الشركات والعمليات المحاسبية والقوائم المالية ، وكذلك تطبيق معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والبنوك التي تقدم القروض للشركات لمنع حدوث ازمات مصرفية، وتبني طرق عادلة في إجراءات الإفلاس في حالة تعرض الشركة للفشل وذلك بتوزيع المخاطر بين المساهمين والعمال والمالكين الدائنين (حسين، محمد ، 2012:4).

يشير مفهوم حوكمة الشركات بشكل عام الى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركات من ناحية، وحملة الاسهم واصحاب المصالح أو الاطراف المرتبطة (حملة السندات ، العمال ،الموردين ،الدائنين والمستهلكين) من ناحية اخرى (الحازمي، 2011:65).

لقد تعددت الآراء بين الباحثين والكتاب في تعريف الحوكمة وذلك بسبب تعدد اهتمامات وتخصصات الباحثين والكتاب وتنوع البيئة المحيطة بهم ومن هذه التعاريف اهمها:-

1- حوكمة الشركات على انها مجموعة من الاسس والقواعد التي تحكم عمل الشركات في ادارتها للعمل المالي ، وضرورة التشديد عليها من قبل الرقابة الخارجية لتتلافى عمليات الغش والاحتيال ، وتكون

بياناتها معلنه أو منشورة للجمهور أو المساهمين أو الدائنين افصاحاً كاملاً تحقيقاً لمبدأ الشفافية والنزاهة(مشكور، عبد،2015:50).

2- الحوكمة بأنه نظام يضمن الممارسات السليمة والجيدة للإدارة ، ويؤمن ثقة المستثمرين من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ التي تقوم على الشفافية والعدالة، تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة في الشركات بما لديها من اليات رقابية على الإدارة تمنعها من التلاعب بالمعلومات الداخلية بما يعود بالفائدة على جميع الاطراف(ابراهيم ، مكية ،2011:49).

3- حوكمة الشركات هو ذلك النظام الذي يهدف الى ضبط العمل داخل المؤسسة وتوجيهه نحو انجاز اعمال المؤسسة بدرجة عالية من الشفافية والملاءمة والدقة والوضوح وبما يحقق اغراض المؤسسة في خدمة المساهمين والمجتمع وغيرهم من اطراف بنزاهة وموضوعية وبما يحقق الرقابة على عمل الإدارة داخل المؤسسة وبما يحقق جودة العمل داخل المؤسسة ويزيد من تميزها على نظيراتها من المؤسسات المشابهة ،وبضمن الاستغلال الأمثل لطاقت وموارد المؤسسة (بركة،2011:89).

2-أهمية حوكمة الشركات

يرى (مشكور و عبد) انه من الضروري إعطاء أهمية خاصة لحوكمة الشركات في العراق لما يعانيه البلد حالياً من ازمات مالية واضحة والتي برزت بشكل في موازنة عام 2014 وما تلاها من انخفاض في أسعار النفط والذي صاحب ذلك عجز في موازنة العراق ، وعليه يجب دعم هذه الشركات وتفعيل انشطتها من خلال الالتزام بالمعايير والقواعد المحاسبية وتفعيل دور الرقابة الخارجية التي من شأنها تزيد من فرص الاستثمار وجذب المستثمرين (مشكور،عبد،2015:51).

نطاق أهمية حوكمة الشركات لا يقتصر على الشركات والمتعاملين معها، وانما يمتد ليشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والمحاسبية والرقابية ، لذا يمكن تحديد أهمية حوكمة الشركات من الجوانب الاتية(حميدي،2011:18):-

أ- الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات :-ان اتساع حجم الشركات وتعدد المستثمرين والمساهمين فيها ، وتزايد عدد الشركات ، ومصادر الاموال الاجنبية يستدعي وجود نظام رقابة فعال ، ووسائل افصاح تتسم بالعدالة والشفافية.

ب- الأهمية المحاسبية والرقابية لحوكمة الشركات: تلعب قواعد ومبادئ حوكمة الشركات دوراً هاماً في تحسين الممارسات من خلال التأكيد على البعد الاخلاقي للإدارة عن قياس الدخل، وكذلك في الحد من صراع المصالح وتناقضاتها ، وفي تقليل فرص الغش والتلاعب والذي تقوم الإدارة بتعظيم منافعها الشخصية ، من خلال الفصل بين الصلاحيات وتحديد المسؤوليات والتأكيد على دور لجان تدقيق.

ت- الأهمية القانونية لحوكمة الشركات:- ان جوهر مفهوم الشركات هو مجموعة من القوانين والمعايير والقواعد التي تنظم العلاقة بين ادارة الشركة من جهة وبين المساهمين واصحاب المصالح الاخرين من جهة اخرى.

ث- الأهمية الاجتماعية لحوكمة الشركات: تعد المسؤولية الاجتماعية للشركات من المفاهيم الحديثة نسبياً ، وقد اصبح دور الشركات محورياً في عملية التنمية الاجتماعية ، وهو ما اثبتته النجاحات التي تحققت في الاقتصاديات في هذا المجال.

3- اهداف حوكمة الشركات

تزيد الأهداف لحوكمة الشركات من كفاءة الأداء المالي والتشغيلي للشركة وتعزز الثقة في تقاريرها وقوائمها المالية نتيجة السمعة الجيدة التي ستنم عن بها الشركة في مجتمعنا وسينعكس ذلك حتماً على دورها الاجتماعي ويجعل لها ميزة تنافسية ويعزز ثقة المستثمرين فيها ويحميها من الأزمات المالية ، وعلى مستوى الدولة يساعد في ضبط العمل والمؤسسة وسلامة الأداء والحفاظ على موارد الدولة وترشيد الانفاق (بله، 2012: 57).

يمكن تلخيص الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات لتحقيقها باعتبارها من اهم انظمة الضبط والرقابة ومنع السلوك المنحرف والحد (أو على الأقل) تقليل عمليات الغش والتلاعب (الفتلاوي، 2011: 168):-
أ- وضع القواعد والتعليمات والإجراءات التي توضح كيفية سير العمل داخل الشركة والحث على الالتزام بها ، ووضع العقوبات الصارمة على متجاوزيها وذلك تحقيقاً للأهداف المنشودة في تطبيق الحوكمة.

ب- وضع نظام واضح ومفهوم يتم بموجبه ادارة الشركة ويكون وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل من الحقوق والواجبات والمسؤوليات لكل من مجلس الإدارة والمساهمين.

ت- تطوير النظم المتخصصة برقابة ادارة الشركة ومجلس ادارتها فضلاً عن الاهتمام باستقلالية ذلك المجلس ولجان التدقيق.

ث- العمل على تحقيق العدالة والمعاملة العادلة لكافة اصحاب المصالح في الشركة وحماية حقوقهم فضلاً عن تسخير جميع الاليات التنظيمية والرقابية للقضاء على جميع انواع الفساد سواء كان اداريا او محاسبياً.

ج- توفير المعلومات الملائمة والموثوقة والحرص على تطبيق الشفافية وخلق أسلوب مميز للإدارة يتم من خلاله تعظيم أداء الشركات وتحسين صورتها امام جميع الاطراف ذات العلاقة بها من خلال المعاملة العادلة للوصول الى اقصى كفاءة ممكنة.

4- خصائص حوكمة الشركات

هنالك العديد من السمات والخصائص التي تتميز بها حوكمة الشركات التي تعمل على اعطاء الجوانب الفكرية الكاملة عنها ، ومن هذه الخصائص التي تكون قريبة على البيئة العراقية وربما هذه الخصائص ستساهم في رفع كفاءة الشركات أو المؤسسات وهي(مشكور، عبد، 2015:53):-

أ- يجب اختيار رئيس مجلس الإدارة وفقاً لشروط يضعها المجلس، وتكون هذه الشروط أكثر مهنية وبعيدة عن التكتلات أو التأثيرات السياسية.

ب- تفويض ومنح رئيس مجلس الإدارة كافة الحقوق والواجبات في اختيار الموظفين الكفاء لمساك بعض المناصب الإدارية المهمة في الشركة وفقاً للمعايير والضوابط المهنية .

ت- يكون اختيار النشاطات والاعمال من قبل رئيس المجلس التنفيذي بعد موافقة مجلس الإدارة على ذلك، بحيث تكون المسؤولية ملقاة على الجميع دون استثناء .

ث- وضع خطة عمل سنوية ، ويكون رئيس التنفيذي ملزم بتنفيذها وفي حالة عدم الالتزام بالخطة يخضع الرئيس التنفيذي للمحاسبة والمساءلة من قبل مجلس الإدارة.

