



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Role of Sectoral Specialization of the Auditor in Limiting Creative
Accounting Practices in the Financial Statements**

**An analytical study of the opinions of a sample of auditors in the
Kurdistan Region**

Zaito Awla Abubakr*

College of Administrative & Economics, Salahaddin University, Iraq

Keywords:

Sectoral specialization of the auditor, creative accounting, financial statements, creative accounting practices in the financial statements.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 12 Mar. 2023
Accepted 11 Apr. 2023
Available online 30 Jun. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Zaito Awla Abubakr

College of Administrative & Economics,
Salahaddin University, Iraq



Abstract: The research aims to study and analyze the relationship and the impact between the sectoral specialization of the auditor and the reduction of creative accounting practices in the financial statements. To achieve the research goal of, a questionnaire was distributed to a sample of (52) auditors in the Kurdistan Region of Iraq. The results were analyzed by both the statistical (SPSS) and the Easy Fit program. The research reached to a set of conclusions, most notably, the presence of (relationship) and (effect) of the sectoral specialization of the auditor on limiting creative accounting practices in the financial statements. At the end, the research presented some recommendations, the most important of which is the need to rely on an auditor specialized in examining and auditing the financial statements due to the importance of their professional role in this field and their contribution to detecting and limiting creative accounting practices in the elements of the financial statements in order to improve the quality of professional performance and to ensure confidence, moreover; to improve credibility in financial reports issued by companies.

دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في إقليم كردستان

زيتو عولا ابوبكر

كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، إقليم كردستان-العراق

المستخلص

يهدف البحث الى تحليل العلاقة والأثر بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، ولتحقيق هدف البحث فلقد تم الاعتماد على المدخل الاستقرائي وذلك عن طريق إعداد استبانة خاصة بهذا البحث والتي تم توزيعها على عينة عشوائية بين مجتمع مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق والذين بلغ عددهم (52) فرداً ليتم بعد ذلك تحليل نتائجها بواسطة كل من البرنامج الاحصائي (SPSS) والبرنامج الاحصائي Easy Fit. وقد تم التوصل الى عدد من الاستنتاجات كان من ابرزها وجود (علاقة) و(تأثير) للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وهو ما يقود بالتوصية بضرورة الاعتماد على مراقبي الحسابات ذوي التخصص في مجال عمل الشركات عند فحص وتدقيق القوائم المالية نظراً لأهمية دورهم المهني في هذا المجال ومساهماتهم في الكشف ومن ثم الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وهو ما يؤدي بالتالي الى الارتقاء بجودة الأداء المهني وضمان الثقة في نتائج أداء الوحدات الاقتصادية وتعزيز المصداقية بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

المقدمة

تعني المحاسبة الإبداعية تشويه الصورة الحقيقية للقوائم المالية من قبل ادارات الشركات لخدمة أهدافها دون أهداف الشركة وذلك من خلال استخدام المهارات الفنية التي يمتلكها المحاسبون في استغلال المرونة الموجودة في المعايير والمبادئ المحاسبية في مجالات القياس والإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، ويرجع لجوء الإدارة في اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية إلى دوافع عدة منها: تعظيم حوافز الإدارة ودعم حوافزها الوظيفية، تحقيق وفورات ضريبية، الاستجابة لضغوط حملة الأسهم واستيفاء شروط الدين وغيرها.

ونتيجة لتدني ثقة المستخدمين بالمعلومات الواردة في القوائم المالية بسبب انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل القوائم المالية أصبح من الضروري البحث عن آلية متقدمة لأداء عملية التدقيق الخارجي لإضفاء الثقة بمعلومات القوائم المالية المدققة. ويعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والذي يعني قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، وبما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة التدقيق لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتغيرات الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة، كما يمثل أيضاً مدخلاً مهماً للتمييز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المدقق. وعليه جاء البحث

ليتناول دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لزيادة ثقة المستخدمين بالمعلومات الواردة في هذه القوائم والتقليل من الاتهامات والانتقادات الموجهة إلى مهنة التدقيق. تضمن البحث أربعة محاور المحور الأول منهجية الدراسة والمحور الثاني الإطار النظري للدراسة والمحور الثالث الجانب التطبيقي والمحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

1. منهجية البحث:

1-1. مشكلة البحث: نظراً لتنوع وتعقد الأنشطة التي تمارسها الشركات في مختلف قطاعات الأعمال أصبح من غير الممكن أن يمارس مراقب الحسابات مهنته من فحص وتدقيق المعلومات الواردة في القوائم المالية في جميع هذه القطاعات بشكل احترافي بسبب عدم تخصصه في نشاط معين الأمر الذي قد يؤدي إلى استغلال قلة خبرته وكفاءته في قطاع معين من قبل إدارات بعض الشركات وتوجهها نحو تجميل صورة القوائم المالية وذلك من خلال إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والمركز المالي والتدفقات النقدية لتحقيق أهداف معينة مما يؤثر سلباً على ثقة المستخدمين بهذه القوائم، ونتيجة لزيادة الطلب على مصداقية هذه القوائم وإظهار قوائم مالية حقيقية تعبر عن الواقع الفعلي لأداء الشركة والدور الذي يمكن أن يقدمه التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في هذا المجال تتناول مشكلة البحث مدى مساهمة التخصصية في تدقيق القوائم المالية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم. ويمكن طرح مشكلة البحث من خلال السؤالين الآتيين:

1. هل توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟
2. هل يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟

2-1. أهمية البحث: تستمد أهمية البحث من منفعة للمستثمرين، المقرضين، الجهات الضريبية، سوق الأوراق المالية ومراقبي الحسابات وغيرهم من أصحاب المصلحة في البيئة العراقية بشكل عام وبيئة إقليم كردستان بشكل خاص، وذلك من خلال التحليل الذي سيقدمه الباحث حول العلاقة والأثر بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يمكن هؤلاء من فهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها إدارات الشركات في إعداد القوائم المالية لتحقيق أهداف خاصة على حساب فئات أخرى التي قد تؤدي في النهاية إلى انهيار الشركات كما حدث لأعظم الشركات العالمية. كما تتمثل أهمية البحث في كونه يوجه أنظار المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق نحو زيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير كفاءات مراقبي الحسابات من خلال تفعيل استخدام مدخل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تدقيق القوائم المالية للشركات والمصارف كأحد الآليات المهمة والتي بدورها تؤثر على زيادة موثوقية القوائم المالية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم.

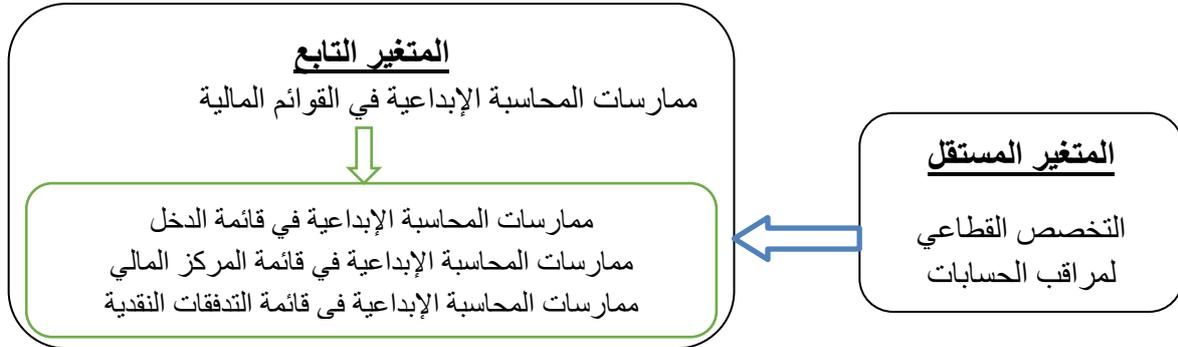
3-1. أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- ❖ استعراض مفهوم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الصناعة التي ينتمي إليها العميل (الشركة محل التدقيق).

- ❖ التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وإستخداماتها للتلاعب بنتائج القوائم المالية في كل من قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية.
 - ❖ تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
 - ❖ تحديد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- 4-1. فرضية البحث:** لغرض الوصول إلى حل مشكلة البحث يستند البحث على فرضيتين رئيسيتين هما:
- الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:
- ❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
 - ❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
 - ❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
- الفرضية الرئيسية الثانية:** يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:
- ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
 - ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
 - ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
- 5-1. منهج البحث:** تم الاعتماد على مدخلين لصياغة الفقرات المكونة للبحث وهما:
- المدخل الأول:** وهو المدخل الاستنباطي الذي تم اعتماده لصياغة فروض البحث والربط بين العوامل المؤثرة والمتأثرة فيه.
- المدخل الثاني:** وهو المدخل الاستقرائي وذلك من خلال تصميم استبانة خاصة لأغراض الدراسة والتي سيتم من خلال تحليل العبارات (الأسئلة) الواردة فيها للوصول إلى النتائج الخاصة بعينة البحث والتي يمكن تعميمها على المجتمع فيما بعد.
- 6-1. مجتمع وعينة البحث:** يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق. أما العينة الممثلة عن هذا المجتمع للوصول إلى نتائج البحث فإنها تتكون من (52) فرداً من مراقبي الحسابات العاملين في كل من محافظة أربيل، السليمانية ودهوك في إقليم كردستان.
- 7-1. مصادر البيانات والمعلومات:** لإنجاز البحث فلقد تم الاعتماد على المصدرين الآتيين لجمع المعلومات:
- المصدر الأولي:** ممثلاً بالاستبانة التي تم تصميمها خصوصاً لغرض هذا البحث.

