



جامعة حماة لخضر - الوادي-



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، الطور الثالث

ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية-

من إعداد الطالبة: مومن فاطمة الزهراء

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2020/09/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	د. ضيف الله محمد الهادي	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الوادي	رئيسا
02	د. لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	د. فاتح سردوك	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الوادي	مشرفا مساعدا
04	د. يونس زين	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الوادي	مناقشا
05	د. حميداتو صالح	أستاذ محاضر - أ -	جامعة الوادي	مناقشا
06	د. بلال شيخي	أستاذ محاضر - أ -	جامعة بومرداس	مناقشا
07	د. يزيد تفرات	أستاذ محاضر - أ -	جامعة أم البواقي	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
مَآءٌ حَارٌّ وَمَآءٌ قَافٍ

مَآءٌ حَارٌّ وَمَآءٌ قَافٍ

الإهداء

إلى ينبوع العطف والحنان، إلى التي تحمل بسمة الزهر في شفتيها وروعة الحب في مقلتيها وجنة ربي تحت قدميها،
إلى التي تنتظر نجاحي لتحضني أُمي الغالية.

إلى من علمني الصبر والثبات ودفعني إلى دروب العلم، وكان مصدر عزمي وقوتي، إلى من تعب كي ارتاح وهياً لي
سبل النجاح أبي الكريم.

إلى رفيق دربي إلى من سار معي نحو الحلم خطوة خطوة بذرناها معا وحصدناها معا وسنبقى معا، إلى من غمرني
حبا وحنانا وتقديرا زوجي الغالي.

إلى نسمة الربيع العليقة وشده زهوره الفواحة ، إلى زينة الحياة الدنيا وبلسمها وبراعم شوقها مهجة قلبي أطفالي
الأحباء.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي، إلى الشموع التي أضاءت لي مشواري إخوتي وأخواتي

شكر وعرفان

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات، وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا على انجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى ومن العمل ما ترضى، وسلام على حبيبه وخليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام.

أتقدم بجميل شكري وتقديري للدكتور الفاضل مهاوات لعبيدي بالإشراف على هذا البحث وعلى سعة صدره وعلى حرصه أن يخرج هذا البحث في صورة كاملة لا يشوهه أي نقص، أسأل الله أن يجزيه عنا خيرا، والشكر موصول إلى الدكتور سردوك فاتح لتقديم يد العون.

واشكر كذلك الدكتور الهادي ضيف الله الذي كان مثالا للتواضع ولم يبخل بجهوده وتوجيهاته القيمة خلال مراحل دراستي ومد يد العون في شتى الميادين، واشكر جميع الدكاترة زين يونس حميداتو صالح، عوادي مصطفى، ناصر رحال، عبد اللاوي عقبة، غربي هشام على توجيهاتهم القيمة التي صوبت أخطائي وسهلت طريقي نحو بلوغ أهداف بحثي.

راجية من الله في الأخير أن يوفقني وكافة طلاب العلم وأن يبلغنا من العلم أرقى وأرفع الدرجات

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الدوافع الداعية لوجود المحاسبة الإبداعية، وتحديد مختلف أساليبها، والتعرف على أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضيتها، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة، كما استخدمت الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة المكونة من مراجعي الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المختصين، وتم الاعتماد على مجموعة من أساليب التحليل الوصفي والإحصائي باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS)،

وقد خلصت الدراسة إلى أن الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي لها أثر في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، يأتي في مقدمة هذه الالتزامات الالتزام بمعايير إعداد التقرير، يليها الالتزام بمعايير العمل الميداني، ثم الالتزام بالمعايير الشخصية للمراجع، ثم الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني، أي أنه كلما زادت الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي زادت كفاءته في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها على مراجع الحسابات الخارجي السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية ومعرفة أساليبها في مختلف القوائم المالية حتى يكون هذا الأسلوب متبوعا بإجراء مضاد لمواجهته.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، الالتزامات المهنية، المعايير العامة للمراجعة، قواعد وآداب السلوك المهني.

Résumé:

Le but de cette étude est d'identifier les motifs de l'existence de la comptabilité créative, et ses différentes méthodes et l'impact des obligations professionnelles de l'auditeur externe algérien sur ces pratiques. Par le biais d'une approche descriptive et analytique et un questionnaire adressé aux comptables, aux auditeurs, aux comptables agréés ainsi qu'aux professeurs spécialisés. Et en utilisant un ensemble de méthodes analytiques descriptives et statistiques utilisant le paquet statistique pour les sciences sociales (SPSS).

L'étude a conclu que les obligations professionnelles de l'auditeur externe ont un impact restrictif des méthodes de la comptabilité créatives .

Le plus important de ces obligations est le respect des normes de reporting, suivi du respect des normes de travail, puis du respect des normes personnelles du vérificateur, et enfin les règles et de l'éthique de la conduite professionnelle .

L'étude a abouti à un certain nombre de recommandations, dont les plus importantes sont les suivantes: L'auditeur externe doit chercher à connaître les évolutions professionnelles liées à la comptabilité créative et connaître ces méthodes dans les différents états financiers afin d'être suivies d'une contre-mesure.

Mots clés : Comptabilité créative, obligations professionnelles, normes générales d'audit, éthique professionnelle .

Abstract

The aim of this study to identify the motivations calling for having creative accounting ,and identify their different methods,and Identify the impact of the professional obligations of the external auditor on the detection of creative accounting methods, to achieve the objectives of the study and verify its hypothesis,we used the descriptive analytical approach because of its relevance to the nature of the study, The questionnaire was also used as a tool for collecting information from the study sample composed of auditors as well as certified accountants and accountants,in addition to specialized university professors, a set of descriptive and statistical analysis methods were adopted using the Statistical Packages Program for Social Studies(SPSS).

The study concluded that the professional obligations of the external auditor have an impact in confronting and reducing creative accounting methods, The first of these commitments is adherence to the reporting standards, followed by compliance with field work standards, Then adhere to the personal standards of the auditor, and then adhere to the rules and ethics of professional conduct, that is, the greater the professional obligations of the external auditor, the more efficient in the face of creative accounting methods.‘

The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is that the external auditor should seek to know the professional developments related to creative accounting and know their methods in the various financial statements so that this method is followed by a counter measure to face it.

key words:Creative accounting, Professional commitments, General standards for review, Rules and ethics of professional conduct.