ج- ضرورة فرض العقوبات الصارمة للموظفين الذين لا يلتزمون بأداء عملهم المكلفين به ، وهذا يكون من مسؤولية المجلس التنفيذي.

ح- عقد اجتماعات دورية موثوقة بتقارير مالية وغير مالية من شأنها ان تزيد من تحسين وكفاءة عمل الشركة ، بحيث ترفع التقارير للرئيس التنفيذي لمجلس الإدارة وذلك لمناقشتها ووضع الحلول الكفيلة لمعالجة بعض المشكلات التي تواجه الشركة اثناء العمل.

لذا يرى الباحث انه من الضروري تفعيل نظام الحوكمة من خلال توفر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات لنظم حوكمة الشركات تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة ، كما تساعد على تحقيق اهدافها ومزاياه المتعددة ، ومن هذه الخصائص هي:-

أ- المسؤولية أمام مختلف الاطراف سواء كانت داخلية أم خارجية.

ب- استقلالية مجلس الإدارة استقلال تام والالتزام بالمعايير والقواعد التي تحكم نظام الحوكمة.

ت- منع المتاجرة بالسلعة والمعلومات الداخلية للوحدة الاقتصادية.

ث- حماية الاصول الملموسة وغير الملموسة للوحدة الاقتصادية.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية والغش والتلاعب

أولاً: المحاسبة الإبداعية

1- مفهوم وتعريف المحاسبة الإبداعية

تمثل المحاسبة العمود الفقري لأي وحدة اقتصادية تعمل بها إذا يتركز دورها الاساس في تسجيل الاحداث الاقتصادية بشكل رقمي ضمن نظام تستخدم مخرجاته من قبل العديد من الاطراف المستفيدة (الملاك، المستثمرون ، المجهزون ، الزبائن ، المقرضون ، الجمهور والدولة) لاتخاذ القرارات المختلفة وفقاً لوجهة نظر كل منهم ، فإذا كانت مخرجات المحاسبة تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر فيها الخصائص النوعية التي ينبغي ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية فستكون القرارات المتخذة بناءً على هذه المعلومات قرارات صائبة ورشيده

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو المحاسبة التجميلية كما يطلق عليها البعض حدثاً جديداً ظهر في الثمانينات من القرن العشرين ، ومن المحتمل ان تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبة في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج ارباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب ايجاد تلك الأرباح من أي نوع اخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخيرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع ان تكسب الأرباح فأنها تستطيع على الأقل ان تبتدعها (القطيش، 2011:362).

إن لجوء الشركة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية سعياً منها تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعاً من السلوك المهني غير الاخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات من خلال ركائز الحوكمة والمتمثلة في ادارة المخاطر ، الافصاح والرقابة ، ويمكن ان تشكل خطأ دفاعياً امام ممارسة المحاسبة الإبداعية (فريد، 2014:353).

تعد المحاسبة الإبداعية وسيلة تستعمل من قبل الوحدات الاقتصادية من اجل التكييف والتطور لتصبح أكثر قدرة على المنافسة في البيئات المضطربة ، وان هذا التطور يتطلب وجود مهنيين لديهم القدرة العالية على توليد الافكار الإبداعية من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد والاحكام فضلاً عن البدائل المتاحة واستعمالها في تغيير الارقام المحاسبية لغرض تحقيق اهداف محددة (كاظم، 2016:47).

ويرى الباحث ان مفهوم المحاسبة الإبداعية والتي تعمل ضمن إطار نظام الحوكمة يساعد في تميز وتحسين أداء عمل الشركات ، لذا فأن تطبيق القواعد والمبادئ والاسس للحوكمة هو جزء من متطلبات

المحاسبة الإبداعية ، لان كل مبدأ يتضمن مجموعة من الإجراءات الإبداعية وضرورة الالتزام والتقيّد به وعدم الخروج عنه إذا ما أريد نجاح هذه الشركات.

لقد تعددت آراء الباحثين والكتاب في تعريف المحاسبة الإبداعية ومن هذه التعاريف هي:-

1- المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها الشركات لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية ، وتتعلق هذه الأساليب اما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية (طالب، 2013:73).

2- المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة (القطيش، الصوفي، 2011:362).

3- المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية (بله، 2012:60).

4- المحاسبة الإبداعية هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية ، لوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، الالتزامات لمنشأة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية ، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية (المبيضين، عبدالمنعم، 2010:88).

5- المحاسبة الإبداعية على أنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال (Amat, 1992).

6- المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة ، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية (Naser, 1992:4).

ويرى الباحث من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد أهم السمات المشتركة في تعريف المحاسبة الإبداعية من خلال ما يأتي:-

أ- تعد المحاسبة الإبداعية مظهر من مظاهر الغش والتلاعب في عمل المحاسبة.

ب- يمكن اعتبار تطبيقات المحاسبة الإبداعية من أحد الممارسات في تغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.

ت- يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية مهارات وصفات مهنية عالية تمكنهم من القدرة على التلاعب بالأرقام والقيم التي تكون مناسبة لمصالح الشركات والمؤسسات.

ويمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة من التطبيقات أو الإجراءات المتبعة من قبل الشركات على شكل مميز من أجل ظهور قائمة المركز المالي والكشوفات التابعة لها بصورتها الحقيقية وبعيدة عن الاشكالات والتلاعب الذي قد تعطي صورة مضللة عن أداء طبيعة عمل الشركات، لذا فأن التطبيقات والإجراءات يجب ان تكون:-

أ- موجودة وملموسة تساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

ب- تكون البيانات المالية حقيقية وصحيحة ناتجة عن العمل خلال الفترة المالية المستخدمة .

ت- تساعد في تقديم المعلومات للأطراف الخارجية (المساهمين، المستثمرين، المقرضين والجمهور العام) بكل شفافية وموضوعية .

ث- ان تكون مفتوحة وعلى اتصال وثيق مع المجتمع الخارجي.

2- عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هنالك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية ومنها (طالب، 2013:31):-

1- حرية اختيار المبادئ المحاسبية:- تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية احياناً ان تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية والتي تتلاءم مع اهدافها ورغباتها وتحقق صورة الأداء الوحدة الاقتصادية.

2- حرية التقديرات المحاسبية:- يتيح للإدارة التلاعب في التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ، وهذا مما يساعد المحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريقة صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متماثل أو متحفظ حسب احتياج الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3- تسمح بعض القواعد المحاسبية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف اعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية.

4- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:- يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت وتنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل او تعجل تنفيذ هذه العمليات.

- 5- القيود المزيفة المحاسبية :- يمكن ان تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ، ويتحقق ذلك من خلال ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث.
- ونستطيع القول المحاسبة الإبداعية في الشركات يجب ان تمتلك العوامل الآتية:-
- أ- القدرة على إجراء تحسينات مستمرة وجذرية في عملها لخدمة الاطراف الخارجية (المستثمرين ، المساهمين ،المقرضين والجمهور العام).
- ب- يجب ان تتحمل المسؤولية الكاملة والمخاطرة اتجاه عملها بشكل كامل.
- ت- تساهم في احداث تغيرات في تطوير عمل الشركات من خلال :-
- *اتخاذ القرار (DISCISON MAKING) في اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة.
- *الاستخدام الأفضل لمواردها المتاحة في تحقيق اهداف الشركة.
- د- تطوير قدرات وزيادة كفاءات القيادات الإدارية والمالية والرقابية.
- ذ- ايجاد حلول مناسبة أو وسائل جديدة في ظل وجود الأزمات المالية التي سوف تتعرض لها الشركة.
- 3- أساليب المحاسبة الإبداعية**