المصدر الثاني: المصدر الثانوي: متمثلاً بالدراسات والبحوث والمقالات والرسائل العلمية والكتب التي تناولت المتغيرات الأساسية في الدراسة الحالية.

1-8. أنموذج البحث: يوضح الشكل رقم (1) أنموذج البحث كيفية العلاقة بين متغير المستقل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والمتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأبعادها كالاتي:



الشكل (1): أنموذج متغيرات البحث

2. الإطار النظري للبحث:

1-2. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات:

1-1-2. تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: يشار إلى التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بأنه المعرفة الإضافية والقدرة والمهارة المتخصصة التي تنشأ نتيجة خبرة متفوقة في مجال التدقيق. (Thongchai & Ussahawanitchakit, 2015: 395)

ويعرف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات بأنه المدقق الذي يتدرب ويكتسب خبرة كبيرة خاصة بقطاع معين، ويسيطر على حصة كبيرة وواضحة في سوق التدقيق مقارنة بغيره من المدققين الذين يعملون في نفس القطاع أو النشاط. (جمعة، 2016: 35)

كما يعرف بأنه المدقق المتخصص الذي يتمتع بفهم عميق أو معرفة عميقة وخبرة طويلة في الأعمال والقطاع الخاص بالعميل، ويعرف عمليات الشركة والقواعد المحددة المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق للقطاع المحدد لأن الظروف التجارية والصناعية للعميل يمكن أن تؤثر على مخاطر عمل العميل ومخاطر بيان القوائم المالية بشكل خاطئ. (Sari, 2018: 149)

ويعرف أيضاً بأنه قيام المدقق أو مراقب الحسابات بالتخصص في أداء عمليات التدقيق لشركات تتبع قطاع صناعي أو خدمي واحد كأن يتولى مدقق أو مجموعة من المدققين أو المراقبين بتدقيق الشركات التي تعمل في الأسمت وغيرهم الشركات الغذائية وآخرين الصناعات الإلكترونية. (محمود، 2019: 19)

ويعرف كذلك بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين أو المساهمة التي يكتسبها المدقق من خلال التخصص في تدقيق عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي معين أو أداء مهام محددة إلى المعرفة والخبرة المتعمقة في نشاط اقتصادي معين. (عمر، 2020: 24)

استناداً إلى التعريفات السابقة يمكن تعريف التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من قبل الباحث بأنه مجموعة من المعارف والخبرات التي تمتلكها مراقب الحسابات لتقديم خدمة مميزة

لعملائه في قطاع معين نتيجة إلمامه الكامل بطبيعة نشاط ذلك القطاع لتحسين جودة التدقيق وإظهار القيم والصورة الحقيقية للقوائم المالية لإضفاء ثقة المستخدمين بهذه القوائم.

2-1-2. أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: يمكن حصر أهمية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في النقاط الآتية: (الحداد، 2008: 64) (فوده وآخرون، 2018: 321-323) (خلاط، 2018: 7) (بوقفة، 2022: 106)

1. يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على زيادة الثقة بالمدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية، وزيادة الاعتماد عليهم من قبل الشركة محل التدقيق.
 2. يعمل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تقليل الاستعانة بالخبراء بسبب اكتساب المدقق المعرفة والخبرات الخاصة بخصائص وعوامل القطاع الذي يتخصص به.
 3. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يرتقي بمعرفة المدقق للقطاع الذي ينتمي إليه العميل وهذا يزيد من قدرات المدققين على اكتشاف المخاطر الضمنية في القوائم المالية.
 4. يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تدعيم استقلالية مراقب الحسابات وقدرته المهنية على اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي.
 5. الحد من الممارسات التي تتبعها إدارة الشركات في التلاعب بالأرباح من جانب وزيادة جودة الأرباح من جانب آخر.
 6. إن اختيار مراقب حسابات متخصص في نفس القطاع الذي ينتمي إليه يساعد على توفير جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتوافرة في التقارير المالية.
 7. التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في تدقيق القوائم المالية يساعد على الحد من الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات نتيجة عدم قدرتهم على اكتشاف الأخطاء لقلة خبرتهم في قطاع معين.
 8. يتيح التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على القيام بعملية التدقيق بدرجة عالية من الفاعلية، فالمدقق المتخصص يمتلك قدرة أكبر من غير المتخصص على تقديم ضمان بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتلاعب والتحريفات الجوهرية.
 9. المدقق المتخصص يتمتع بكفاءة عالية في انجاز مهمته، إذ يحتاج إلى وقت أقل في التنفيذ مقارنة بالوقت المستهدف، كما يؤدي اختبارات تدقيقية أقل بشكل عام.
- ويضيف الباحث أهميات أخرى للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات إلى جانب الأهميات السابقة منها:

- ❖ إن تخصص مراقب الحسابات في قطاع أو نشاط معين يساعد على فهم طبيعة نشاط الشركة التي ينتمي إليها ومجالات التلاعب بالأرقام المحاسبية بما يساعد على الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وممارسات غسل الأموال.
- ❖ إن تخصص مراقب الحسابات في قطاع أو نشاط معين يمكنه من اكتشاف حالات الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية في القطاع المعني فضلاً عن قدرته على تحديد مدى استغلال معدي القوائم المالية للمرونة المتوافرة في المعايير المحاسبية لأغراضه خاصة وغير المرغوب بها.
- ❖ يقلل التخصص القطاعي لمراقب الحسابات من فجوة التوقعات لاسيما فجوة المعرفة التي تنشأ عن عدم الفهم لطبيعة نشاط الشركة التي تدقق قوائمها المالية وعدم فهم ما يحدث أثناء تنفيذ العملية

التدقيقية. فضلاً عن التقليل من فجوة الأداء التي تنتج نتيجة الاختلاف في توقع أصحاب المصالح عن مهام المدقق ومهامه الفعلية.

2-1-3. مقاييس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: هناك مقاييس رئيسة عدة يمكن استخدامها لتحديد تخصصية شركة أو (مكتب) تدقيق في تدقيق شركات متخصصة في نفس القطاع الذي ينتمي إليه المدقق، وفيما يأتي عرضاً لهذه المقاييس:

2-1-3-1. مقياس حصة السوق: وفقاً لمقياس الحصة السوقية، فإن المدقق المتخصص في قطاع معين هو شركة (أو مكتب) التدقيق التي تتميز عن غيرها من المنافسين فيما يتعلق بحصة السوق في قطاعات معينة، ويفترض هذا النوع من المقياس أنه يمكن معرفة درجة خبرة التدقيق في قطاع معين لشركات أو مكاتب التدقيق من خلال مراقبة الحصة النسبية لسوق شركات التدقيق التي تقدم خدمات لقطاعات خاصة، حيث إن الشركات أو المكاتب التي لديها حصة أعلى من السوق تتمتع بمعرفة أعلى من الخبراء بشأن هذا القطاع أيضاً. (Omidfar & Moradi, 2015: 401) وبالرغم من سيطرة هذا النوع من المقياس على معظم البحوث في مجال تخصص مراقب الحسابات، إلا أنه يعاب عليه ما يأتي: (Neal & Riley, 2004: 171)

- ❖ احتمالية انخفاض اتعاب شركات أو مكاتب التدقيق نتيجة التخصص والتركيز في قطاع محدد.
- ❖ إن تطوير المهارات والخبرات وتقنيات التدقيق للتخصص في قطاع معين يحتاج إلى صرف مبالغ ضخمة لهذا الغرض.