قائمة المحتويات

III.....	الإهداء
IV.....	شكر و عرفان
V.....	الملخص
VIII.....	قائمة المحتويات
IX.....	قائمة الجداول
X.....	قائمة الاشكال
XI.....	قائمة الملاحق
ب.....	أ-توطئة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي

2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية
18.....	المبحث الثاني: الالتزامات المهنية لمراجع الحسابات الخارجي
39.....	المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة
59.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

60.....	تمهيد
61.....	المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة
76.....	المبحث الثاني: نتائج الاستبانة وتحليلها إحصائيا
95.....	خلاصة الفصل
96.....	الخاتمة
101.....	قائمة المراجع
108.....	الملاحق
119.....	الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	الجدول 1.1
59	ملخص الدراسات السابقة	الجدول 2.1
67	الإحصاءات الخاصة بالاستثمارات الدراسية	الجدول 1.2
68	درجات إجابة المستجوبين حسب مقياس ليكارت Likert الخماسي	الجدول 2.2
68	الاتجاه حسب قيمة المتوسط الحسابي	الجدول 3.2
69	معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	الجدول 4.2
70	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور	الجدول 5.2
71	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور	الجدول 6.2
72	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور	الجدول 7.2
73	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور	الجدول 8.2
74	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور	الجدول 9.2
75	معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية لها	الجدول 10.2
76	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	الجدول 11.2
77	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	الجدول 12.2
78	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	الجدول 13.2
79	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الجدول 14.2
80	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الجدول 15.2
81	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول	الجدول 16.2
83	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني	الجدول 17.2
84	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثالث	الجدول 18.2
86	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الرابع	الجدول 19.2
87	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الخامس	الجدول 20.2
89	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	الجدول 21.2
89	نتائج اختبار الفرضية الأولى	الجدول 22.2
92	نتائج اختبار الفرضية الثانية	الجدول 23.2
94	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	الجدول 24.2
96	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	الجدول 25.2
98	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	الجدول 26.2

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
ج	نموذج الدراسة	الشكل 1.1
07	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	الشكل 2.1
20	المعايير العامة للمراجعة	الشكل 3.1
76	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	الشكل 1.2
77	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب العمر	الشكل 2.2
78	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة	الشكل 3.2
79	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	الشكل 4.2
80	التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	الشكل 5.2
91	التمثيل البياني لنموذج الفرضية الأولى	الشكل 6.2
93	التمثيل البياني لنموذج الفرضية الثانية	الشكل 7.2
95	التمثيل البياني لنموذج الفرضية الثالثة	الشكل 8.2
97	التمثيل البياني لنموذج الفرضية الرابعة	الشكل 9.2
99	التمثيل البياني لنموذج الفرضية الرئيسية	الشكل 10.2

قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
113	الاستبانة	الملحق 01
119	قائمة المحكمين	الملحق 02
119	معامل الارتباط	الملحق 03
121	نتائج تحليل الانحدار	الملحق 04
122	نتائج اختبار (T-test)	الملحق 05



أ- توطئة:

تعتبر المعلومات المالية المستخرجة من مختلف القوائم المالية الأساس الذي تعتمد عليها عمليات اتخاذ القرار وتقييم المؤسسة ومتابعتها، إلا أن هذه القوائم المالية تشهد عمليات تكييف وتلاعب وتغيير متعمد من قبل معدي القوائم المالية دون خرق للقوانين والتشريعات المحاسبية، بهدف تضليل متخذي القرار ودفعهم إلى اتخاذ قرارات معينة، حيث يعد التلاعب في البيانات المالية إبداعا في التحايل وتضليل، وقد يصعب على المراجعين الخارجيين اكتشاف هذا التلاعب، لذلك يعتبر موضوع التلاعب بالقوائم المالية من المواضيع الهامة الجديرة بالدراسة، خصوصا في البيئة المحاسبية الجزائرية التي عرفت تغييرات جذرية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ابتداء من سنة 2010.

و لقد أستخدم مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المالية بالعديد من التسميات والمصطلحات نذكر منها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، المحاسبة الاحتياطية، المحاسبة الخلاقية، المحاسبة المخادعة، تلطيف الدخل، المحاسبة التحميلية، المحاسبة الابتكارية، تمهيد المكاسب إلا أن أكثرها شيوعا المحاسبة الإبداعية.

ومهما اختلفت التسميات والمصطلحات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها وإمكاناتها المتاحة من أجل إظهار القوائم المالية بغير صورتها الحقيقية، لتخدم جهة معينة وتستفيد من هذه الإجراءات على حساب الأطراف الأخرى، والمعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى كما انه نوع من أنواع المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، وبشكل أساسي من قبل المهنيين ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المالية والمحاسبية .

وباعتبار أن المراجع الخارجي هو من يشرف على مراجعة القوائم المالية للمؤسسة يجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية خالية من أي تلاعب أو غش، إلا أن الواقع يثبت خلاف ذلك ويظهر ذلك في إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي، وهذا أدى إلى تشويه صورة مهنة المراجعة وزعزعة ثقة الجمهور وزيادة شكوكهم حول مصداقية التقارير المنشورة خاصة بعد انهيار شركة Enron وتحميل شركة Arthur Anderson جزءا من مسؤوليات هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة على مراجعة حساباتها، وهذا يؤدي إلى طرح عدة تساؤلات حول الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي ومدى قدرته على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد منها .

ومن هذا المنطلق تبرز لنا معالم الإشكالية التي نعمل على معالجتها من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ويتفرع السؤال الرئيسي على الأسئلة الجزئية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ب- فرضيات الدراسة:

وكإجابات على الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

ت- مبررات اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع للأسباب التالية:

- أسباب موضوعية:
- حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الاهتمام المتزايد بممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وطرق وأساليب كشفها والحد منها في مختلف المؤسسات.

- أسباب ذاتية:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص؛
- امتلاك الرغبة الشخصية في دراسة مثل هذه المواضيع؛
- الاستفادة من الموضوع في الحياة العملية والمهنية؛

ث- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى

- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؛
- تبين أهمية الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي؛
- معرفة أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- الخروج بتوصيات تساعد المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

ج- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على أثر التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة للمراجعة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، بالإضافة إلى معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات مهنة المراجعة على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ح- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية والبشرية: اقتصرت الدراسة على المهتمين بمجال المحاسبة والمراجعة في الجزائر والمتمثلين في مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين في الجانب المهني والعملي، بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين المختصين في الجانب الأكاديمي والعلمي.
- حدود الزمنية: تم إنجاز هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة بين سنة 2016-2019 .

خ- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

على ضوء الدراسة تم استخدام المناهج التالية:

الدراسة النظرية: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من اجل البحث على مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية وأسباب ودوافع الإدارة لممارسة هذه الأساليب بالإضافة إلى وصف الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي، واثر هذه الالتزامات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسة التطبيقية: تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبانة حيث وزعت على عينة الدراسة المتمثلة في المهنيين والاكاديميين للإلمام بجوانب الدراسة، كما تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي spss و برنامج Excel لتحليل مختلف جوانب الاستبانة.

د- مرجعية الدراسة:

من أجل القيام بالدراسة تم الاعتماد على عدة مصادر، فبالنسبة للجانب النظري ارتكزت الدراسة على مجموعة من الكتب، المقالات، الجرائد الرسمية، أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمد على الاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في المهنيين والاكاديميين.