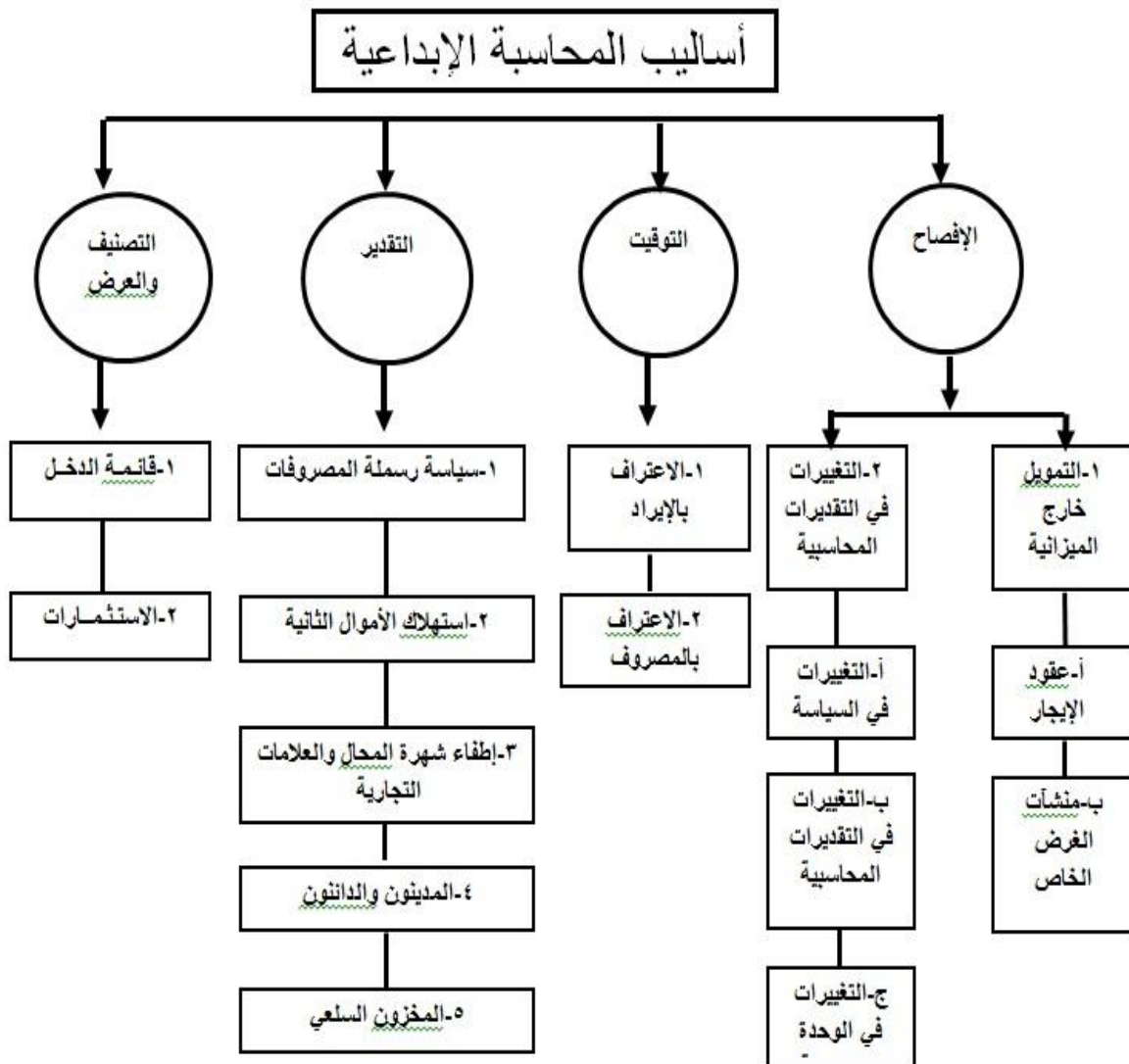
إن دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية المفترضة ترتبط بأداء الشركات وارباحها، فالشركات التي تقترب من الاخلال بمواثيق الديون تلجأ ألى ممارسة الأساليب المحاسبية التي تجنبهم ذلك، كما يمارس المديرون أساليب المحاسبة لزيادة القيمة السوقية للشركة وبالتالي زيادة مكافأتهم الإدارية ،اضافة الى سعيهم للظهور بنتائج أكثر جاذبية بالنسبة للمستثمر ولتحقيق التوقعات المستقبلية للأداء(طالب،2013:49).

إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمختلف اشكالها سوف يؤدي بلا شك إلى نشوء الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم مما يؤدي أيضاً إلى فقدان الثقة بموثوقية وصدق القوائم المالية من قبل شرائح المستثمرين الحاليين والمتوقعين(المبيضين، عبد المنعم ،2010:95).

لذا يرى بلة ان من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية يمكن تلخيصها بالآتي (بلة،2012:60):-

- أ- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق .
- ب- التأثير على سعر سهم الشركة في السوق المالي.
- ت- زيادة الاقتراض من البنوك.
- ث- تحسين الأداء المالي للشركة لتحقيق مصالح شخصية.
- ج- الحصول على التصنيف المهني.

ومن الممكن أن نؤيد أن أساليب المحاسبة الإبداعية سوف تكون البيانات التفصيلية الموجودة في القوائم المالية غير حقيقية سوف تعكس صورة نشاط الشركة أو تضلل من نشاط الشركة ما لم يكن هنالك افصاح محاسبي تام وشامل عن البيانات المالية، ويمكن التعبير عن أساليب المحاسبة الإبداعية بالمخطط الآتي :-



المخطط من إعداد الباحث بالاعتماد على المصدر (طالب، 2013: 74)

4- معوقات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات محاسبية تعتمد على ابتدعات مهنية لمحاسبين يستخدمون فيها ما يمتلكون من خبرة متراكمة ورصيد معرفي الغرض منها تضليل القوائم المالية لتحقيق أهداف شخصية أو لمصلحة أرباب العمل أو أي أهداف أخرى ، وإن العوامل الدافعة لهم بهذا الاتجاه هو :-

أ- إساءة استخدام تعدد البدائل في المعالجات المحاسبية .

ب- ضعف نظام الرقابة.

ت- ضعف الالتزامات بأخلاقيات المهنة وغيرها (العامري، يعقوب، 2014: 6).

يمكن اعتبار ممارسات المحاسبة الإبداعية مكروهة أخلاقياً ، وهي من المخالفات المهنية التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، ولابد من التعدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية (طالب، 2013: 32).

يرى () ان هنالك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي :

أ- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل الشركة في أعمال غير مرغوب بها مستقبلاً.

ب- الا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع اطراف خارجية اخرى.

ت- ان يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ث- ان تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية).

ومن خلال ما تقدم هنالك ثمة معوقات تساهم في عدم نجاح الشركات في تقديم بياناتها بشكل كامل وافصاح تام ومن هذه المعوقات هي :-

أ- عدم وجود المهنية الكاملة والكافية لدى المحاسبين في الشركة.

ب- التقيد التام ببعض التعليمات من دون إجراء أي تعديلات لازمة عليها والتي من شأنها ان تفصح عن البيانات المالية.

ت- التخوف من عرض البيانات المالية للشركة لأنها ترى فيها مخاطرة على الشركة من خلال عرض ادائها المالي.

ث- الابتعاد عن كافة وسائل الاعلام والجمهور في معرفة وضعها المالي.

ج- وجود عجز أو ظهور خسائر مدورة ومتراكمة من السنوات السابقة أو وجود اختلاسات لدى الشركات مما يفقد الشركات اهميتها تجاه الاطراف الخارجية.

ح- عدم رغبة السلطة الأعلى في الشركات لعرض قائمة مركزها المالي قد تعود لأسباب شخصية أو سياسية واقتصادية.

5- الدور الايجابي للمحاسبة الإبداعية

بعد ما تطرقنا إلى مفهوم وتعريف وأساليب ومعوقات المحاسبة الإبداعية كان لابد ان نتطرق إلى اهمية أو ايجابيات المحاسبية الإبداعية ومن هذه الأهمية هي (كاظم، 2016: 53) (Moldovan, 2015: 54) (Shawar & Qaisar, 2015: 148) :-

- 1- التحريف في مجال المحاسبة يمكن أن يكون مسيئاً إلا أنه في حال دمج المحاسبة الإبداعية مع المعايير الأخلاقية والقانونية فضلاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) فأنها يمكن أن تحقق فوائد جمة للوحدة الاقتصادية.
 - 2- المحاسبة الإبداعية قد تتساعد في المحافظة على زيادة سعر السهم عن طريق تخفيض مستوى الديون ومن ثم تخفيض المخاطر من خلال إظهار تحسين الأرباح ، كما أن سعر السهم المرتفع يمكن أن يساعد الشركة في زيادة رأسمال الجديد ومحاولات الاستحواذ.
 - 3- يعتقد بعض الكتاب أن الإدارة إذا ما اخرجت كشوفات المعلومات المالية مع وجود نية كالاستفادة من هذا التأخير أيضاً في إطار معنى المحاسبة الإبداعية ، كما أن تقنيات المحاسبة الإبداعية تحد من تقلب الأرباح ومن ثم المساهمون بسبب تخفيض حالة عد اليقين وتحسين القدرة التنبؤية بالأرباح المستقبلية الذي يساعد في تحسين السعر مضاعفة الأرباح ، وهذا يدعو بوضوح إلى الاعتدال في استعمال تقنيات المحاسبة الإبداعية .
 - 4- تتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات ، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستخدميها ، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية (تيجاني، 2012:34).
- ما تقدم يمكن القول بالإبداع والابتكار كلمتان مترادفتان لمعنى يمثل اثبات شيء جديد غير مألوف ويرتبط الإبداع المحاسبي في الوحدات الاقتصادية بإدخال التغيرات والتطورات في مجال المحاسبة المالية وأصبح الإبداع المحاسبي مطلباً حيوياً وضرورة ملحة تفرض حالها على الوحدات الاقتصادية التي تريد البقاء والاستمرار وللتحكم المؤسسي قواعد هامة تشكل الدعائم الأساسية منها:-
- أ- الشفافية والتي تعني توصيل معلومات صحيحة وواضحة.
 - ب- المسؤولية وهي مرتبطة بالمسالة من حيث تحميل الإدارة مسؤوليتها من ناحية القانونية والإدارية والمالية.
 - ت- العدالة والانصاف وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف بما يكفل المساواة .
 - ث- الاستقلالية وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح.