2-3-1-2. مقياس حصة المحفظة: يقوم مقياس حصة المحفظة على أساس التمييز بين شركات (أو مكاتب) التدقيق بين قطاعات صناعية مختلفة، فيأخذ بالاعتبار التوزيع النسبي لخدمات التدقيق والأتعاب التي تتقاضاها الشركات أو مكاتب التدقيق بين العديد من القطاعات بحيث يؤخذ كل شركة أو مكتب بشكل منفرد. (فودة وآخرون، 2018: 326) ويفترض هذا المقياس أنه من خلال ملاحظة توزيع أتعاب العملية التدقيقية على القطاعات الصناعية المختلفة يمكن الاستدلال على تخصص مراقب الحسابات أو المدقق، فالقطاعات الصناعية لعملاء مراقب الحسابات والتي تمثل الحصة الأكبر في المحفظة تعكس الصناعات التي قام مراقب الحسابات بتطوير قاعدة معرفة فيها، كما وأن الحصص الكبيرة في المحفظة تعكس الاستثمارات الكبيرة التي قام بها المراقب لتطوير تقنيات تدقيقية ترتبط بطبيعة هذا القطاع الصناعي. وبالتالي وفقاً لهذا المقياس فإن المراقبين الذين يعدون متخصصين بتلك القطاعات هم الذين يحققون أكبر عائدات ومن المفترض أنهم يكرسون معظم مواردهم على تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بتلك القطاعات (شلا، 2015: 41).

2-3-1-3. مقياس الحصة السوقية المرجحة: يسمح هذا المقياس للشركات (أو مكاتب) التدقيق التخصص في القطاعات ذات الأعداد الصغيرة التي لا تحظى بفرص التخصص وفقاً لمقياس حصة المحفظة، شريطة أن تكون الحصة السوقية لهذه الشركات (أو المكاتب) من هذه القطاعات مرتفعة وبالعكس، ويسمح هذا المقياس لهذه الشركات والمكاتب التخصص في القطاعات ذات الأعداد الكبيرة، والتي لا تحظى بفرص للتخصص نتيجة احتكار أكبر الشركات أو مكاتب التدقيق لهذه القطاعات على شرط أن تحتل هذه القطاعات جزءاً كبيراً من محفظة هذه المكاتب. بمعنى آخر إذا قلت فرصة شركة (أو مكتب) تدقيق للتخصص في أحد المقياسين عوضت بنسبة مرتفعة من المقياس الآخر. (كلاب، 2018: 27)

استناداً إلى المقاييس السابقة يستنتج الباحث ما يأتي:

1. هناك اختلاف في مقاييس تحديد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وقد يرجع السبب إلى وجهات نظر مختلفة لدى الباحثين والكتاب في هذا المجال. ويرى الباحث إن مقياس الحصة السوقية يعد مقياساً ملائماً في تحديد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إذا تم الأخذ بنظر الاعتبار النقاط الآتية:

❖ إذا تم فصل الشركات صغيرة الحجم عن الشركات كبيرة الحجم في نفس القطاع المعني، لأن هناك شركات كبيرة في قطاع معين تختلف اختلافاً جوهرياً في طبيعة النشاط مع الشركات صغيرة الحجم في نفس القطاع، فضلاً عن ذلك فهناك ضرورة للتصنيف داخل القطاع الواحد بسبب الاختلاف في طبيعة النشاط فقطاع الخدمات مثلاً يتكون من قطاعات فرعية كقطاع الاتصالات والنقل والفنادق والبنوك والتأمين والصحة والتعليم وغيرها. نفس الحالة بالنسبة للشركات الصناعية حيث شركة صناعية لصناعة الأدوية تختلف طبيعة نشاطها عن شركة صناعية لصناعة الألمنيوم أو شركة لصناعة البلوك وهكذا.

❖ الاعتماد على عدد عملاء الشركات أو مكاتب التدقيق ذات شركات كبيرة الحجم مقارنةً بعدد عملاء السوق داخل نفس القطاع بالنسبة للشركات كبيرة الحجم. أما بالنسبة للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات للشركات صغيرة الحجم لنفس القطاع السابق يجب الاعتماد على عدد عملاء الشركات أو مكاتب التدقيق للشركات صغيرة الحجم مقارنةً بعدد عملاء السوق داخل نفس القطاع بالنسبة للشركات صغيرة الحجم.

2. يعد مقياس حصة المحفظة مقياساً غير ملائماً في تحديد التخصص لمراقب الحسابات بسبب اعتماده على حجم القطاع حيث في حال اعتماده يعد مراقب الحسابات متخصصاً في قطاعات تشغيلية عدة مختلفة في آن واحد دون التركيز على قطاع تشغيلي واحد.

3. أما مقياس الحصة السوقية المرجحة يجمع بين مقياس الحصة السوقية وحصة المحفظة في تحديد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ويتميز بأنه يتيح المجال للتخصص في قطاعات معينة سواء أكانت هذه القطاعات صغيرة أو كبيرة الحجم.

2-2. أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

2-2-1. تعريف المحاسبة الإبداعية: سعى العديد من الباحثين والكتاب والمختصين لتعريف المحاسبة الإبداعية، واختلفت التعريفات نظراً لاختلاف وجهات نظرهم في هذا المجال، وفيما يأتي أبرز التعريفات التي تناولت هذا الموضوع:

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى. ويرتبط ذلك بنظرية الوكالة والتي تركز على أن هناك عدة أطراف مختلفة ترتبط مصالحها بوجود واستمرار الشركة، وإن كل طرف من هذه الأطراف يهدف إلى تحقيق مصالحه الشخصية حتى لو كان على حساب مصالح الآخرين. (حماد، 2011: 11)

كما تعرف بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية وذلك من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المعايير والمبادئ المحاسبية، أو من خلال اختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية حسب ما يرغب به معدو القوائم المالية، أو بغرض تحويل القوائم المالية إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته. (القيني والقيني، 2019: 251)

وتعرف أيضاً بأنها مصطلح يشير إلى إجراءات محاسبية عدة تتبعها الإدارات العليا بهدف تشكيل صورة محسنة (غير حقيقية) عن ربحية الشركة من خلال التلاعب والتغيير في رقم صافي الربح إما باستقراه أو زيادته لتحقيق مصالحها الشخصية بالدرجة الأولى على حساب الصورة الحقيقية لربحية الشركة. (النمرين، 2019: 15)

وتعرف كذلك بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها محاسب الشركة لتحقيق مصلحة أصحاب المصالح بالشركة وللحاسبة الإبداعية وجه قانوني يصادق عليه مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) وينتج عنه الاستفادة من الثغرات. (بن عباس وآخرون، 2021: 540) من التعريفات السابقة يستنتج الباحث ما يأتي:

1. إن المحاسبة الإبداعية هي أساليب معينة يقوم بها معدو القوائم المالية ذوي المهارات الفنية العالية لتجميل صورة القوائم المالية (أي تغيير القيم الحقيقية في القوائم المالية إلى قيم غير حقيقية) لأرضاء جهات معينة على حساب جهات أخرى وذلك استناداً لضغوطات الإدارة بالشكل الذي يتلائم مع رغباتها.

2. تتم ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تعدد البدائل أو استغلال المرونة المتاحة في السياسات والتفديرات المحاسبية التي تجيزها المعايير والمبادئ المحاسبية في مجالات القياس والإفصاح المحاسبي لتحقيق أهداف معينة من خلال تجميل الأرقام الواردة في جميع القوائم منها قائمة الدخل، قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

3. قد تحدث أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية نتيجة القصور في أساليب واختبارات مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) بسبب عدم التخصصية في القطاع الذي ينتمي إليه العميل (الشركة محل التدقيق) عند فحص وتدقيق القوائم المالية لإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة هذه القوائم.

2-2-2. دوافع الإدارة في إتباع اساليب المحاسبة الإبداعية: هناك دوافع عدة تؤثر على ادارات الشركات للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية منها (فاتح، 2021: 234) (عبدالقادر وآخرون، 2019: 194) (حماد، 2011: 39):

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: ويتم ذلك عن طريق تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة والتي تعكس صورة ايجابية عن الشركة أمام منافسيها، وتحدث هذه الحالة في الشركات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي.

2. الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تتقيد الشركات بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتنافسية أحياناً في سبيل الاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، وللوفاء بهذه المتطلبات تتوجه الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للمحافظة على عملائها واستمرار تطورها لاسيما عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بذلك.

3. التصنيف المهني: تقوم العديد من الشركات بأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في سبيل الحصول على تصنيف متقدم تقوم بها المؤسسات الدولية والمحلية المتخصصة في قطاع معين وذلك استناداً إلى مجموعة من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية.

4. تحقيق وفورات ضريبية: تعد الوفورات الضريبية من إحدى الدوافع الهامة وراء قيام ادارة الشركات بالتلاعب في ارقام القوائم المالية من خلال تخفيض الإيرادات أو زيادة النفقات وبالتالي تخفيض أرباح الشركة.

5. رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته: ويتم ذلك من خلال تخفيض مستويات الاقتراض، وذلك لبيان تعرض الشركة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح مما يساعد الشركة لإصدار أسهم جديدة.

6. أخفاء بعض الالتزامات: قد تلجأ إدارة بعض الشركات إلى ترتيبات تحويلية في القوائم المالية بحيث لا تعكس كل الالتزامات في هذه القوائم، حيث إن التغيير في أي قاعدة محاسبية يقم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض.