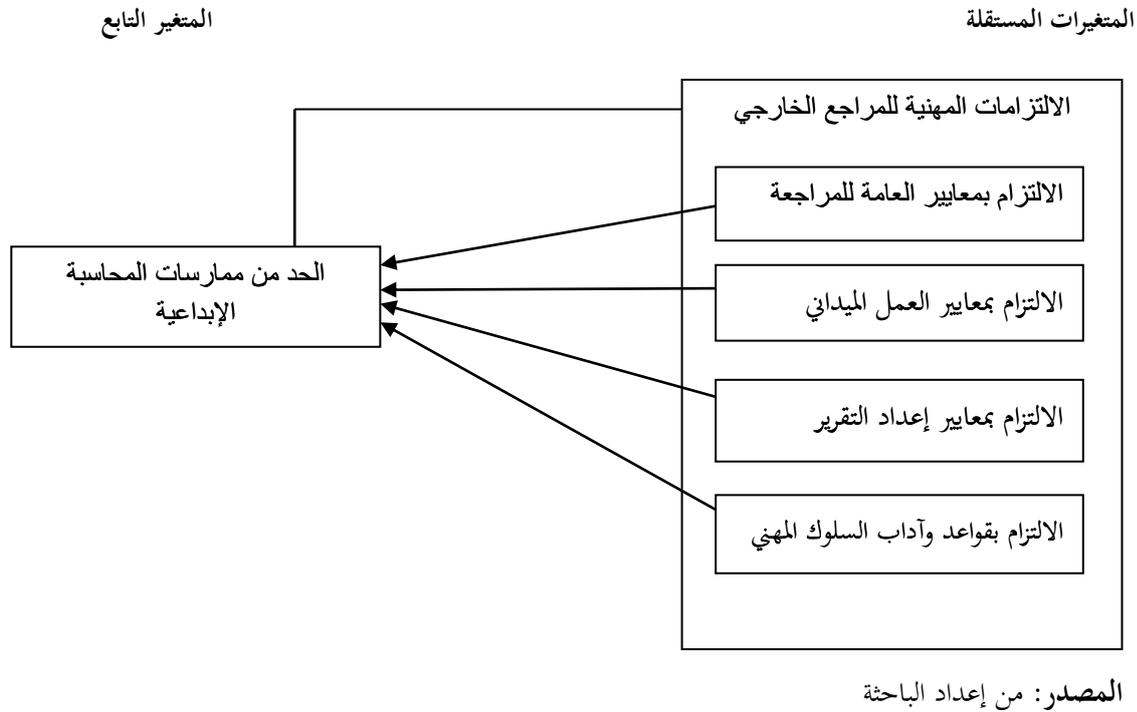
ذ- صعوبات الدراسة:

الصعوبات التي تم مواجهتها أثناء إعداد هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

- نقص التعاون من طرف أفراد عينة الدراسة خاصة التأخر في الرد أو التجاهل وهذا أدى إلى التأخر في إنجاز الدراسة التطبيقية.
- صعوبة التواصل مع أفراد عينة الدراسة خاصة الاكاديميين المتخصصين والاضطرار إلى التنقل عبر جامعات الوطن لتوزيع الاستبانة.

ر- نموذج الدراسة: الشكل التالي يبين لنا نموذج الدراسة المعتمد

الشكل رقم (1.1): نموذج الدراسة



ز- هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين الأول خاص بالجانب النظري والفصل الثاني خاص بالجانب التطبيقي، بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة حيث يتضمن كل فصل ما يلي:

الفصل الأول: الدراسة النظرية تحت عنوان "الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي"، حيث تضمن هذا الفصل المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي، بالإضافة إلى التطرق إلى أهم الدراسات العلمية السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية تحت عنوان "الدراسة الميدانية"، حيث تضمن هذا الفصل وصف وتحليل عينة الدراسة، بالإضافة إلى عرض وتحليل النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي

تمهيد:

أصبحت إشكالية المحاسبة الإبداعية أحد القضايا الهامة التي اهتم بها المحاسبين والباحثين وأصحاب المصلحة في المؤسسة منذ الثمانينات من القرن الماضي عندما بدا بعض المحاسبين استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتغيير النتيجة، وإظهار صورة غير حقيقية عن المركز المالي وتضليل مستخدمي القوائم المالية لخدمة أصحاب المصلحة في المؤسسة، ولما انهارت الثقة في المعلومات المحاسبية وجب التفكير في حلول للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأمام ذلك يجب على المراجع الخارجي الاهتمام أكثر بالالتزامات المهنية كخط دفاعي لمواجهة هذه الأساليب.

وتتطلب الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مراجع الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة، بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير الأخلاقية العامة عند أداء المهنة، حتى تحقق المراجعة أهدافها، وحتى يتم الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

ومما سبق ذكره، جاء هذا الفصل ليمدنا بأهم المفاهيم النظرية للمحاسبة الإبداعية والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث وهي:

- المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية
- المبحث الثاني: الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي
- المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية

تعتبر القواعد المحاسبية الأساس الذي تبنى عليه القوائم المالية، وتمتاز هذه القواعد بالتعدد، حيث يكون أمام المحاسب أكثر من طريقة لمعالجة البند نفسه، في ظل حرية الاختيار بين تلك القواعد المحاسبية، يحكمها في ذلك المبادئ والمعايير المحاسبية من ناحية، ومجموعة الأهداف المطلوب تحقيقها من ناحية أخرى، وفي ظل الحرية المحاسبية يظهر ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف أطراف معينة على حساب أطراف أخرى.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية، التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان، سعياً وراء إحداث تحسين شكلي، إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المحاسبة بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي¹.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية في العصر الراهن إلا أنه لا يوجد تعريف موحد له بين المهتمين بهذا المصطلح فقد عرفه كل حسب وجهة نظره نعرض أهم التعريفات فيما يلي:

أولاً- التعريف الأول: عرفها (Griffiths) من وجهة نظره ككاتب صحفي "بأنها الإجراءات التي تمارسها المؤسسات بغية التقليل من الأرباح أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية لتغطية المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهوي وبصورة شرعية"².

ثانياً- التعريف الثاني: أشار (Jameson) من وجهة نظره كمحاسب متمرس "إلى أن عملية المحاسبة تتعامل مع كثير من الأمور والأحكام لحل المنازعات بين المناهج المتنافسة لعرض نتائج الأحداث والمعاملات المالية... وهذه المرونة تتيح الفرص للتلاعب والخداع وتشويه الحقائق، وهذا ما يعرف باسم المحاسبة الإبداعية"³.

ثالثاً: التعريف الثالث: عرفها (smith) من خلال خبرته كمحلل مالي "فقد ذكر أن النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة للتلاعب المحاسبي، وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"⁴.

رابعاً- التعريف الرابع: من وجهة نظر الأكاديمية فقد عرفها (Naser & Pendlebury) "بأنها تحويل الأرقام المحاسبة المالية من ما هي عليه من الأرقام الفعلية إلى ما يرغب فيه المعدون، من خلال الاستفادة أو استغلال القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جمعها"⁵.

¹ إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 01، 2009، ص 259.

² Griffiths, I, **Creative Accounting**, Sedgwick & Jackson, London, 1986, p1.

³ Jameson, M, **Practical Guide to Creative Accounting**, Kogan, London, 1988, p7-8.

⁴ Smith, C.A, **Perspective on Accounting-Based Debt Covenant Violations**, The Accounting Review, Vol 68, No 02, 1992, p51.

⁵ Naser k, and M. Pendlebury, A Note on The Use of **Creative Accounting**, British Accounting Review, Vol 24,1992, p4.

خامسا- التعريف الخامس: وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل اكتساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم، صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن الأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقا لنوايا من يقوم باستخدامها¹.