ثانياً: الغش والتلاعب

1- مفهوم الغش والتلاعب

يقصد بالغش فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف خارجية ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليس من حقه أو غير قانونية (معايير المراجعة 240، 2008:6).

يستخدم مصطلح الغش في حقل المحاسبة والمراجعة يدل أيضاً على عدة معان منها الاختلاس والتلاعب والاحتيال ، ومما يركز عليه تعريف تلك المصطلحات عن معنى الغش انه يشمل عدة عناصر من اجل ارتكابه بسابق اصرار وسوء نية وتعتمد وليس عن طريق المصادفة ، وذلك سعياً لتضليل والاختفاء عن انظار مستخدمين للتقارير المالية(معايير المراجعة 2008,240:179).

يؤدي مفهوم الخطأ إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية وان احتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من مراحل التي تمر بها عملية إعداد التقارير المالية وقد تكون بأحد الصور الاتية(معايير المراجعة 2008,240:178):-

- اخطاء محاسبية أو كتابية في السجلات والتقارير المالية .
 - التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية.
 - النسيان أو عدم الافصاح بالأصول المحاسبية .
 - عدم تأهيل موظفي الحسابات وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم.
- لذا يرى الحلو انه لا يوجد فرق بين الخطأ والغش من حيث اثر كل منهما على سلامة البيانات المحاسبية ولكن يتمثل الفرق بينها في السبب أو الهدف أو في مدى توفر حسن أو سوء نية القائمين بارتكاب الخطأ أو الغش ، وذلك لان فطنة المدقق ويقظته اثناء عملية التدقيق كفيلة باكتشاف أوجه الغش والتلاعب في الحسابات ، وعلى المدقق أيضاً ان يتحرى بالدقة الكاملة اثناء عملية التدقيق لأنه قد تكون هناك اخطاء لا يمكن اكتشافها بسهولة تكون محكمة مما يطلب بذل مجهود اضافي لاكتشافها(الحلو،2012:25).

أما مفهوم التلاعب فهو يعد مرادفاً لمصطلحات الاختلاس والتزوير والغش والخطأ المتعمد، وغالباً ما يذكر مصطلح التلاعب للإشارة إلى :-

- أ- التلاعب بالحسابات بهدف تحقيق هدف وهمي وإظهار أداء الوحدة بشكل جيد ، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية .
- ب- مجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة الاختلاس فتظهر بصورة صحيحة(التميمي،2014:217).

لذا يرى (فريد) ان المحاسبة الإبداعية هي شكل من اشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية فإنه يمكن ان يميز بين الممارسات التالية(فريد،2014:252):-

- أ- المحاسبة المنفعية(Aggressive Accounting):- هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً ، وغالباً ما تكون في صورة ارباح رقمية مرتفعة سواء تم اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً(GAAP) ام لا .

ب- تلطيف أو تمهيد الدخل (Income Smoothing): وهي ادارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي ، وعادة ما تتضمن الخطوات تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من اجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.

ت- ادارة الأرباح (Earnings Management): هي التلاعب في الأرباح لتحقيق اهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو التوقعات التي تعد من قبل المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.

2- أسباب الغش

ان من أسباب الغش يمكن تحديدها بالشكل الاتي (دحود، 2006:179):-

- 1- إظهار وضع المنشأة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء اسهمها.
- 2- زيادة نسبة حصة السهم من الأرباح.
- 3- الحصول على قروض اضافية أو تحسين شروط عمليات التمويل القائمة وظروفها.
- 4- تحقيق اهداف الشركة وغاياتها المتمثلة بتحقيق اكبر قدر ممكن من الأرباح.
- 5- الحصول على مكافأة وحوافز اضافية بناء على الأداء المالي للشركة.
- 6- إظهار الأرباح بأقل ما يمكن بهدف تخفيض الضريبة أو التهرب منها.
- 7- اختلاس اصول المنشأة .
- 8- قيام المنشأة بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها.
- 9- وقوع الإدارة تحت الضغوط من المصادر الداخلية أو الخارجية.
- 10- تجنب عواقب اخفاق الإدارة في تحقيق اهدافها المالية.

3- مسؤوليات منع واكتشاف الغش وأساليب مكافحة حالات الغش والتلاعب

المسؤولية الاساسية عن منع واكتشاف الغش تقع على كلاً من الإدارة والمكلفين بالحوكمة ومن المهم ان تشدد الإدارة في ظل اشراف جانب من المكلفين بالحوكمة بشكل قوي على منع الغش لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه ، بما يؤدي إلى خلق قناعه لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب اكتشافه والتعرض إلى العقاب، وينطوي ذلك على خلق ثقافة الامانة والسلوك الاخلاقي الذي يمكن تعزيزه بأشراف نشط من قبل المكلفين بالحوكمة ، يجب الاخذ في الحسبان امكانية قيام المكلفين بالحوكمة بالتجاوز على ادوات الرقابة أو التأثير غير المناسب على عملية التقدير المالي (معايير المراجعة 240، 2008:4).

لذا يرى احمد هنالك عدة أساليب يمكن من خلالها مكافحة الغش والتلاعب والتي يمكن اجمالها بالاتي (احمد، 2013:19):-

- 1- توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في منع حالات الغش، تضليل الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش والتقرير عن حالات الغش.
- 2- استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والتلاعب في بيئة الاعمال الالكترونية.
- 3- توافر المهارات في فحص واكتشاف واستخراج الادلة الالكترونية لحالات الغش في بيئة الاعمال الالكترونية.
- 4- توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة مع الأساليب الاحتياطية للفساد.
- 5- توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية والقانونية والقضائية فيما يتعلق بحالات الغش والتلاعب.
- 6- توافر المهارات المتخصصة في فحص كل من جرائم قرصنة الانترنت، الجريمة المنظمة وغسيل الاموال.

في ضوء ما تقدم يرى الباحث ان هنالك عدة امور يجب اتباعها لتجنب حالات الغش والتلاعب ومنها :-

- 1- تشكيل لجنة مراجعة داخلية مستقلة تكون مشرفة على العمل المالي والإداري وتقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة .
 - 2- تفعيل الانظمة المحاسبية بما يتلاءم مع طبيعة العمل الذي تؤديه ، كأن يكون استخدام المحاسبة الالكترونية بدل نظام المحاسبة التقليدي.
 - 3- جعل القيادات الإدارية والمالية والرقابية من الذين يمتلكون كفاءة عالية ومهنية في مجال تخصصهم ويفضل اصحاب الشهادات العليا على اقل تقدير .
 - 4- الحفاظ على معلومات الشركة الالكترونية وعدم تعرضها لعملية القرصنة الالكترونية وذلك من خلال تغيير الارقام السرية لشبكة المعلومات بين فترة اخرى من اجل عدم اختراقها.
- 4- علاقة المحاسبة الإبداعية بنظام حوكمة الشركات في مكافحة الغش والتلاعب**

يساهم تطبيق نظام حوكمة الشركات في رفع كفاءة العمل وتحسين أداء الشركات، الامر الذي يمكن هذه الشركات من الاستمرارية والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود امامها ، كما تعتبر اليات الحوكمة والاسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور فاعل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي الحد من تأثيراتها السالبة على ارقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة(بلة،2012:64).

تتمثل المحاسبة الإبداعية بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي أو

بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الوحدة الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة (طالب، 2013: 20).