7. تعظيم حوافز الإدارة ودعم مركزها الوظيفي: يعني قيام الإدارة بتطبيق واختيار السياسات والنقديرات والطرق المحاسبية التي تزيد من أرقام صافي الربح بهدف الحصول على حوافز أكثر ودعم مركزها الوظيفي.

من خلال ما سبق يتضح إن الدوافع اعلاه تتم لأغراض محددة، وليس بإمكان شركة معينة أن تقوم بعمليات المحاسبة الإبداعية بسبب كل هذه الدوافع في آن واحد، فكل شركة لها دوافع خاصة تختلف عن دوافع الشركات الأخرى، فضلا عن ذلك قد تحدث بعض الدوافع من خلال الاتفاق بين الإدارة التنفيذية ومالكي الشركات كما في حالة الوفورات الضريبية، من جانب آخر قد تكون هناك دوافع لعمل أساليب المحاسبة الإبداعية لتجميل صورة القوائم المالية دون علم مالكي الشركات وذلك لأغراض خاصة منها تحقيق حوافز للإدارة التنفيذية واستقرار مركزهم الوظيفي.

2-2-3. أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: يتم اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في أنواع القوائم المالية كما يأتي:

2-2-3-1. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: هناك تسميات أخرى لقائمة الدخل منها قائمة الأرباح وقائمة الأرباح والخسائر، وتعد هذه القائمة التقرير المالي الأكثر أهمية لأنه يكشف عن نتائج أعمال الشركة. (Wiley, 2015: 78) ويرى (Kieso & others) أن هذه القائمة تقيس مدى نجاح الشركة في نتائج العمليات والصفقات التي تؤديها خلال فترة زمنية معينة (Kieso & others, 2010: 160). ويمكن تحديد أهم الأساليب المستخدمة لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل من خلال النقاط الآتية: (بوعروج، 2016: 61-62)

1. الاعتراف السريع بالإيراد أي قبل اتمام عملية البيع.
2. تسجيل إيراد صوري أو مزيف.
3. نقل المصاريف الحالية إلى فترات مالية سابقة وآخر لاحقة.
4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترات مالية لاحقة.
5. زيادة الربح من خلال بيع موجود ثابت يقيم بأقل من قيمته الدفترية.
6. المبالغة في تقييم النقود بالعملات الأجنبية لزيادة الأرباح.
7. زيادة الربح التشغيلي من خلال الاعتراف بعائد الاستثمارات.
8. رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة.
9. إجراء تغيير غير مبرر في السياسات المحاسبية.
10. عدم فصل أرباح نتائج الأعمال للأنشطة غير المستمرة عن أرباح الأنشطة العادية في حالة غلق خط انتاجي معين..
11. إدراج مكاسب البنود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي.

2-2-3-2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: تعرف قائمة المركز المالي بأنها عبارة عن بيان كامل لممتلكات الشركة (الأصول) وما على الشركة (الالتزامات وحقوق الملكية) وذلك عن تاريخ معين. (ابوبكر، 2017: 51) وتختص قائمة المركز المالي بتوفير معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في موجودات الشركة، ومطلوباتها لدانيتها وحق الملاك على صافي الموجودات. (محمد، 2014: 49). أما أهم الأساليب المستخدمة لممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة هي: (مطر، 2008: 124) (المبيض وعبد المنعم، 2010: 90) (محمد، 2020: 261)

1. المبالغة في تقييم الموجودات غير الملموسة مثل العلامة التجارية.
 2. المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة والإعتراف بها والتلاعب في نسبة الاندثار.
 3. التلاعب في تقييم الاستثمارات المتداولة كالتلاعب في أسعار السوق في تقييم محفظة الأوراق المالية.
 4. عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة في بند النقدية.
 5. التلاعب في المدينون بواسطة عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
 6. التلاعب في أسعار الصرف لتحويل البنود النقدية العائدة للشركة من العملات الأجنبية.
 7. تحسين سيولة الشركة من خلال استخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل ضمن الموجودات المتداولة، وعدم ادراج الأقساط المستحقة للقروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.
 8. تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل كالتحول من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية.
 9. التلاعب في طرق تقييم المخزون وتضمين كشوفات الجرد ببضائع راكدة ومتقادمة.
 10. عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات قصيرة الأجل.
- 2-2-3-3. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية: تعد قائمة التدفقات النقدية من القوائم المهمة حيث يمكن من خلالها الإجابة عن عدد من الأسئلة منها: من أين جاء النقد خلال المدة؟، لأي شيء استخدم النقد خلال المدة؟، ماذا كان التغيير الحاصل في رصيد النقد خلال المدة؟. (Waild, 2013: 524)، وتعرض هذه القائمة معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة محاسبية معينة من خلال تصنيف هذه التدفقات إلى الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (Spiceland, 2013: 1259) ويمكن حصر أهم الأساليب المستخدمة لممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة بالآتي: (نورالدين، 2021: 10) (المبيض وعبد المنعم، 2010: 90) (هتارتي، 2016)

1. تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية وبالعكس.
2. إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من دفع الضرائب.
3. تسجيل تكاليف البحث والتطوير كتدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية.
4. التعمد في تأخير اصدار الصكوك للموردين
5. تصنيف الدفعات المالية المقيدة للدائنين ضمن التدفقات النقدية التشغيلية.
6. تصنيف الدفعات النقدية المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.
7. تصنيف التدفقات النقدية نتيجة السحب على المكشوف ضمن تدفقات نقدية تشغيلية.

من خلال ما سبق يمكن للباحث القول بأن الأساليب المتبعة للمحاسبة الإبداعية في كل قائمة من القوائم المالية تحقق أهداف محددة لإدارة الشركة، كما قد تكون هذه الأساليب مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض في هذه القوائم، فعندما تقوم الشركات باختيار طريقة معينة لاحتساب اندثار الموجودات الثابتة بهدف التلاعب في نتيجة النشاط في قائمة الدخل فإن النتيجة بدورها تؤثر على كل من القيمة الدفترية للموجود الثابت وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي، كذلك الحال بالنسبة لاصافي التدفقات النقدية التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية بسبب عدم اعتراف هذه القائمة بالاندثارات كتدفقات نقدية خلال هذه الفترة المالية. نفس الحالة بالنسبة لتقييم المخزون والاستثمارات المالية في نهاية السنة المالية وهكذا...

2-3. العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: توفر ادارة الشركات معلومات محاسبية عن مواردها والتزاماتها لمساعدة المستخدمين منها المستثمرون والمقرضين والموردين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة في ترشيد قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، حيث إن إدارة الشركات بعدّها الجهة المسؤولة عن إعداد هذه القوائم لديها أهدافها ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن مصالح مستخدمي المعلومات، لذلك يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات من خلال محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها. (لطي، 2014: 22)

ويرى الباحث إن هناك علاقة وثيقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، إذ يعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات إحدى العوامل المهمة التي يمكن الاستعانة بها في فحص وتدقيق معلومات القوائم المالية لمصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها لاسيما عندما تقوم إدارة الشركات بإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم لأغراض خاصة، إذ إنها قد تلجأ الى مراقب حسابات غير متخصص في مجال نشاطها وذلك بهدف إخفائها وتسورها عن الصورة الحقيقية للقوائم المالية نتيجة قلة كفاءتهم ومهاراتهم المهنية، لذا فإن المعرفة والخبرة المتخصصة في مجال التدقيق وبما يمكنه من الإلمام بالأساليب الشائعة للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في نفس ذلك القطاع يمكن أن يساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في أنواع القوائم المالية الأساسية بالصورة الآتية:

1. تقوم الشركات عادة بأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل من خلال التلاعب بعناصرها وذلك بزيادة الإيرادات أو تخفيض المصروفات أو كلاهما معاً لتجميل أو تحسين أرباح الشركة بإتباع أساليب معينة ويمكن ان يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القائمة من خلال إتباع إجراءات خاصة منها: التحقق من عملية الاعتراف بالإيراد من خلال التأكد من اكتمال عملية بيع السلعة او الخدمة وتبادل المنفعة بشكلها النهائي، التأكد من صفقات البيع الحقيقية واستبعاد المبيعات الصورية والمزيفة لتحسين إيرادات المبيعات بالتأكد من وصولات البيع ومستندات شحن البضاعة ومقارنتها مع مستندات الصرف الحقيقية، التحقق من تقييم الموجودات الثابتة والطريقة والنسبة المستخدمة في احتساب مبلغ الإندثار لإستخراج القيمة الدفترية الصحيحة، التحقق من عدم تسجيل إيرادات السنة الحالية في إيرادات الفترات المالية القادمة وبالعكس ونفس الحالة بالنسبة للمصروفات، التحقق من صحة أسعار الصرف في تقييم العملات الأجنبية والتحقق من توفر شروط الرسملة لإستبعاد مصروفات إيرادية ضمن مصروفات رأسمالية وغيرها.