سادسا- التعريف السادس: عرفت المحاسبة الإبداعية كذلك بأنها مجموعة من الأساليب التي يتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي حتى تظهر الأرقام الواردة بالتقارير المالية بشكل يعكس مصالح طرف من دون الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة².

سابعا- التعريف السابع: وهي مصطلح يستخدم في تجميل صورة المشروع صوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة³.

ثامنا- التعريف الثامن: المحاسبة الإبداعية هي عمليات وممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة⁴.

تاسعا- التعريف التاسع: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها أفعال تعبر عن سلوك لا أخلاقي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط المؤسسة وقائمة مركزها المالي من خلال استخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مظلمة لا تعكس واقع حال المؤسسة من أجل تحقيق أغراض خاصة⁵.

من خلال التعاريف أعلاه للمحاسبة الإبداعية يتضح أنها تشترك في:

1. المحاسبة الإبداعية مصطلح يستخدم في تحسين الوضع المالي للمؤسسة تحسينا صوريا وليس حقيقيا وذلك لتحقيق أهداف محددة مسبقا؛
2. المحاسبة الإبداعية مبنية على إتباع الحيل وأساليب التخليط والتلاعب بالقوائم المالية من اجل إخفاء وضعية معينة أو إظهار حقائق معينة؛
3. تؤثر المحاسبة الإبداعية سلبا في صدق القوائم المالية وعدالتها، وهذا يساهم في فقدان الموثوقية بالقوائم المالية من قبل المستخدمين لها.

¹ البارودي شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالي وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 2، العدد 01، 2002، ص ص 92، 93.

² صبيحة ميرزان العبيدي، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 72.

³ وليد زكاريا صيام، مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة والإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02، 2009، ص 163.

⁴ حسن فليح مفلح القطيشي، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص 362.

⁵ نعيم تومان مرهون الزبيدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2015، ص 196.

ومما تقدم نستخلص أن هذه التعاريف تركز على أساليب التحايل والتضليل وليس على الإبداع لان هذه الأساليب تقوم بتحميل نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، وتعمل على إظهاره على غير حقيقته بالاعتماد على الفحوات والثغرات وحالات الغموض الموجودة في المحاسبة، وهذا يتعارض مع هدف المحاسبة وهو إظهار القوائم المالية على حقيقتها دون تضليل.

الفرع الثاني: أسباب ودوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

تتعدد أسباب ودوافع الإدارة وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه، اعتقاداً بان المستثمرين يركزون فقط على الأرباح قصيرة المدى، وهذا يؤدي إلى سعى المؤسسة إلى تعديل الأرباح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أهم هذه الدوافع والأسباب:

أولاً- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة

بسبب وجود تخلخل أخلاقي بين الإدارة والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع الإجراءات التي تحقق تلك الأهداف¹.

ثانياً- التأثير على سمعة المؤسسة إيجابياً في السوق

تلجأ الإدارة إلى هذا الأسلوب عندما لا يتماشى وضع المؤسسة الحالي مع الشروط أو المتطلبات اللازم توفرها في المؤسسة لاستمرارها في أعمالها، وتهدف الإدارة من خلال هذا التلاعب إلى:

1. الحصول على التمويل اللازم للعمليات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية، عندما تعاني المؤسسة من نقص في السيولة، وكذلك قد يكون لدى المديرين الحافز لتخفيض الأرباح وذلك بهدف الحصول على منح أو إعانات عندما تتعرض المؤسسة لممارسات منافسة غير عادية أو محاولة من الإدارة لإقناع الجهات التنظيمية الحكومية بالسماح لها بزيادة الأسعار².
2. التأثير على أسعار أسهم المؤسسة في الأسواق المالية، إما لأجل زيادة أسعارها بغرض بيع أكبر قدر منها أو من اجل التأثير عليها سلباً ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها، وذلك من خلال تضخيم الأرباح من اجل بيع أسهم بأسعار مرتفعة أو تخفيض الأرباح من اجل شراء أسهم المؤسسة في السوق³.

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 196.

² محمد محسن عوض مقلد، النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة اتجاه بدائل الاختيار المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010، ص 14.

³ ليلي احمد مرعي، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسة إدارة الإنتاج، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 03، 2002، ص 751.

ثالثاً- لغايات التلاعب الضريبي

تقوم بعض المؤسسات من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي على أساسه تحسب قيمة الضريبة¹.

رابعاً- الخلل في هيكلية الرقابة الداخلية

نتيجة لارتباط أجهزة الرقابة الداخلية بالإدارة باعتبارها من صنعها وليس رقيباً عليها، مما جعل الإدارة في وضع خاص لارتكاب الاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية احتيالية من خلال تجاوز أنظمة الرقابة التي خلافاً لذلك تبدو أنها تعمل بفعالية، ويمكن أن يحدث الغش والاحتيال حتى في ظل وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، والسبب في ذلك أن الإدارة يمكن أن تقهر إجراءات الرقابة، ومن ثم فإن هذا النوع من الغش والاحتيال يكون من الصعب اكتشافه على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية².

خامساً- ضعف المراجعة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة

وهذا يؤدي إلى فسح المجال أمام الإدارة لممارسة عمليات التلاعب في القوائم المالية، في الوقت الذي أن لمهنة الرقابة دورها الإيجابي في الحد من تلك الممارسات التي لها مظهرين، أولهما قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات القانونية والخيارات المتاحة في المعايير المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس بما يجب أن تكون عليه³.

سادساً- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة:

تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزها المالي من أجل إيهام المساهمين بنجاح إدارتهم وبذلك يتم انتخابهم مرة أخرى⁴.

سابعاً- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش

وذلك بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبي التي تضمنها المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ساعد المؤسسات إلى تطبيق سياسات محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توفرها في القوائم المالية، من أجل تحقيق أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية⁵.

¹ علاء فريد عبد الاحد بطو، اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضريبة في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006، ص 17.

² نعيم توماس مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

³ محمد مطر، ليندا حسين الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 8.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 42.