إن وجود المعلومات المحاسبية في الشركات والمفصح عنها افصاحاً كاملاً تساعد المساهمين والمستثمرين أو الجهات ذات العلاقة من الاطلاع على بيانات الشركة والوقوف على جانب القوة والضعف لعمل الشركة سيساهم في القضاء على عملية الاحتيال المحاسبي والتي تمارسها بعض الشركات والتي تدخل من ضمن المحاسبة الإبداعية، لذلك ان جودة المعلومات المحاسبية ستعالج حالات الغش والاحتيال ، لذا يمكن اعتبار ان تحديث جودة المعلومات المحاسبية سنوياً هي بمثابة اصلاحاً مالياً وادارياً تمارسها الشركات لمحاربة الفساد (مشكور، عبد، 2015: 67).

ونستطيع القول ان دور المحاسبة الإبداعية الخالية من التضليل والغش والتلاعب في إطار نظام حوكمة الشركات سيساهم في مكافحة الفساد (الغش والتلاعب) من خلال ما يأتي:

- 1- تطبيق المحاسبة الإبداعية بشكلها الحقيقي من خلال تفعيل الانظمة الداخلية للحوكمة .
- 2- زيادة كفاءة وتحسين معرفة العمل للمدققين والمحاسبين في مكافحة الغش والتلاعب من خلال اقامة دورات تدريبية وتطويرية تساهم في رفع كفاءة السلوك المهني والعملي لهم.
- 3- تحديد المكافآت التشجيعية من قبل مجلس الإدارة لكل عامل يدلي أو يبلغ عن وجود حالة فساد مالي في الشركات.
- 4- تحديث القوائم والكشوفات المالية شهرياً بما يتناسب مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الرابع: الجانب العملي

مناقشة نتائج التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات

يسلط هذا المبحث في عرض النتائج للتحليلات الاحصائية التي استطاع الباحث التوصل اليها من خلال اداة الاستبانة التي تم إعدادها وفقاً للمتغيرات الدراسة ، حيث تم توزيع (58) تم استرجاع منها (52) استبانة أي ما يقارب نسبة 90% على الشركات الصناعية في مدينة بغداد.

والجدول رقم (1) يبين اسماء الشركات

ت	اسماء الشركات	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة
1	شركات بغداد للمشروبات الغازية	12	11
2	الشركة الصناعات الالكترونية	9	9

3	شركة انتاج الالبسة	8	6
4	الشركة العراقية للتمور	10	9
5	شركة الاصباغ الحديثة	11	9
6	شركة الصناعات الخفيفة	8	8
	المجموع النهائي	58	52

1- يتكون مجتمع الدراسة من المدراء ، المحاسبين ، المدققين والتسويقين ورجال المعرفة في الشركات والبالغ عددهم 52 فرداً وقد تم تطبيق الدراسة على الأفراد عينة البحث ' ولكي يتم التعرف على مجتمع الدراسة يجب التعرف على خصائص أفرادها ' ومن هذه الخصائص :-
أ- سنوات الخدمة الوظيفية

جدول رقم (2) خصائص مجتمع الدراسة وفقاً لسنوات الخدمة:-

سنوات الخدمة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	27%
من 6 إلى 10 سنوات	21	40%
من 11 إلى 20 سنة	9	17%
أكثر من 20 سنة	8	16%
المجموع	52	100%

ب- المؤهل العلمي

جدول رقم (3) يبين خصائص العينة وفقاً للمؤهل العلمي:-

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إعدادية	6	11,5%
دبلوم	20	38,5%
بكالوريوس	23	44%
ماجستير أو ما يعادلها دبلوم عالي	3	1%

دكتورا	-	-
المجموع	52	%100

ث- التخصص العلمي

جدول رقم (4) يبين خصائص العينة وفقاً للتخصيص العلمي:-

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	18	%35
الإدارة	14	%27
الاقتصاد	7	%13,5
مالية ومصرفية	5	%9
التخصصات الأخرى	8	%15,5
المجموع	52	%100

ت- الجنس

جدول رقم (5) يبين نوع الجنس:-

نوع الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	38	%73
انثى	14	%27
المجموع	52	%100

2- التكرارات ونسبها

أ- محور المحاسبة الإبداعية (CRAC)

يتضمن الجدول التالي التكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات المحور CRAC ولكل جزء من مقياس

ليكارت الخماسي:

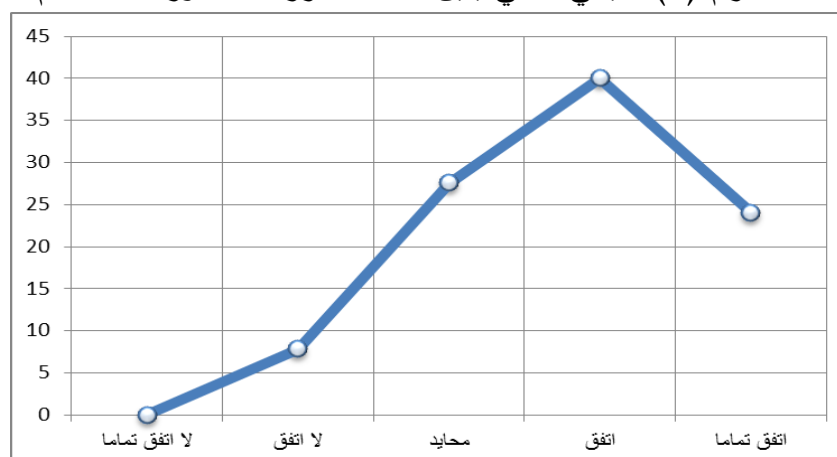
جدول رقم (6)

	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
CRAC1	0	2	10	26	14
Percent	0	3.8	19.2	50.0	26.9
CRAC2	0	2	17	20	13
Frequency	0	2	17	20	13

25.0	38.5	32.7	3.8	0	Percent	
11	25	13	3	0	Frequency	CRAC3
21.2	48.1	25.0	5.8	0	Percent	
12	23	12	5	0	Frequency	CRAC4
23.1	44.2	23.1	9.6	0	Percent	
12	21	15	4	0	Frequency	CRAC5
23.1	40.4	28.8	7.7	0	Percent	
14	21	14	3	0	Frequency	CRAC6
26.9	40.4	26.9	5.8	0	Percent	
9	19	19	5	0	Frequency	CRAC7
17.3	36.5	36.5	9.6	0	Percent	
12	20	16	4	0	Frequency	CRAC8
23.1	38.5	30.8	7.7	0	Percent	
13	22	14	3	0	Frequency	CRAC9
25.0	42.3	26.9	5.8	0	Percent	
16	18	14	4	0	Frequency	CRAC10
30.8	34.6	26.9	7.7	0	Percent	
14	21	14	3	0	Frequency	CRAC11
26.9	40.4	26.9	5.8	0	Percent	
10	17	14	11	0	Frequency	CRAC12
19.2	32.7	26.9	21.2	0	Percent	
150	253	172	49	0	Frequency	CRAC
24	40	28	8	0	Percent	

إن الجدول أعلاه يبين ان اتجاه الاجابات للعينة المدروسة تتجه نحو الموافقة على جميع فقرات المحور، والشكل البياني التالي يوضح نسب الاجابات لمحور المحاسبة الإبداعية والذي يثبت ما ذهب اليه الباحث فيما يتعلق باتجاه اجابات العينة.

الشكل رقم (1) البياني التالي يبين نسب التكرارات للمحور بشكل عام



يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه ان أعلى نسبة كانت عند الاتفاق والأقل كانت عند عدم الاتفاق تماماً.

ب- محور نظام الحوكمة (COGO)

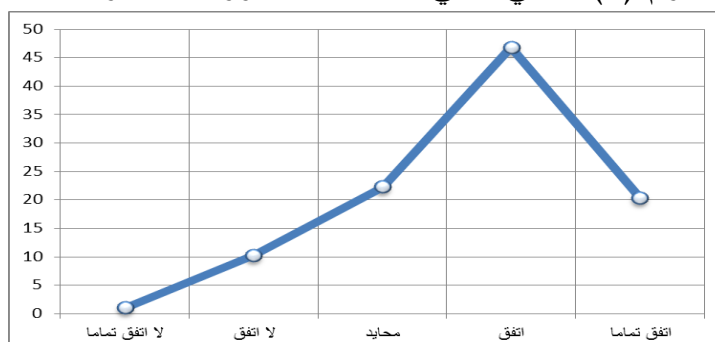
يتضمن الجدول التالي التكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات المحور COGO ولكل جزء من مقياس ليكارت الخماسي:

جدول رقم (7)

اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً		
14	19	15	4	0	Frequency	COG01
26.9	36.5	28.8	7.7	0	Percent	
13	24	12	3	0	Frequency	COG02
25.0	46.2	23.1	5.8	0	Percent	
8	27	11	6	0	Frequency	COG03
15.4	51.9	21.2	11.5	0	Percent	
13	26	10	3	0	Frequency	COG04
25.0	50.0	19.2	5.8	0	Percent	
10	20	18	4	0	Frequency	COG05
19.2	38.5	34.6	7.7	0	Percent	
11	29	5	7	0	Frequency	COG06
21.2	55.8	9.6	13.5	0	Percent	
7	25	12	7	1	Frequency	COG07
13.5	48.1	23.1	13.5	1.9	Percent	
10	29	6	7	0	Frequency	COG08
19.2	55.8	11.5	13.5	0	Percent	
16	25	8	3	0	Frequency	COG09
30.8	48.1	15.4	5.8	0	Percent	
10	25	12	4	1	Frequency	COG10
19.2	48.1	23.1	7.7	1.9	Percent	
8	25	12	7	0	Frequency	COG11
15.4	48.1	23.1	13.5	0	Percent	
7	18	18	9	0	Frequency	COG12
13.5	34.6	34.6	17.3	0	Percent	
127	292	139	64	2	Frequency	COGO
20	47	22	10	1	Percent	

إن الجدول أعلاه يبين ان اتجاه الاجابات للعينة المدروسة تتجه نحو الموافقة على جميع فقرات المحور، والشكل البياني التالي يوضح نسب الاجابات لمحور نظام الحوكمة والذي يثبت ما ذهب اليه الباحث فيما يتعلق باتجاه اجابات العينة.

الشكل رقم (2) البياني التالي يبين نسب التكرارات للمحور بشكل عام



يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه ان أعلى نسبة كانت عند الاتفاق والأقل كانت عند عدم الاتفاق تماماً.

ث- محور الغش والتلاعب (FRMA)

يتضمن الجدول التالي التكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات المحور FRMA ولكل جزء من مقياس ليكارت الخماسي:

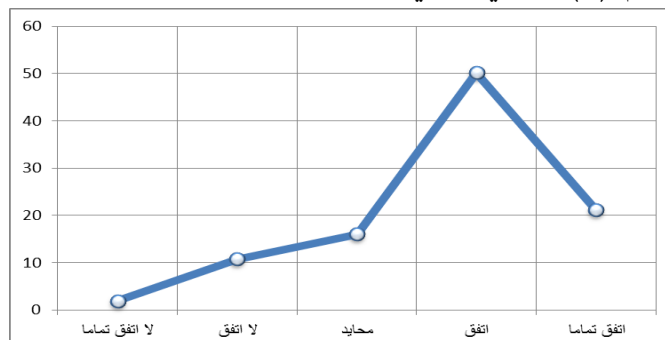
جدول رقم (8)

اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً		
14	24	5	8	1	Frequency	FRMA1
26.9	46.2	9.6	15.4	1.9	Percent	
12	29	10	1	0	Frequency	FRMA2
23.1	55.8	19.2	1.9	0	Percent	
7	32	8	4	1	Frequency	FRMA3
13.5	61.5	15.4	7.7	1.9	Percent	
17	23	7	3	2	Frequency	FRMA4
32.7	44.2	13.5	5.8	3.8	Percent	
11	20	11	9	1	Frequency	FRMA5
21.2	38.5	21.2	17.3	1.9	Percent	
11	29	5	7	0	Frequency	FRMA6
21.2	55.8	9.6	13.5	0	Percent	
6	26	12	5	3	Frequency	FRMA7
11.5	50.0	23.1	9.6	5.8	Percent	
8	32	3	9	0	Frequency	FRMA8
15.4	61.5	5.8	17.3	0	Percent	
14	26	9	3	0	Frequency	FRMA9
26.9	50.0	17.3	5.8	0	Percent	
15	27	6	3	1	Frequency	FRMA10
28.8	51.9	11.5	5.8	1.9	Percent	
8	29	10	4	1	Frequency	FRMA11
15.4	55.8	19.2	7.7	1.9	Percent	
9	16	14	11	2	Frequency	FRMA12

17.3	30.8	26.9	21.2	3.8	Percent	
132	313	100	67	12	Frequency	FRMA
21	50	16	11	2	Percent	

إن الجدول أعلاه يبين أن إتجاه الاجابات للعينة المدروسة تتجه نحو الموافقة على جميع فقرات المحور، والشكل البياني التالي يوضح نسب الاجابات لمحور الغش والتلاعب والذي يثبت ما ذهب اليه الباحث فيما يتعلق باتجاه اجابات العينة.

الشكل رقم (3) البياني التالي يبين نسب التكرارات للمحور بشكل عام



يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه ان أعلى نسبة كانت عند الاتفاق والأقل كانت عند عدم الاتفاق تماماً.

3- الاحصاءات العامة

تم هنا ايجاد بعض الاحصاءات العامة المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحاور الثلاثة وكما يلي:

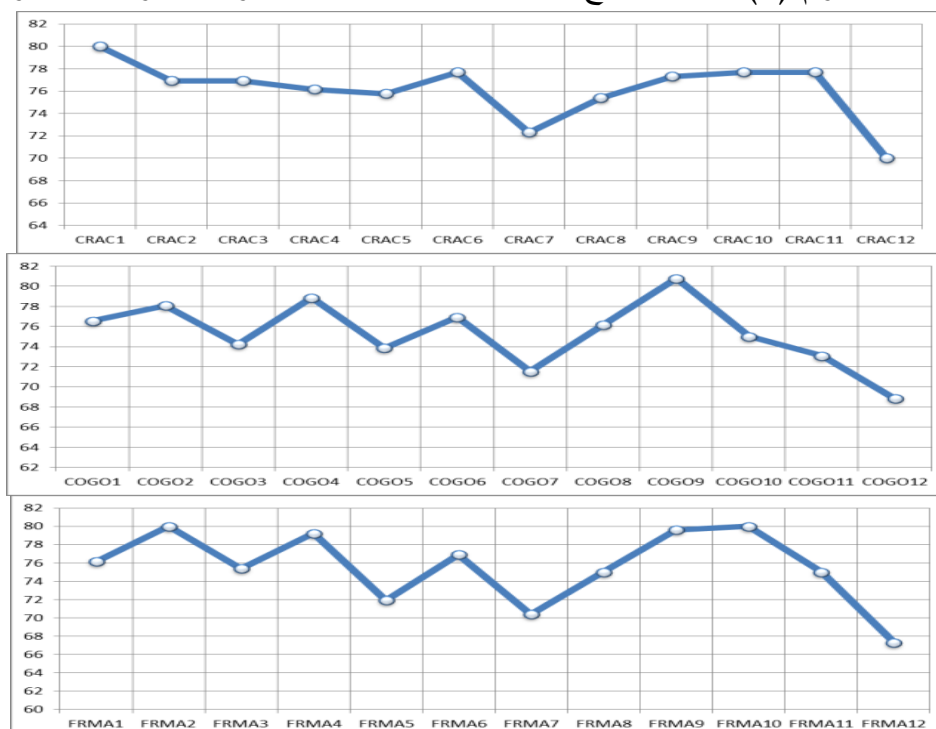
جدول رقم (9)

الأهمية النسبية	CV	Std. Deviation	Mean	
80	20	.792	4.00	CRAC1
77	22	.849	3.85	CRAC2
77	21	.826	3.85	CRAC3
76	24	.908	3.81	CRAC4
76	24	.893	3.79	CRAC5
78	23	.878	3.88	CRAC6
72	25	.889	3.62	CRAC7
75	24	.899	3.77	CRAC8
77	22	.864	3.87	CRAC9
78	24	.943	3.88	CRAC10
78	23	.878	3.88	CRAC11
70	30	1.038	3.50	CRAC12
76	8	.31545	3.8079	CRAC

77	24	.923	3.83	COGO1
78	22	.846	3.90	COGO2
74	23	.871	3.71	COGO3
79	21	.826	3.94	COGO4
74	24	.875	3.69	COGO5
77	24	.916	3.85	COGO6
72	27	.957	3.58	COGO7
76	24	.908	3.81	COGO8
81	21	.839	4.04	COGO9
75	25	.926	3.75	COGO10
73	25	.905	3.65	COGO11
69	27	.938	3.44	COGO12
75	9	.35735	3.7663	COGO
76	28	1.067	3.81	FRMA1
80	18	.714	4.00	FRMA2
75	23	.854	3.77	FRMA3
79	26	1.028	3.96	FRMA4
72	30	1.071	3.60	FRMA5
77	24	.916	3.85	FRMA6
70	29	1.019	3.52	FRMA7
75	25	.926	3.75	FRMA8
80	21	.828	3.98	FRMA9
80	23	.907	4.00	FRMA10
75	24	.883	3.75	FRMA11
67	33	1.121	3.37	FRMA12
76	14	.51269	3.7783	FRMA

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع الاجابات الخاصة بفقرات الاستبانة تتجه نحو الاتفاق ولكن بدرجات مختلفة وهذا ما يبينه عمود الأهمية النسبية والشكل التالي يوضح اذ يتضح منهما ان الفقرة الأولى من محاور المحاسبة الإبداعية كانت صاحبة أعلى اهمية نسبية بينما الفقرة الثانية عشرة من نفس المحور كانت الأقل اهمية، وفيما يخص المحور الثانية نظام الحوكمة الفقرة التاسعة كانت صاحبة أعلى اهمية نسبية بينما الفقرة الثانية عشرة كانت الأقل اهمية، وفيما يخص المحور الثالث (الغش والتلاعب) الفقرة الثانية والتاسعة والعاشر كانت صاحبة أعلى اهمية نسبية بينما الفقرة الثانية عشرة كانت اقل اهمية نسبية.