2. تقوم الشركات عادة بأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي من خلال التلاعب بعناصر هذه القائمة وذلك بزيادة الموجودات أو تخفيض قيم المطلوبات أو كلاهما معاً لتحسين الوضع المالي للشركة بأساليب عدة معينة ويمكن أن يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر هذه القائمة من خلال: التحقق من الأسس المستخدمة في تقييم الموجودات الثابتة بنوعها الملموسة وغير الملموسة والطريقة والنسبة المستخدمة في احتساب مبلغ الإندثار والإطفاء وتعديلها، طلب كشف المدينون والتحقق من الديون المتعثرة والمعدومة والتحقق من نسبة المخصص إلى المدينين، التحقق من صحة تصنيف القروض واستبعاد قروض طويلة الأجل من قروض قصيرة الأجل في الموجودات المتداولة، فحص كشوفات الجرد والتأكد من الوجود الفعلي لأصناف المخزون وعدم تضمين كشوفات الجرد ببضائع راكدة ومتقادمة وغيرها.

3. تقوم الشركات بأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب بعناصر هذه القائمة وذلك بزيادة التدفقات النقدية الداخلة وتخفيض التدفقات النقدية الخارجة أو كلاهما معاً أو التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية ضمن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية وبالعكس، ويمكن أن يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر قائمة التدفقات النقدية لتحسين سيولة الشركة والتدفقات النقدية الموجبة من خلال: التحقق من التصنيف الدقيق للتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية والتمويلية أي عدم تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية ضمن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية وبالعكس، التحقق من صحة مبالغ التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من الضريبة، التأكد من عدم تسجيل تدفقات نقدية وهمية بمختلف أنواعها، التحقق من المبالغ المدفوعة للدائنين نتيجة التزامات مالية على الشركة، التحقق من عدم تصنيف الدفعات النقدية المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم ضمن تدفقات نقدية تشغيلية، والتأكد من عدم التعمد في تأخير إصدار الصكوك للموردين لتحسين سيولة الشركة وغيرها.

3. تحليل وتفسير نتائج الاستبانة: لغرض استكمال الجانب العملي من البحث تم تصميم استبانة استبانة وذلك بهدف جمع البيانات ولغرض التحقق من صدقها تم عرضها على مجموعة من المختصين من أساتذة الجامعات كما هو مبين في الملحق رقم (1)، ووزعت الاستبانة على عينة عشوائية تتألف من (60) فرداً من مراقبي الحسابات العاملين في محافظات (اربيل، السليمانية، دهوك) التابعة لإقليم كردستان العراق، إستردها منها (57) استبانة وكانت (52) استبانة منها صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز SPSS والبرنامج Easy Fit، وكانت المعالجة على النحو الآتي:

3-1. الوصف الإحصائي للخصائص الشخصية: تم وصف الخصائص الشخصية للعينة التي تناولتها الاستبانة من خلال تحديد الفئات، التكرارات، والنسبة لبعض المعلومات الشخصية للمبحوثين والتي تضمنت النشاط الذي تعمل فيه، عدد سنوات الخدمة في المهنة، ومدى الإلمام بممارسات المحاسبة الإبداعية وهي ملخصة في الجدول رقم (1):

الجدول (1): التوزيع التكراري حسب الخصائص الشخصية

النسبة	التكرار	الفئات	الخاصية
0%	0	شركات صناعية	النشاط الذي تعمل فيه
1.9%	1	شركات تجارية	
5.8%	3	شركات خدمية	
92.3%	48	جميع الشركات	

النسبة	التكرار	الفئات	الخاصية
15.4%	8	5-1	سنوات الخدمة في المهنة
32.7%	17	10-6	
25%	13	15-11	
26.9%	14	أكثر من 15 سنة	
80.8%	42	نعم	هل لديك إلمام بممارسات
19.2%	10	لا	المحاسبة الإبداعية

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ لخاصية النشاط الذي تعمل فيه كانت أكبر نسبة مبحوثة من فئة جميع الشركات حيث بلغت 92.3% تليها فئة الشركات الخدمية بنسبة بلغت 5.8% وأخيراً فئة الشركات التجارية بنسبة ضئيلة جداً بلغت 1.9% ويتضح من ذلك أن أكثرية المراقبين لا يعملون في قطاع متخصص وهذا يعطي مصداقية أكبر لموضوع البحث بسبب تركيزها على الدور الأكبر الذي يلعبه التخصص في تدقيق القوائم المالية. وفيما تخص سنوات الخدمة في المهنة توزعت بين 32.7% للفئة (6-10) سنوات، 26.9% للفئة (أكثر من 15) سنة، 25% للفئة (11-15) سنة، وأخيراً بنسبة 15.4% للفئة (1-5) سنة، ويتضح من ذلك أنه لم يتم توزيع استمارة الاستبانة على الأشخاص الذين لديهم خدمة وظيفية أقل من سنة والسبب يرجع إلى قلة خبرتهم العلمية والعملية حول موضوع البحث فضلاً عن ذلك فإن الأشخاص الذين لديهم خبرة أكثر من ست سنوات هم الأغلبية بنسبة 84.6% وبالتالي يمكن الاعتماد على الاجابات التي تم الحصول عليها أيضاً. أما فيما يخص مدى إلمام المراقبين بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية أثبتت النتائج أن نسبة 80.8% من ذوات الإلمام بممارسات المحاسبة الإبداعية مقابل 19.2% ليس لديهم ذلك الإلمام، وهذا يدل على إن أكثرية عينة البحث لديهم إلمام بممارسات المحاسبة الإبداعية ويعطي مصداقية أكبر للفهم والإجابة عن عبارات الاستبانة بصدق.

3-2. متغيرات الاستبانة: للاستخدام الكمي تم قياس متغيرات التحليل من خلال تمثيل المتغير المستقل "التخصص القطاعي لمراقب الحسابات" بالمتوسط العام إلى (10) فقرات، والمتغير التابع "ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية" المتمثل بالمتوسط العام إلى (30) فقرة مقسمة على ثلاثة أبعاد لكل منها عشر فقرات، من خلال مقياس ليكرت الخماسي (لا أتفق تماماً = 1، لا أتفق = 2، محايد = 3، أتفق = 4، وأتفق تماماً = 5).

3-3. اختبار الثبات الداخلي للاستبانة (الاتساق): من العناصر الأساسية لصلاحية الاعتماد على نتائج الاستبانة اختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم استخدام العشوائية في اختيار الإجابة)، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وعلى هذا الأساس تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) الذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في الإجابات على فقرات الاستبانة فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر أو أقل من (0.60)، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (0.60). والجدول رقم (2) يوضح قيم معاملات كرونباخ ألفا لكل متغير وبعد على انفراد وللمقياس ككل.

الجدول (2): اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستبانة

عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	المتغيرات والأبعاد
10	0.678	المتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات)
30	0.698	المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)
10	0.683	البعد الأول: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل
10	0.691	البعد الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
10	0.676	البعد الثالث: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
40	0.815	فقرات الاستبانة

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

إن معامل الثبات كرونباخ ألفا لكل فقرات الاستبانة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات لأنها أكبر من 60% وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لفقرات متغيرات الاستبانة وأبعادها وفقرات الاستبانة بشكل عام.

4-3. اختبار توزيع البيانات: يمكن التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من خلال استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov Test) واختبار كاي-تربيع التي على أساسها سيتم تحديد الإختبار الملائم لفرضيات البحث، أي اختبار الفرضية الآتية:

فرضية العدم: بيانات متغيرات وأبعاد الاستبانة تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: بيانات متغيرات وأبعاد الاستبانة لا تتبع التوزيع الطبيعي.

تم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (Easy Fit) لاختبار الفرضية أعلاه تحت

مستوى معنوية 5% وتلخيص أهم نتائج الاختباران من خلال الجدول رقم (3):

الجدول (3): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبانة

Chi-Squared			K.S.			المتغير
القيمة الجدولية	قيمة-p	الإحصاءة	القيمة الجدولية	قيمة-p	الإحصاءة	
11.070	0.878	1.7841	0.1848	0.153	0.1540	المتغير المستقل
9.4877	0.945	0.7511	0.1848	0.225	0.1417	المتغير التابع
7.8147	0.1337	5.5839	0.1848	0.001	0.2655	البعد الأول
9.4877	0.029	10.800	0.1848	0.058	0.1810	البعد الثاني
9.4877	0.797	1.6679	0.1848	0.018	0.2090	البعد الثالث

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (3) نلاحظ أن اختبار (K.S.) يبين أن البعد الأول والثالث للمتغير التابع لا يتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم الإحصاءة كانت تساوي (0.2655 و 0.2090) على التوالي وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1848) وهذا ما تؤكد قيم-p التي تساوي (0.001 و 0.018) على التوالي وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). بينما كانت متغيرات البحث والبعد الثاني للمتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم الإحصاءة كانت أقل من قيمتها الجدولية التي تساوي (0.1848) وهذا ما تؤكد قيم-p التي كانت أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

اختبار كاي-تربيع يبين أن البعد الثاني للمتغير التابع لا يتبع التوزيع الطبيعي لأن قيمة الإحصاء كانت تساوي (10.800) وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تساوي (9.4877) وهذا ما تؤكد قيم-p التي تساوي (0.029) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). بينما كانت متغيرات البحث والبعد الأول والثالث للمتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي لأن قيم الإحصاء كانت أقل من قيمتها الجدولية وهذا ما تؤكد قيم-p التي كانت أكبر من مستوى المعنوية (0.05).