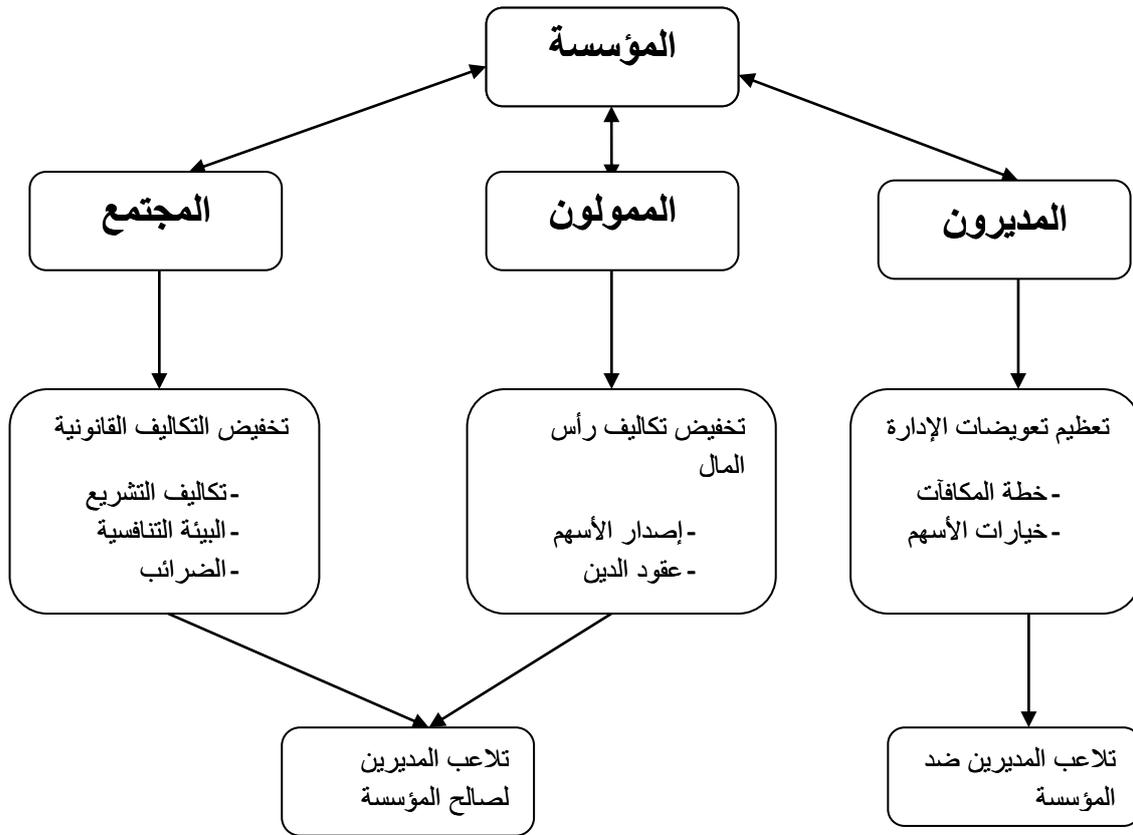
⁵ محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ظل إدارة الأرباح، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2011، ص 8.

ثامنا- الحصول على التصنيف المهني

للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف متقدم¹.

وتظهر العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل التالي²:

الشكل رقم (2.1): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



الفرع الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية: للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال نختصرها فيما يلي³:

أولاً- المحاسبة النفعية:

وهي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

¹ محمد مطر، ليندا حسين الحلبي، ص 10.

² Balaciu Diana, **Is Creative Accounting A form of manipulation** University of Oradea, Faculty of Economics, Department of finance Accounting, Journal accredited CNC SIS-Category B+, Tom 17, 2008-volume 3, p936.

³ Mulford, C. E. Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, New, NY: John Wiley & Sons, Inc, 2002, p 03.

ثانيا- إدارة الأرباح:

وهي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من طرف الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي.

ثالثا- تلطيف صورة الدخل:

هو تلاعب محاسبي يهدف إلى تحسين صورة الدخل للفترة المالية التي يكون بها الدخل منخفض من خلال نقل الدخل المرتفع من الفترات المالية السابقة والتي لم يتم إظهارها كما هو في نهاية تلك الفترة لاستخدامه في الفترات اللاحقة المنخفضة الدخل على شكل مخصصات.

رابعا- التلاعب بالتقارير المالية:

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر مخالفا للقانون.

خامسا- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:

هي ممارسات لأساليب تنحرف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات ابتكاريه ومستحدثة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصاريف والإيرادات.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

تسعى المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية، سنقوم في هذا المطلب بعرض أولا مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج، ثانيا أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية وثالثا أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وأخيرا في قائمة التغير في حقوق الملكية.

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج

يعتبر جدول حساب النتائج إحدى القوائم التي تبين قدرة المؤسسة على تحقيق المكاسب الايرادية، حيث تعرض نتائج أعمال المؤسسة خلال فترة محاسبية معينة، ويتم التلاعب بينود جدول حساب النتائج بأساليب متعددة يتم تلخيصها فيما يلي:

أولا: التلاعب بالأرباح والإيرادات

1. الاعتراف المبكر بالإيراد فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك: حسب الأصول المتبعة فان تسجيل الإيراد يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ولكن وفق هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالإيراد المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل على أرض الواقع وقبل تبادل المنفعة، وفقا لهذه الطريقة هناك مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية نلخصها فيما يلي¹:
 - تسجل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد؛
 - تسجل الإيرادات والاعتراف بها قبل شحن البضاعة، وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء؛

¹ Howard, Schilit, Financial shenanigans, 2nd edition, Mc Grow- Hill, 2002, pp 63-70.

- تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع؛
 - البيع لجهة قريبة ضمن مجموعة المؤسسة أو شركائها الاستراتيجيين؛
 - إعطاء الزبون جزءا من القيمة على شكل مقيضة؛
 - تجميع الإيرادات.
2. تسجيل إيرادات وهمية: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة، وهناك مجموعة من الأساليب وفقا لهذه الطريقة أهمها¹:
- تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية؛
 - تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتبارها إيرادات؛
 - تسجيل الدخل الاستثماري باعتباره إيرادات؛
 - تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات؛
 - الإقرار بإيرادات غير حقيقية قبل عملية اندماج الشركات.
3. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة المؤسسة بزيادة إيراداتها خلال فترة زمنية معينة من خلال زيادتها لمرة واحدة، لإعطاء صورة إيجابية عن أداء المؤسسة، وعادة يتم التعامل مع هذا النوع من الإيرادات على أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية، ويتم زيادة الأرباح من خلال²:
- زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عالي يكون مسجل لديها بسعر منخفض؛
 - تضمين عائدات الاستثمار واعتبارها إيرادات؛
 - تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية؛
 - ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة:
- تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الإيرادات الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الحالية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الإيرادات إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون صعبة، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها، وفي إطار هذه الطريقة تقوم الإدارة بإنشاء حسابات ادخارية وتخويرها في فترات مالية لاحقة³.

¹Mulford, C.E. Comisky, Op Cit, p 169.

² جرار عدي منذر، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006، ص 56.

³ حسين فليح، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة الإسراء، العدد 27، 2011، ص 366.

ثانيا: التلاعب بالأعباء والمصاريف

1. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة:

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع طويلة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فان بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل، وهناك مجموعة من الأساليب المستخدمة في إطار هذه الطريقة نذكر منها¹:

- رسملة التكاليف التشغيلية العادية خاصة تلك الناجمة عن تغييرات جديدة في المصاريف؛
- تغيير السياسة المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة؛
- احتساب الاهتلاك بشكل بطيء؛
- التلاعب في تسجيل أو شطب الأصول التالفة؛
- تخفيض مخصصات الأصول.

2. نقل المصاريف المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية:

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لان تراجع الأعمال يدفع المؤسسة إلى إجراء بعض التلاعب في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك، على أمل أن يكون المستقبل أفضل وبهدف التخفيف في الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع، وتستخدم في هذه الطريقة²:

- القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة حيث تقوم المؤسسات بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية، مع أنها تخص الفترات المستقبلية؛
- الشطب الغير ملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب من عمليات الدمج؛
- تسريع عملية تسجيل النفقات الاختيارية في الفترة الحالية؛
- تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل إتمام عملية الدمج.

3. تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض المؤسسات لغايات خاصة بها بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي قد تحدث في حسابات الالتزامات، وتستخدم في ذلك³:

- التلاعب في تسجيل المصروفات وبعض التزامات المؤسسة وهذا لزيادة الدخل؛
- تخفيض الالتزامات من خلال تغيير في سياسة تقدير بعض الحسابات؛

¹ سميرة عطوي، فهمية بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد المالي و الإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012، ص 18.

² Mulford, C.E. Comisky, Op Cit, p 200.

³ سميرة عطوي، فهمية بديسي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

- تحرير الادخارات وتحويلها إلى الدخل؛
- اختلاق حسومات وهمية؛
- تسجيل الإيراد عند تسليم النقد مع بقاء الالتزامات المستقبلية.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

تعتبر الميزانية أو من القوائم المالية الأساسية لأي مؤسسة لأنها تعكس حقيقة المركز المالي لها والوضع الاقتصادي، وحجم الأصول والموجودات التي تمتلكها والالتزامات التي عليها اتجاه الدائنين والحقوق الواجب عليها اتجاه الملاك، ويتم التلاعب بالقيم المحاسبية في الميزانية من خلال¹:

أولاً: التلاعب بجانب الأصول

1. **الأصول غير الملموسة:** وذلك من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، أو إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول، ويتم التلاعب في النسب أو معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب المتعارف عليها؛
2. **الأصول الثابتة:** لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يحدث التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، بالإضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، ويتم التلاعب كذلك في تصنيف بنود بعض الأصول بهدف التأثير على مصاريف الاهتلاك والقيم التي تدرج بها في الميزانية، مثل تصنيف العقارات المملوكة للمؤسسة ضمن الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير، كذلك عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة ضمانات لقروض أو أصول مؤجرة؛
3. **الاستثمارات المتداولة:** يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات، وذلك عن طريق تصنيفها إلى استثمارات طويلة الأجل، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛
4. **النقدية:** تقوم بعض إدارات المؤسسات بعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية²؛
5. **الاستثمارات طويلة الأجل:** حيث يتم العمل على تجنب إظهار نصيب المؤسسة الأم من خسائر المؤسسة التابعة أو الزميلة، وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين المؤسسة الأم ومؤسساتها التابعة عند إعداد القوائم المالية الموجهة للمجموعة، مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة، بالإضافة إلى قيام المؤسسة بتملك أصول مؤسسة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية، ثم بيع احد الأصول، وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك³؛

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني الأساليب و الأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل النشر والتوزيع، عمان، 2010، ص103.

² Kieso, Donald E, Weygant, Warfield, J, Jerry, **Intermediate Accounting**, John Wily & Son, 2008, p 172.

³ محمد مطر، 2010، مرجع سبق ذكره، ص 104.

6. المخزون: تتركز عمليات التلاعب في هذا البند في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة، إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير من طريقة FIFO إلى LIFO أو العكس؛
7. حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة، وكذلك معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل، بالإضافة إلى العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للمؤسسات التابعة المعدة بالعملة الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين¹.

ثانيا: التلاعب في جانب الخصوم

1. **الموجودات الطارئة:** يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد الزبائن قبل إصدار الحكم فيه؛
2. **الذمم المالية:** تقوم المؤسسة عن طريق الذمم المالية بعدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصصات الديون المشكوك فيها، بالإضافة إلى العمل على تضمين قيم حسابات المدينين ذمما مدينة إلى أطراف ذات صلة أو مؤسسات تابعة، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المالية، حيث تقوم بتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة؛
3. **المطلوبات المتداولة:** ويتم ذلك عن طريق عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسبة السيولة، بالإضافة إلى قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة، وتماز بعض المؤسسات المقاولاتية عملية تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل الزبائن²؛
4. **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسبة السيولة³، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود الغير عادية⁴؛

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعد قائمة التدفقات النقدية من أفضل مؤشرات الأداء في المؤسسات، ومن أجل أن تكون هذه القائمة أكثر فعالية، فقد أزم المعيار المحاسبي الدولي السابع المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وقد اعتبر هذا المعيار عرض هذه القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بيانات مالية عنها، وهذه القائمة تخضع للتلاعب كغيرها من القوائم المالية الأخرى، من خلال التدخل في محتوياتها بتصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل

¹ الحشاوي علي محمود، الدوسري، محمد ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقيق من ممارساتها ونتائجها، ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

² Oliver, E, Ethics, and Creativa Accounting some Empirical Evidence Accounting for Intangibles in Spain, Finance & Ethical, No 73, 2003, p78.

³ حسين فليح، فارس جميل، مرجع سبق ذكره، ص 386.

⁴ محمد مطر، 2010، مرجع السابق، ص 105.

على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس، وخاصة أن ذلك لن يؤثر على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية، وتقوم الإدارة بالتلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال¹:

أولاً: دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية؛

ثانياً: معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجز الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقداً، وذلك لتخفيف وطأة الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقديت؛

ثالثاً: إطالة فترة سداد النفقات والتشديد في سياسة التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحويل رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما هي عليه في الواقع؛

رابعاً: قيام المؤسسة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للمؤسسة من عملياتها الرئيسية؛

خامساً: تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافاً لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات متعلقة بالعمليات الاستثمارية؛

سادساً: بالإضافة إلى إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسليمه، نتيجة العمليات الغير مكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي².

الفرع رابع : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية

اشتراط المعيار المحاسبي الدولي الأول على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل عن القوائم المالية، من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناتجة من أنشطة المؤسسة، سواء من خلال جدول حساب النتائج أو التي يتم إدراجها مباشرة بحقوق الملكية تطبيقاً للمعايير المحاسبية، وبالرغم من هذا فإن المؤسسة بإمكانها استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية من خلال³:

¹ نعيم تومان مرهون الزبادي، مرجع سبق ذكره، ص 202.

² Mulford & Comisky, Op Cit, p210.

³ نعيم تومان مرهون الزبادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 202-203.

أولاً: قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة تقييم الموجودات، حيث انه من الخطأ أن تلجأ بعض المؤسسات لتوزيع أرباح مصدرها إعادة تقييم أصولها أو من أرباح استثنائية غير متكررة، وذلك باعتبار أن أرباح إعادة تقييم الأصول هي أرباح دفترية وليست أرباح حقيقية؛

ثانياً: توزيع أرباح من الاحتياطات في الوقت التي أوجبت معظم قوانين الدول عدم توزيع الأرباح من الاحتياطات؛

ثالثاً: توزيع أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع موجودات، وهذا يعني توزيع الموارد الخاصة بالنشاط الاستثماري في الوقت الذي يجب أن تصرف هذه الأموال في مجالات الأنشطة الاستثمارية؛

رابعاً: توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية؛

خامساً: إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة أو أرصدة العملات الأجنبية؛

سادساً: عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 36 الذي طالب بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل؛

سابعاً: التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية، وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق الملكية، في الوقت الذي يجب أن تعالج هذه الخسائر ضمن قائمة الدخل، كما أشار إلى ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم 01 باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية، أو تقوم المؤسسة بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح الجاري للعام الحالي بدلا من إظهارها ضمن الأرباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها أرباح سنوات سابقة.