والاشكال رقم (4) التالية توضح بيانيا الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحاور:



4- الارتباط ومعنويته

لقد أوجد الباحث الارتباطات بين المحاور الثلاثة وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (10)

Correlations				
		CRAC	COGO	FRMA
CRAC	Pearson Correlation	1	.518**	.596**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	52	52	52
COGO	Pearson Correlation	.518**	1	.815**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	52	52	52
FRMA	Pearson Correlation	.596**	.815**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	52	52	52
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

ومن خلال النتائج أعلاه يتبين جلياً أن هنالك علاقة ارتباط طردية ومعنوية تحت مستوى دلالة 1% بين المحاور الثلاثة حيث نلاحظ أن قيمة الارتباط بلغت 0,059 وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها بين CRAC و FRMA هي: H_0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين CRAC و FRMA. مقابل الفرضية البديلة

H_1 : توجد علاقة ارتباط معنوية بين CRAC و FRMA.

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن قيم المعنوية sig. أقل من 5% وهذا دليل على أن قيمة الارتباط هي قيمة معنوية طردية.

وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها بين COGO و FRMA هي:

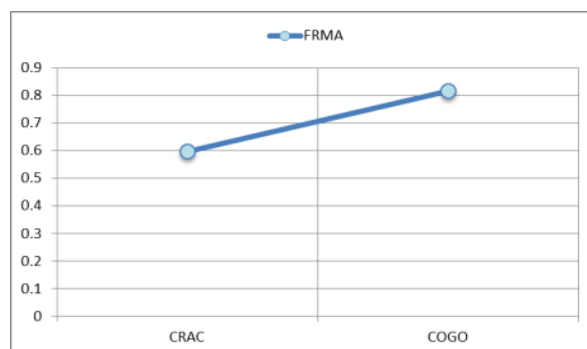
H_0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين COGO و FRMA.

مقابل الفرضية البديلة

H_1 : توجد علاقة ارتباط معنوية بين COGO و FRMA.

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح أن قيم المعنوية sig. أقل من 5% وهذا دليل على أن قيمة الارتباط هي قيمة معنوية طردية.

ونلاحظ أيضاً أن قوة الارتباط بين المحور COGO و FRMA أقوى من العلاقة بين المحور CRAC و FRMA وكما موضح في الشكل رقم (5) البياني التالي:



5- علاقة الاثر لكل محور

لغرض تحليل علاقة الاثر للمحورين CRAC و COGO على المحور FRMA وضع الباحث الفرضية الصفرية المراد اختبارها لأثر CRAC على FRMA وكما يلي:

H_0 : لا يوجد أثر للمحور CRAC على FRMA.

مقابل الفرضية البديلة

H_1 : يوجد أثر للمحور CRAC على FRMA.

والفرضية الصفرية المراد اختبارها لأثر COGO على FRMA وكما يلي:

H0: لا يوجد اثر للمحور COGO على FRMA.

مقابل الفرضية البديلة

H1: يوجد اثر للمحور COGO على FRMA.

وقد أوجد الباحث الجدول التالي الذي يتضمن المعايير الخاصة بذلك وكما يلي:

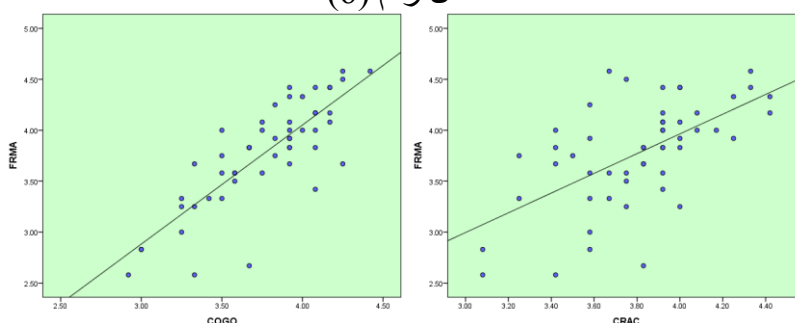
جدول رقم (11)

المحور	معامل التحديد	معلمة الانحدار	قيمة اختبار t	Sig لقيمة t	القرار
CRAC	36%	0.60	5.246	0.00	معنوية
COGO	66%	0.82	9.941	0.00	معنوية

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح ان قيم المعنوية sig. لمعلمة اثر المحور CRAC على FRMA اقل من 5% وهذا دليل على انها قيمة معنوية ونستنتج ان ارتفاع قيمة المحور CRAC بمقدار وحدة واحدة ترتفع قيمة FRMA بمقدار 60%.

ونلاحظ ايضا ان قيم المعنوية sig. لمعلمة اثر المحور COGO على FRMA اقل من 5% وهذا دليل على انها قيمة معنوية ونستنتج ان ارتفاع قيمة المحور COGO بمقدار وحدة واحدة ترتفع قيمة FRMA بمقدار 82%. والشكلين البيانيين التاليين يوضحان شكل الانتشار بين المحورين CRAC و COGO من جهة والمحور FRMA من جهة اخرى:

شكل رقم (6)



6- علاقة الاثر للمحورين معا

لغرض تحليل علاقة الاثر للمحورين CRAC و COGO مجتمعة على المحور FRMA وضع الباحث الفرضية الصفرية المراد اختبارها وكما يلي:

H0: لا يوجد اثر للمحورين CRAC و COGO على FRMA.

مقابل الفرضية البديلة

H1: يوجد اثر للمحورين CRAC و COGO على FRMA.

وأوجد الباحث الجدول التالي الذي يتضمن المعايير الخاصة بذلك وكما يلي:

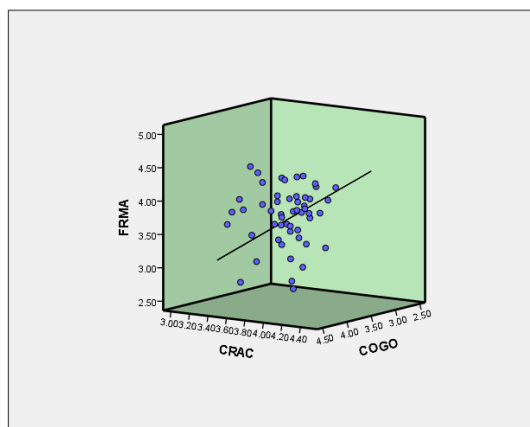
جدول رقم (12)

المحور	معامل التحديد	معلمة الانحدار	قيمة اختبار t	Sig لقيمة t	القرار
CRAC	71%	0.24	2.615	.012	معنوية
COGO		0.69	7.629	.000	معنوية

ومن خلال نتائج الجدول السابق يتضح ان قيم المعنوية sig. لمعلمة اثر المحور CRAC على FRMA اقل من 5% وهذا دليل على انها قيمة معنوية ونستنتج ان ارتفاع قيمة المحور CRAC بمقدار وحدة واحدة ترتفع قيمة FRMA بمقدار 24%.

ونلاحظ ايضا ان قيم المعنوية sig. لمعلمة اثر المحور COGO على FRMA اقل من 5% وهذا دليل على انها قيمة معنوية ونستنتج ان ارتفاع قيمة المحور COGO بمقدار وحدة واحدة ترتفع قيمة FRMA بمقدار 69%. والشكل البياني التالي يوضح شكل الانتشار بين المحورين CRAC و COGO مجتمعة من جهة والمحور FRMA من جهة اخرى:

شكل رقم (7)



الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ويمكن اجمالها كما يأتي:-

أولاً : الاستنتاجات

- 1- يعد الغش والتلاعب احد أوجه الفساد المالي والإداري ،لذلك يعد من اخطر المشكلات التي تواجه عمل الشركات ، من خلال ما يقوم به المحاسب وما توغز به الإدارة من ممارسة غير اخلاقية ومهنية من خلال تعظيم الأرباح من اجل جذب المستثمرين أو تقليل الأرباح من اجل التهرب الضريبي.