3-5. الوصف الإحصائي لمتغيرات الاستبانة: تضمنت الاستبانة متغيران إحداهما مستقل والثاني تابع (مع ثلاث أبعاد) تم قياسها وإعطاء إحصاء وصفي لها وكما يأتي:

المتغير المستقل: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات: يفترض البحث أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يساعد على (10) فقرات لخصت حسب تسلسل درجة الإتفاق في الجدول رقم (4):

الجدول (4): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات)

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الانحراف المعياري
x7	فهم المعايير المحاسبية والتدقيقية المتعلقة بالقطاع المتخصص	4.7308	94.62	.62983
x8	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية	4.5385	90.77	.64051
x4	بذل العناية المهنية اللازمة في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتحريفات	4.4231	88.46	.72345
x1	فهم الانظمة المحاسبية المستخدمة للعميل (الشركة محل التدقيق) مما يمكن من اكتشاف حالات الغش والتلاعب	4.3846	87.69	.59914
x10	الدقة في اختيار ادلة اثبات قوية وكافية لعملية التدقيق	4.3462	86.92	.65334
x2	فهم التشريعات والقوانين المنفذة في القطاع المعني	4.3269	86.54	.64841
x3	التخطيط والتنسيق اللازم لإجراء عملية تدقيق القوائم المالية بطريقة سليمة وفهم المشاكل المحتملة وحلها في التوقيت المناسب	4.3269	86.54	.61743
x5	الدقة في تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة	4.1346	82.69	.52502
x9	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين	3.9808	79.62	.77940
x6	مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيئات الاعمال المختلفة	3.9423	78.85	.50151
	المتوسط	4.3135	86.27	0.6318

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

الجدول رقم (4) يبين أن المتوسط العام للمتغير المستقل (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات) بلغ (4.3135) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.3135) مما يدل على اتفاق العينة المبحوثة مع فقرات المتغير المستقل مع درجة اتفاق بلغت 86.27% وانحراف معياري محدود بلغ (0.6318) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير المستقل. وحصل السؤال السابع (فهم المعايير المحاسبية والتدقيقية المتعلقة بالقطاع المتخصص) على أكبر متوسط بلغ (4.7308) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.7308) مع درجة اتفاق بلغ 94.62% وانحراف معياري بلغ (0.62983)، يليه السؤال الثامن (فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية) بمتوسط بلغ (4.5385) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.5385) مع درجة اتفاق بلغ 90.77% وانحراف معياري بلغ (0.64051) في حين كان السؤال

السادس (مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيئات الاعمال المختلفة) في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.9423) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.9423) مع درجة اتفاق بلغت 78.85% وانحراف معياري بمقدار (0.50151)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات اتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

المتغير التابع: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: المتغير التابع له (30) فقرة مقسمة على ثلاث أبعاد لكل منها عشر فقرات لخصت حسب تسلسل درجة الإتفاق في الجدول رقم (5):
الجدول (5): الإحصاء الوصفي لفقرات المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)

ت	الفقرات	الوسط	درجة الإتفاق	الانحراف المعياري
البعد الأول: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل				
y3	التخطيط والتنسيق اللازم لإجراء عملية تدقيق القوائم المالية بطريقة سليمة وفهم المشاكل المحتملة وحلها في التوقيت المناسب	4.5962	91.92	.56913
y6	مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيئات الاعمال المختلفة	4.5577	91.15	.53919
y2	التأكد من صفقات البيع الحقيقية واستبعاد المبيعات الصورية والمزيفة	4.5192	90.38	.72735
y4	التحقق من عدم تسجيل إيرادات السنة الحالية في إيرادات الفترات المالية القادمة وبالعكس	4.5000	90.00	.57735
y5	التأكد من عدم تسجيل مصروفات السنوات القادمة في السنة المالية الحالية وبالعكس	4.4808	89.62	.54198
y9	التحقق من الطريقة والنسبة المستخدمة في احتساب مبلغ الاندثار للموجودات الثابتة واستخراج القيمة الدفترية الصحيحة	4.4615	89.23	.57604
y10	التحقق من السياسة المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون والثبات في اتباع هذه السياسات	4.2500	85.00	.47999
y7	التحقق من توفر شروط الرسملة لاستبعاد المصروفات الإيرادية من المصروفات الرأسمالية	4.1923	83.85	.59536
y8	التحقق من فصل ارباح الأنشطة العادية عن ارباح نتائج الاعمال للأنشطة غير المستمرة نتيجة غلق خط انتاجي معين مثلاً	4.1731	83.46	.61743
y1	التأكد من إكمال عملية بيع السلعة أو تقديم الخدمة وتبادل المنفعة بشكها النهائي	3.9615	79.23	.48351
	المتوسط	4.3692	87.38	0.5707
البعد الثاني: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي				
y20	فحص كشوفات الجرد والتأكد من الوجود الفعلي لأصناف المخزون وعدم تضمين كشوفات الجرد ببضائع راكدة ومتقدمة	4.3462	86.92	.73790
y14	طلب كشف المدينون والتحقق من الديون المتعثرة والمعدومة والتحقق من نسبة المخصص الى المدينون	4.2692	85.38	.59788
y18	التأكد من الإفصاح عن النقدية المقيدة في بند النقدية	4.2308	84.62	.70336

الانحراف المعياري	درجة الإتفاق	الوسط	الفقرات	ت
.61743	83.46	4.1731	التحقق من اسعار الصرف المتداولة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية	y19
.66817	83.08	4.1538	التحقق من اسعار السوق في تقييم محفظة الاوراق المالية	y13
.52502	82.69	4.1346	التحقق من صحة الأسس المستخدمة في تقييم الموجودات غير الملموسة ونسب الإطفاء المتبعة	y12
.62139	81.54	4.0769	التحقق من تقييم الموجودات الثابتة الملموسة، والطريقة والنسبة المستخدمة في احتساب مبلغ الإندثار وتعديلها	y11
.74096	80.00	4.0000	التحقق من صحة تصنيف القروض واستبعاد القروض الطويلة الاجل من القروض القصيرة الاجل في الموجودات المتداولة	y15
.69987	79.62	3.9808	التحقق من الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الإستثمارات طويلة الأجل وعدم التحول من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية	y17
1.04138	77.69	3.8846	التحقق من عدم استخدام القروض الطويلة الاجل لتسديد القروض القصيرة الاجل، والتأكد من ادراج الاقساط المستحقة للقروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة	y16
0.6953	82.50	4.1250	المتوسط	
البعد الثالث: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية				
.59788	85.38	4.2692	التحقق من عدم تصنيف التدفقات النقدية المقيدة ضمن التدفقات النقدية التشغيلية	y29
.58126	84.62	4.2308	التأكد من التصنيف الدقيق للتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية والتمويلية	y21
.48662	83.85	4.1923	التأكد من عدم تسجيل تدفقات نقدية وهمية بمختلف انواعها	y25
.57702	79.62	3.9808	التأكد من عدم تصنيف مبالغ السحب على المكشوف ضمن التدفقات النقدية التشغيلية	y30
.63904	78.85	3.9423	التأكد من صحة المبالغ المستحقة من المدينون نتيجة بيع السلع أو تقديم الخدمات	y24
.57440	78.85	3.9423	التحقق من عدم تسجيل تكاليف البحث والتطوير ضمن التدفقات النقدية الإستثمارية	y22
.63430	78.08	3.9038	التحقق من المبالغ المدفوعة للدائنين نتيجة التزامات مالية على الشركة	y26
.70631	76.54	3.8269	التأكد من عدم التعمد في تأخير اصدار الصكوك للموردين لتحسين سيولة الشركة	y28
.62230	75.00	3.7500	التحقق من عدم تصنيف الدفعات النقدية المدفوعة مقدماً لتملك الاسهم ضمن التدفقات النقدية التشغيلية	y27
.63667	74.23	3.7115	التحقق من صحة مبالغ التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من الضريبة	y23
0.6056	79.50	3.9750	المتوسط	
0.6239	83.13	4.1564	المتوسط العام	