الجدول (1.1): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الجدول حساب النتائج	الميزانية	قائمة التدفقات النقدية	قائمة التغير في حقوق الملكية
01 الاعتراف المبكر بالإيراد فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك.	المبالغ في تقييم بنود الأصول غير الملموسة.	تسجيل تكاليف البحوث والتطوير باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة.	تخفيض حقوق الملكية من خلال توزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية.
02 تسجيل إيرادات وهمية.	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.	تسجيل النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.	توزيع أرباح من الاحتياطات.
03 زيادة الدخل من خلال عائد مرة واحدة.	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.	توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا لإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي.	توزيع أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع موجودات.
04 نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة.	عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة.	التهرب جزئيا من دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في	تخفيض حقوق الملكية من خلال توزيع أرباح مع وجود خسائر

متراكمة من سنوات سابقة.	التدفقات النقدية التشغيلية.			
إجراء تغييرات وهمية في الأرباح المحتجزة.		تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في معالجة الاستثمارات طويلة الأجل.	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.	05
عدم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات.		تضمين كشوفات الجرد بنود مخزون راكد ومتقادم والتلاعب في أسعار تقييمه.	نقل المصاريف المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية.	06
		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	تخفيض غير ملائم للالتزامات.	07
		إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها.		08
		التلاعب في الذمم المدينة عن طريق عدم الكشف عن الديون المتعثرة.		09
		عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة		10
		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.		11

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

1- Howard, Schilit, Financial shenanigans, 2nd edition, Mc Grow- Hill, 2002.

2- Mulford, C. E. Comiskey, The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Parctices, New, NY: John Wiley & Sons, Inc, 2002.

3- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني الأساليب و الأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل النشر والتوزيع، عمان، 2010.

المطلب الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية

تعددت مجالات المحاسبة الإبداعية لأهميتها، لذا سنقوم بحصر مجالاتها من خلال التطرق إلى المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، ونتائج استخدامها في المؤسسة، بالإضافة إلى الأساليب الحديثة للكشف عنها.

الفرع الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

لكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أديبا وقانونيا، ومهنة المحاسبة والمراجعة كأى مهنة أخرى تخضع لقواعد السلوك المهني، وإذا كان المحاسبون الذين يعملون في المؤسسات الحكومية لا يتحملون مسؤولية مباشرة اتجاه المجتمع لأنهم يعملون تحت مسؤولية الآخرين، فان عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية، وعدم الإفشاء وحماية سرية المعلومات المتعلقة بأعمال مؤسساتهم، والتصرف باستقامة، وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعمول عليها في عملهم المحاسبي

بعيدا عن التحريف أو التزوير الذي يحدث في المعلومات ضمن الكشوفات المالية أو فضح معلومات تضر بأي طرف من أطراف الأعمال أو يكون ذا عواقب شخصية سلبية على المحاسبين¹.

وقد أوجب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

أولاً: النزاهة: وهو أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية؛

ثانياً: الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية؛

ثالثاً: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها؛

رابعاً: السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية؛

خامساً: السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

ومما سبق نستطيع القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من المشاكل الأخلاقية الرئيسية التي تواجه المحاسبة لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة لفترة قصيرة وهذا من شأنه أن يسبب الضرر للمؤسسة في المستقبل.

الفرع الثاني: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

يؤدي استخدام المحاسبة الإبداعية إلى تحقيق بعض المنافع الذاتية للإدارة أو الملاك على المدى القصير، وفي المقابل يؤثر سلباً على أداء المؤسسة في المدى الطويل، وتأثر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة من خلال²:

أولاً: تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى الإضرار في الأجل الطويل بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في نهاية السنة، وقد كان من الممكن أن تكون عملية البيع بشكل أفضل لو تم بيع نفس المنتج لنفس الزبون في بداية السنة؛

ثانياً: تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسات مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها؛

¹ Eskew R.S and Jensen, D.L., Financial Accounting , The Mc Graw-Hill Companies, Inc. New York, 1996, pp 12,13.

² سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، 2008، ص 19.

ثالثاً: إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقائ الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

وتترتب كذلك على أساليب المحاسبة الإبداعية مجموع من النتائج تم تلخيصها فيما يلي¹:

رابعاً: تضليل المستثمرين: هناك العديد من الوحدات المدرجة في سوق الأوراق المالية والتي تستعمل أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض تضخيم أرباحها وتحسين مركزها المالي بهدف جذب المستثمرين، ومن شأن هذا التصرف تضليل المستثمرين؛

خامساً: صعوبة المقارنة: إن القوائم المالية التمهيدية لبعض الوحدات الاقتصادية لا تصور دائماً حقيقة المراكز المالية للوحدات المدرجة في أسواق الأوراق المالية، وإن الهدف الرئيسي من التقارير المالية الأولية تزويد المساهمين والمقرضين أو أي أطراف أخرى ذات معاملات أو ارتباطات مالية جوهرية مع الوحدة الاقتصادية بمعلومات ملائمة لاتخاذ القرار، ولضرورة إصدار هذه التقارير لمدد قصيرة، فقد تحتم الظروف على تقدير بعض مصروفات المدة أو اللجوء إلى تخصيص بعضها على مدد العام المالي بإتباع أساليب وإجراءات محاسبية تقديرية متعددة يصعب معها عمل المقارنة بين مدد متعددة أو مقارنة أداء وحدة اقتصادية ما مع أخرى؛

سادساً: فقدان ثقة المستثمرين: تؤدي ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى فقدان ثقة المستثمرين بإدارة الوحدة الاقتصادية وبسوق الأسهم.

الفرع الثالث: الأساليب الحديثة للكشف عن المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الوسائل التي يمكن من خلالها كشف المحاسبة الإبداعية وهي:

أولاً: الأساليب الخاصة بالقواعد المهنية: إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام، وللحد من المحاسبة الإبداعية يجب التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المراجعون وذلك من خلال²:

1. ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين: وذلك من اجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة وخلق ثقافة الأمانة العامة، والأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة المؤسسة فوق المصلحة الشخصية؛
2. إصدار تشريعات وقوانين: تلزم الإدارة والمحاسب والمراجع على التقيد بقواعد وآداب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية، وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية، وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة ووجوب متابعة المؤسسات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للمؤسسات بسبب حسابات مؤسساتهم المضللة؛

¹ صبيحة بوزان العبيدي، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، بغداد، 2008، ص 110.

² نعيم تومان مرهون الزبادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

3. ضمان استقلالية مجلس الإدارة: تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الشخصية دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين؛

4. ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمؤسسة: بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح، ويتم استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتياطية، وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغيير في الدخل الذي ليس له مردود نقدي، حيث أن انخفاض النسبة عن الواحد الصحيح يعني وجود ممارسات احتياطية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية.