- 2- اختلفت وتباينت آراء الكتاب والباحثين حول تعريف المحاسبة الإبداعية لذلك فهم متفقين على ان ممارسي المحاسبة الإبداعية يقومون بتغيير القيم الحقيقية إلى قيم غير حقيقية من خلال ما يمتلكونه المحاسبين من مهارات وصفات مهنية عالية مكنتهم من القدرة على التلاعب بالأرقام.
- 3- قد يتطلب من مجلس الإدارة في الشركات استعمال أكثر من استراتيجية واحدة بما يضمن تحقيق اهدافها التي تسعى إلى تحقيقها من اجل مكافحة الغش والتلاعب في بياناتها المالية.
- 4- هناك ثمة معوقات تساهم في عدم قيام الشركات بتقديم بياناتها المالية بشكل كامل ومنها :-
 - أ- عدم وجود المهنية الكاملة والكافية لدى المحاسبين في الشركات.
 - ب- التخوف من عرض البيانات المالية للشركة لأنها ترى فيها مخاطرة على الشركة.
 - ت- وجود عجز مالي أو ظهور خسائر مدورة أو متراكمة من السنوات السابقة مما يؤثر على سمعتها في السوق.
 - ث- عدم رغبة السلطة الأعلى أو مجلس الإدارة لعرض بياناتها المالية تعود لأسباب شخصية أو سياسية.
- 5- ان الشركات المتعثرة تمارس المحاسبة الإبداعية من اجل تجميل وضعها المالي لإنقاذ سمعتها أو محاولة منها في تأجيل افلاسها إلى وقت اخر على امل اعادة توازنها وظهورها من جديد.
- 6- هناك ارتباط معنوي بين المحاسبة الإبداعية في مكافحة الغش والتلاعب، وكذلك وجود ارتباط معنوي ما بين نظام الحوكمة ومكافحة الغش والتلاعب.
- 7- هناك علاقة تأثير معنوي بين المحاسبة الإبداعية في مكافحة الغش والتلاعب ، وكذلك وجود تأثير معنوي بين إطار نظام الحوكمة الشركات في مكافحة الغش والتلاعب.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة تقويم وتقييم أداء عمل المحاسبين والمدققين في الشركات من اجل بيان مدى كفاءتهم وفعاليتهم في تحديد حالات الغش والتلاعب والقضاء عليها أو الحد منها.
- 2- وضع استراتيجية مناسبة وملائمة تناسب عمل المحاسبين في إطار نظام الحوكمة ،تكون هذه الاستراتيجية خطة عمل يتم اتباعها من قبل المحاسبين والمدققين عند إعداد الحسابات الختامية للشركات.
- 3- ضرورة اصدار قوانين وتشريعات بما يتلاءم مع الوضع الحالي تتضمن العقوبات لمرتكبي حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية ويساعد في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 4- ضرورة اختيار محاسبين ومدققين للعمل في الشركات وفق معايير يضعها مجلس الإدارة ومن هذه المعايير هي :-
 - أ- السمعة والأخلاق الجيدة للمحاسبين والمدققين.

- ب- ضرورة ان يكون لديه خبرة وظيفة سابقة في مجال عمله معزز ذلك بالسيرة الذاتية له .
- ت- التخصص الدقيق للشهادة لأداء عمله بشكل أفضل.
- 5- ضرورة الإفصاح الكامل والشامل عن البيانات المالية للشركات بما يتوافق مع المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية والمحلية.
- 6- ضرورة تطبيق المحاسبة الإبداعية بشكلها الصحيح في إطار نظام الحوكمة للشركات لما لها تأثير معنوي في مكافحة حالات الغش والتلاعب.
- 7- ضرورة تطبيق المحاسبة الإبداعية الخالية من التضليل في إطار نظام الحوكمة للشركات لما لها من تأثير معنوي في مكافحة حالات الغش والتلاعب.

المصادر

أولاً:- المصادر العربية

أ- الرسائل والإطاريح والكتب

- 1- بركة، كامل يوسف (دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات)، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة، فلسطين، 2012.
- 2- التميمي ، ناظم شعلان(التدقيق والرقابة)، مطبعة الميزان ،الطبعة الأولى ، النجف الاشرف، العراق، 2014.
- 3- الحازمي، محمود ناصر (مدى تطبيق الحوكمة على الشركات السعودية للكهرباء)، رسالة ماجستير في الإدارة ، الاكاديمية العرب البريطانية للدراسات العليا، 2011.
- 4- الحلو، شيرين مصطفى(المسؤولية المهنية لمدققين الحسابات في اكتشاف الخطأ في القوائم المالية)، رسالة ماجستير محاسبة، الجامعة الاسلامية غزة ، كلية التجارة، فلسطين، 2012.
- 5- حميدي ،كرار سليم عبد الزهرة (العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل)، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة الكوفة ، كلية الإدارة والاقتصاد، 2011.
- 6- طالب ، باخجة عبدالله محمد(تأثير استخدام المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية)،رسالة ماجستير ، جامعة سليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2013.
- 7- الفتلاوي ،ليلى ناجي مجيد (اثر تطبيق حوكمة الشركات في الحد من ممارسة ادارة الأرباح)، اطروحة دكتورا ،كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، 2011.
- 8- معيار المراجعة رقم (240) مسؤوليات المراجع اتجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية ، 2008.

ب- البحوث والدراسات

- 1- ابراهيم، حمود ، مكية ،نغم احمد فؤاد (دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الاعمال السورية)، مجلة جامعة نشرين ، البحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (33)-العدد 3،2011.
- 2- احمد، عاطف محمد(دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير اليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري)،مجلة المحاسبة والمراجعةAUJAA،جمهورية مصر،2013. Atefma64@yahoo.com
- 3- بلة، سيد عبد الرحمن عباس (دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12، الجزائر،2012.
- 4- جعارة ،اسامة عمر، القضاة ، كمال احمد ، ابو تمام ، ميساء (أثر ادراك المالىين للممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي)، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42،العدد الأول ، عمادة البحث العلمي ،الجامعة الاردنية،2015.
- 5- حسن، بشرى عبد الوهاب محمد(دليل مقترح لتفضيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات والياتها) مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثامنة -العدد 22 http://www.docudesk.com
- 6- حسين، بن الطاهر، محمد، بو طلاعه(دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والافصاح في ظل النظام المحاسبي المالي)، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر،2012.
- 7- حماده، رشاد (دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 26-العدد الثاني،2010.
- 8- دحدوح، حسين احمد (مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 22،2006.
- 9- العامري، زهرة حسن، يعقوب ، ابتهاج اسماعيل (المحاسبة بين الابداع والابتداع)، مجلة العلوم الاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، 2014.
- 10- فريد، امينة فداوي (دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية)، المجلة الجامعة ، العدد 16 -المجلد الأول ، الجزائر ،فبراير 2014.

- 11- القطيش، حسن فليح مفلح، الصوفي ، فارس جميل حسين (أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.
- 12- المبيضين ،طارق حماد، عبد المنعم ، اسامة (دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية)، ابحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الثامن ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2010.
- 13- مشكور، سعود جايد، عبد، حيدر عباس (نظام حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية مدخل معاصر للإصلاح المالي والإداري في العراق)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، العدد الخاص بالمنتدى المحاسبي العربي السنوي الثاني لنقابة المحاسبين والمدققين، 2015.
- 14- كاظم ، ايناس حسن (تأثير استعمال القيمة العادلة في تطبيقات المحاسبة الإبداعية)، رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة ، جامعة واسط ، 2016.
- 15- تيجاني، بالرقي (المحاسبة الإبداعية :المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل)، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012.

ثانياً:-المصادر الاجنبية

- 1-Shawar,Qaisar,M,(Creative accounting :developing model) journal of recent sciences ,vol 4,no 11,2015.
- 2- R.L Moldovan ,S.A. Achim &C.B. Avram (Fighting the enemy of fair view principle?getting to know creative accounting),loan cuza Din lasi-stiinte economic .repec :A/C journal,2010.
- 3-Naser,K.Pendlebury,M."A Note on the use of creative accounting "British Accounting Review 24,p4,1992.
- 4-Amat ,O. Blake,J. & Dowds,J."The ethics of creative accounting, 1999 ;Web site :<http://econpapers.repec.org/paper/upfupfgen/349.htm>.