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

الجدول رقم (5) يبيّن أن المتوسط العام للمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) بلغ (4.1564) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.1564) مما يدل على اتفاق العينة المبحوثة مع فقرات المتغير التابع مع درجة إطفاق بلغت 83.13% وانحراف معياري محدود بلغ (0.6239) يدل على تقارب آراء العينة المبحوثة وعدم تشتتها حول فقرات قياس المتغير التابع. وحصل السؤال الثالث (التخطيط والتنسيق اللازم لإجراء عملية تدقيق القوائم المالية بطريقة سليمة وفهم المشاكل المحتملة وحلها في التوقيت المناسب) على أكبر متوسط بلغ (4.5962) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.5962) مع درجة إتفاق بلغ 91.92% وانحراف معياري بلغ (0.56913)، يليه السؤال السادس (مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيانات الاعمال المختلفة) بمتوسط بلغ (4.5577) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.5577) مع درجة إتفاق بلغ 91.15% وإنحراف معياري بلغ (0.53919) في حين كان السؤال الثالث والعشرين (التحقق من صحة مبالغ التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من الضريبة) في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.7115) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.7115) مع درجة إتفاق بلغت 74.23% وإنحراف معياري بمقدار (0.63667)، بينما كانت بقية الفقرات بمتوسطات ودرجات إتفاق متفاوتة تتراوح بينهما.

يبيّن أيضاً الجدول رقم (5) أن البعد الأول (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل) حصل على أكبر متوسط بلغ (4.3692) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.3692) مع درجة إتفاق بلغت 87.38% وإنحراف معياري بمقدار (0.5707)، يليه البعد الثاني (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي) بمتوسط بلغ (4.1250) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (1.1250) مع درجة إتفاق بلغت 82.50% وإنحراف معياري بمقدار (0.6953)، في حين كان البعد الثالث (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية) في المرتبة الأخيرة بمتوسط بلغ (3.9750) وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3) بمقدار (0.9750) مع درجة إتفاق بلغت 79.5% وإنحراف معياري بمقدار (0.6056).

3-6. اختبار فرضيات الدراسة: تناولت الاستبانة اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

فرضية العدم: لا توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الفرضية البديلة: توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

تم اختبار الفرضية أعلاه من خلال تقدير معامل الارتباط الخطي البسيط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية واختبار معنوية العلاقة تحت مستوى المعنوية (0.05) كما هو موضح في الجدول رقم (6):

الجدول (6): العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية في القوائم المالية

معامل الارتباط الخطي البسيط	قيمة-p	حجم العينة	النتيجة
0.787**	0.000	52	معنوي جداً

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

الجدول رقم (6) يبيّن وجود علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مقدارها 78.7% وهي معنوية جداً لأن قيمة- p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

❖ توجد علاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

تم اختبار الفرضيات أعلاه من خلال تقدير معامل الارتباط الخطي البسيط بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وكل بعد من أبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية واختبار معنوية العلاقة تحت مستوى المعنوية (0.05) كما هو موضح في الجدول رقم (7):
الجدول (7): العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

أبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية	التخصص القطاعي لمراقب الحسابات	قيمة- p	النتيجة
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	0.586**	0.000	معنوي جداً
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	0.754**	0.000	معنوي جداً
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	0.291*	0.036	معنوي

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

الجدول رقم (7) يبيّن وجود علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبعد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل مقدارها 58.6% وهي معنوية جداً لأن قيمة- p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، أيضاً كانت هنالك علاقة طردية قوية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبعد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي مقدارها 75.4% (أكبر قيمة ارتباط) وهي معنوية جداً لأن قيمة- p تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، بينما كانت العلاقة ضعيفة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبعد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية مقدارها 29.1% وهي معنوية لأن قيمة- p تساوي (0.036) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وأبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

فرضية العدم: لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الفرضية البديلة: يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تمثل المتغير المستقل في حين يمثل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المتغير التابع وعلى هذا الأساس سيتم اختبار الفرضية من خلال تقدير الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) واختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05). ولخصت النتائج في الجدول رقم (8):

الجدول (8): أنموذج تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية		معاملات الانحدار		قيم-p	قيم-t	F	قيمة-p	R^2
التخصص القطاعي لمراقب الحسابات	القيمة الثابتة	2.024	0.000	8.534	0.000	81.299	0.000	0.619
	ميل الانحدار	0.494	0.000	9.017	0.000			

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (8) نلاحظ أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تفسر 61.9% من التغيرات الحاصلة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها واهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الأنموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (81.299) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 50) التي بلغت (4.0412) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، والتي تم اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع البحث ككل، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_i = 2.024 + 0.494x_i$$

وتتفرع من هذه الفرضية الفرعية الآتية:

- ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
- ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- ❖ يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات تمثل المتغير المستقل في حين يمثل أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية المتغير التابع وعلى هذا الأساس سيتم اختبار الفرضية من خلال تقدير الانحدار الخطي البسيط واختباراتهم تحت مستوى المعنوية (0.05). ولخصت النتائج في الجدول رقم (9):

الجدول (9): أنموذج تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على أبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

R ²	قيمة-p	F	قيمة-t	قيم-p	معاملات الانحدار		أبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
					القيمة الثابتة	ميل الانحدار	
0.344	0.000	26.177	4.607	0.000	2.073	القيمة الثابتة	قائمة الدخل
			5.116	0.000	0.532	ميل الانحدار	
0.568	0.000	65.752	2.955	0.005	1.104	القيمة الثابتة	قائمة المركز المالي
			8.109	0.000	0.700	ميل الانحدار	
0.085	0.036	4.637	5.754	0.000	2.895	القيمة الثابتة	قائمة التدفقات النقدية
			2.153	0.036	0.250	ميل الانحدار	

المصدر اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (9) نلاحظ أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 34.4% من التغيرات الحاصلة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها واهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الأنموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (26.177) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 50) التي بلغت (4.0412) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل، والتي تم اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_{li} = 2.073 + 0.532x_i$$

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 56.8% من التغيرات الحاصلة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها واهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الأنموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (65.752) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 50) التي بلغت (4.0412) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكد قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز

المالي، والتي تم اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_{2i} = 1.104 + 0.700x_i$$

التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 8.5% فقط من التغيرات الحاصلة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وقيمة-p الخاصة باختبار ميل الانحدار تساوي صفر مما يدل على معنويتها وأهمية وجود متغير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الأنموذج المقدر، كما نلاحظ أن قيمة-F المحسوبة تساوي (4.637) وهي أكبر من قيمتها الجدولية تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجات حرية (1 و 50) التي بلغت (4.0412) وهذا يعني أن النموذج المقدر ملائم للبيانات وهذا ما تؤكدته قيمة-p التي تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك سيتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، والتي تم اختبارها وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ككل، وأنموذج الانحدار الخطي البسيط هو كما يأتي:

$$\hat{y}_{3i} = 2.895 + 0.250x_i$$

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً. **الاستنتاجات:** بناءً على ما تقدم من التحليلات النظرية والعملية لاختبار دور التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

1. يرجع تقديم خدمات التدقيق بجودة عالية من قبل مراقب حسابات متخصص إلى أمور عدة منها: فهم الانظمة المحاسبية المستخدمة للعميل (الشركة محل التدقيق)، فهم التشريعات والقوانين المنفذة في القطاع المعني والمعايير المحاسبية والتدقيقية المتعلقة بالقطاع المتخصص، التخطيط والتنسيق اللازم لإجراء عملية تدقيق وفهم المشاكل المحتملة وحلها في التوقيت المناسب، الدقة في تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة واختيار أدلة اثبات قوية وكافية وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية.
2. يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تقديم خدمات التدقيق بجودة عالية من خلال الكشف عن حالات الغش والتلاعب والاطعاء نتيجة امتلاك المراقب المتخصص لمجموعة من المعارف والخبرات والإلمام الكامل بطبيعة نشاط العميل في قطاع معين وإدراكه بالآليات المستخدمة في إجراء التحريات في المعلومات الواردة بالقوائم المالية مما يمكنه من إجراء تدقيق أكثر كفاءة وفاعلية مقارنة بمراقب حسابات غير متخصص.
3. من خلال إجراء الدراسة الميدانية لاختبار العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية أظهرت النتائج ما يأتي:
 - أ. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
 - ب. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

- ج. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
4. من خلال إجراء الدراسة الميدانية لاختبار أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية أظهرت النتائج ما يأتي:
- أ. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
- ب. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- ج. هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات السابقة يوصى الباحث بما يأتي:

1. ضرورة الاعتماد على مراقب حسابات متخصص في فحص وتدقيق القوائم المالية نظراً لأهمية دورهم المهني في هذا المجال ومساهماتهم في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في عناصر القوائم المالية وإعطاء توضيحات خاصة به عند إبداء رأيهم الفني المحايد وذلك بهدف الارتقاء بجودة الأداء المهني وضمان الثقة وتحسين المصداقية بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات وزيادة الثقة في مهنة التدقيق الخارجي.
2. ضرورة الإهتمام باصدار تشريعات وارشادات مهنية خاصة لمكاتب وشركات التدقيق من قبل الجهات المعنية لتنظيم المهنة في العراق بشكل عام واقليم كردستان بشكل خاص بما يتضمن دعم التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وبيان اهدافه وأهميته وكيفية العمل به وتطبيقه في الواقع العملي ليكون المراقب على علم بواجباته المهنية اللازمة أثناء قيامه بتدقيق القوائم المالية المعدة من قبل الشركات.
3. ضرورة تطوير أداء مراقب الحسابات وذلك من خلال فتح دورات تدريبية من قبل الجهات المختصة منها نقابة المحاسبين والمدققين حول أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المتبعة من قبل الشركات في انواع القوائم المالية والهدف منها، والأساليب المضادة للحد من ممارستها من قبل مراقب حسابات متخصص وذلك بتوضيح آليات تطبيق إستراتيجية التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في مجال الصناعات المختلفة بصورة صحيحة لزيادة خبرتهم وفعاليتهم.
4. ضرورة اهتمام الجهات الأكاديمية المختصة المتمثلة في الجامعات والمعاهد العاملة في العراق بشكل عام واقليم كردستان بشكل خاص بإضافة مواضيع جديدة ضمن المناهج الدراسية، منها موضوع التخصص القطاعي لمراقب الحسابات لبيان الدور الذي يقدمه هذا النوع من التدقيق مقارنةً بالمراقب غير المتخصص وذلك لتخريج وتكوين كفاءات جديدة على علم ودراية بهذا الموضوع لضمان مساهمتهم في تطوير مهنة التدقيق في سوق العمل.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

- أ. الكتب:
1. حماد، طارق عبدالعال، (2011)، المحاسبة الابتكارية (دوافعها- أساليبها- آثارها)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

2. لطفي، أمين السيد أحمد، (2014)، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

3. مطر، محمد، (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان.

ب. الدوريات العلمية:

1. القيني، عز الدين والقيني، عبدالحق، (2019) أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي - دراسة استقصائية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20، العدد 2.

2. بوقفة، علاء، (2022)، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والإرتقاء بجودة الأداء المهني - استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 9، العدد 1.

3. خلاط، صالح ميلود، (2018)، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة - دراسة لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مجلة جامعة صبراتة العلمية، العدد 4، 93.

4. بن عباس، ريان وتقرارات، يزيد وتمرابط، زينب، (2021)، دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة عينة من خبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، ومحاسبين، وأكاديميين بأم البواقي، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، المجلد 8، العدد 2.

5. عبدالقادر، شيخ ونعيمة، زعرور ومحمد، بوقناديل، (2019)، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية: دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 8.

6. فاتح، سردوك، (2021)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية: دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 6 العدد 2.

7. المبيضين، طارق حماد وعبدالمنعم، أسامة، (2010)، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8.

8. فودة، شوقي السيد ونخل، أيمن محمد صبري وعبدربه، هدير علف، (2018)، أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة لتحسين جودة عملية المراجعة-دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 4، العدد 4.

9. محمد، شيرين مامون سيداحم، (2020)، أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للاوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 7، العدد 1.

10. محمود، وائل حسين محمد، (2019) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي- دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 3.

ج. الرسائل العلمية والجامعية:

1. ابوبكر، زيتو عولا، (2017)، الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية المنشورة وفقاً لخصائص الشركات بالعراق (2012-2016)، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة الزعيم الازهري، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، السودان.
2. بو عروج، معاذ، (2016)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، بحث ماجستير في العلوم التجارية تخصص مراجعة والتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – كلية الاقتصاد، الجزائر.
3. الحداد، سامح عبدالرزاق، (2008) تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة- دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة – كلية التجارة، فلسطين.
4. شلا، محمد نزار، (2015)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة-دراسة ميدانية، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق – كلية الاقتصاد، سوريا.
5. عمر، سيف الدين الزين محمد، (2020)، التخصص الصناعي لمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة-دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين – كلية التجارة، السودان.
6. كلاب، راغب محمد راغب، (2018)، واقع التخصص القطاعي لدى مكاتب التدقيق في فلسطين وفقاً لمدخل الحصة السوقية المرجحة- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة – كلية التجارة، فلسطين.
7. محمد، ريباز محمد حسين، (2014)، أثر الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات الاستثمار وإنعكاساته على مخاطر المحفظة الاستثمارية- دراسة استطلاعية لأراء عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، اقليم كردستان- العراق.
8. النميرين، عبدالله محمود عبدالله، (2019)، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط – كلية الأعمال، الأردن.
9. نور الدين، بن خليفة، (2021)، أثر المحاسبة الإبداعية ونتائجها على القوائم المالية-دراسة ميدانية، بحث ماجستير في المحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
10. هتارقي، دلير موسى احمد، (2016)، ممارسات المحاسبة الإبداعية ودورها في نشوء الأزمات المالية (الأسباب والمعالجات)- دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في اقليم كردستان، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة صلاح الدين-اربيل، كلية الإدارة والاقتصاد، اقليم كردستان –العراق.
11. جمعة، نادية خواجه موسى، (2016)، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية –(دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة القانونية السودانية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Books:

1. Kieso, Donald E and Weygant, Jerry J and Warfield, Terry D., (2010), Intermediate Accounting. 13th Edition, USA: John Wiley & sons Inc.
2. Wiley, (2015), Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards. 12th Edition, USA: John Wiley: John Wiley & Sons, Inc.
3. Wild, John J, (2013), Financial Accounting, 2nd Edition, Newyork: McGraw Hill, INC.,.
4. Spiceland, J. David and other, (2013), Intermediate accounting, 7th edition McGraw Hill, INC.

B. Periodicals:

1. Thongchai, Chanpen & Ussahawanitchakit, Phaprukbaramee, (2015), Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand, The Business and Management Review, Vol. 7, No. 1.
2. Omidfar, Mahdi & Moradi, Mahdi, (2015), The effect of Industry Mediterranean Journal of social sciences specialization on auditor's opinion in Iran, Mediterranean Journal of Social Sciences, Vol.6, No.1.
3. Neal, Terry L & Riley, Richard R., (2004), Auditor Industry Specialization Research Design, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, Iss. 2.
4. 5.2.3 Scientific conferences:
5. Sari, Dewi Kartika, (2018), Audit Specialization and Audit Quality: The Role of Client's Business Strategy, in the 2nd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE) 2017, The Importance on Advancing Vocational Education to Meet Contemporary Labor Demands, KnE Social Sciences, pages 144-172.
6. Ismail, S. A. A., Mahmood, S. M., & Hussein, A. I. (2021). The impact of the agency costs on the going concern under the auditor industry specialization: An empirical study on private banks in Iraq. Academy of Entrepreneurship Journal, 27, 1-11.

الملحق (1): أسماء الأساتذة والمحاسبين القانونيين لصدق الاستبانة وصلاحياتها

ت	اسم المحكم	الدرجة العلمية/ المركز الوظيفي	التخصص	جهة العمل
1-	د. طه حسين علي	أستاذ	الإحصاء	جامعة صلاح الدين-اربيل- كلية الادارة والاقتصاد
2-	د. غازي عثمان محمود	أستاذ	المحاسبة	جامعة صلاح الدين-اربيل- كلية الادارة والاقتصاد
3-	د. صالح ابراهيم الشعباني	أستاذ مساعد	المحاسبة	معهد التقني نينوى / جامعة التقنية الشمالية
4-	د. احمد محمد خليل	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة صلاح الدين-اربيل- كلية الادارة والاقتصاد
5-	د.فيان سليمان الصالحي	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة كوية- فاكلتي الإدارة والاقتصاد
6-	د. عدنان نادر حمد	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة صلاح الدين- كلية الإدارة والاقتصاد
7-	د. نسيم يوسف حنا	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة صلاح الدين- كلية الإدارة والاقتصاد
8-	د. جمال انور يابا	محاسب قانوني	المحاسبة	مكتب د.جمال انور محاسب قانوني ومراقب حسابات
9-	أم.م. شيرزاد احمد مصطفى	محاسب قانوني	المحاسبة	مكتب شيرزاد احمد مصطفى محاسب قانوني ومراقب حسابات
10	د. هوشيار عبدالله حويز	محاسب قانوني	المحاسبة	شركة خالد ياسين وشركائه التضامنية للتدقيق والإستشارات المالية