ثانيا: الأساليب الخاصة بالعمل الميداني: لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب:

1. دعم ركائز حوكمة الشركات: من خلال ركائز حوكمة الشركات والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطأ دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب المؤسسة في الوقوع في الأزمات التي تسببها المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للمؤسسة، ويمكن للرقابة المحاسبية بآلياتها أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للمؤسسة، ويمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين ركائز حوكمة الشركات يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية¹؛

2. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق مايلي:

- سن قوانين تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها،
- تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه إذا ما اختارت أي مؤسسة سياسة محاسبية تناسبها فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها خلال الدورات اللاحقة، وتغير فقط في حالة الضرورة بشرط بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن هذا التغيير².

3. خفض مجال الاختيار البدائل والمعالجات المحاسبية: عن طريق التقليل من البدائل والمعالجات المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة؛

4. تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها: من خلال اختيار مكاتب المراجعة التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لمراجعة حسابات المؤسسة المعنية بالمراجعة، كما يجب تفعيل دور المراجع الخارجي في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية غير المسموح به، وذلك من خلال تقييم مراجع الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة، ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة؛

¹ أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، المجلد 01، العدد 16، 2014، ص ص 253-254.

² إسماعيل مجبل دواي، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 03، 2014، ص 248.

5. إعادة النظر بهيكل نظام الرقابة الداخلية: بحيث لا يكون المراجع جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح، المتمثلة بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وأفضل أسلوب لتحسين نظام الرقابة الداخلي هو ربطها بلجنة مراجعة مستقلة وذات خبرة عالية؛
6. تفعيل دور المحاسبة القضائية: تساعد المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية¹؛
7. تعميم فكرة لجان المراجعة: على المؤسسات العاملة في القطاعين العام والخاص تعميم فكرة لجان المراجعة لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك المؤسسات، تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقديم تأكيد معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك المؤسسة².

المبحث الثاني: الالتزامات المهنية لمراجع الحسابات الخارجي

يجب على المراجع الخارجي الالتزام بمجموعة من المعايير والقواعد، للحد من أثار المحاسبة الإبداعية، تتمثل هذه المعايير في التأهيل العملي والعلمي، الاستقلالية والكفاءة المهنية بالإضافة إلى معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والمعايير الأخلاقية العامة، كما يجب عليه تطبيق مجموعة من الاختبارات في القوائم المالية لكشف المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة

تعتبر معايير المراجعة نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه، ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني³.

وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مراجع الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكلفة وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مراجع الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة⁴.

وقد قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معايير المراجعة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية تهتم المجموعة الأولى بمعايير العامة أو الشخصية للمراجع وصفاته، بينما تهتم المجموعة الثانية بمعايير العمل الميداني، والمجموعة الثالثة تهتم بإعداد التقرير من حيث الشكل والمضمون، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

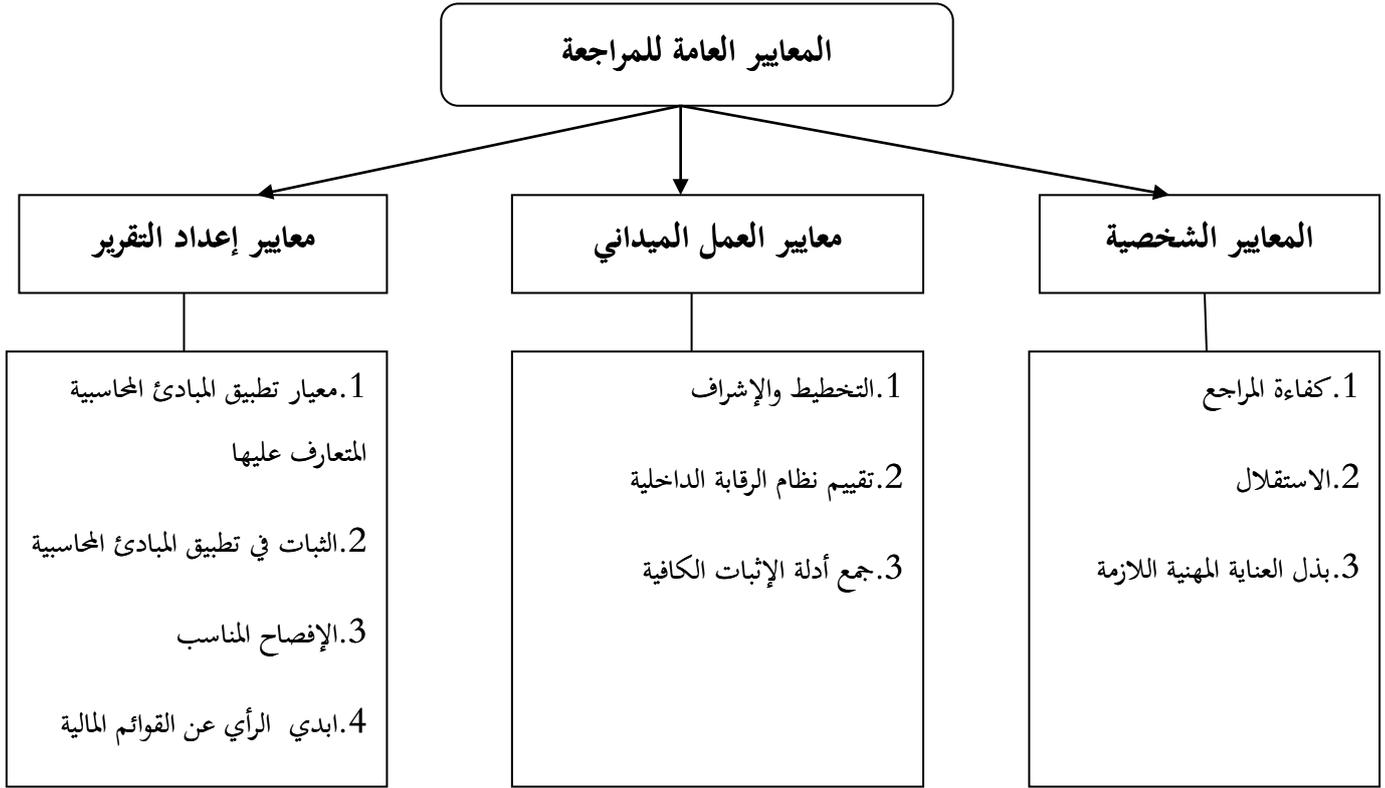
¹ نعيم تومان مرهون الزبادي، مرجع سبق ذكره، ص 205.

² رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص114.

³ عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2006، ص16.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون تاريخ، ص41.

الشكل رقم (3.1): المعايير العامة للمراجعة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على ما سبق

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية:

ترتبط هذه المعايير بشخصية وتأهيل المراجع وعلاقتها بنوعية أدائه، وتعتبر شخصية لأنها متعلقة بالصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع، وتوصف بأنها عامة لكونها تمثل خصائص مرغوبة في المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد تقريره بصورة ملائمة، وتمثل معايير العامة أو الشخصية فيما يلي:

أولاً: كفاءة المراجع

يجب على مراجع الخارجي أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً للقيام بمهنة المراجعة، وتتجسد أهمية هذا المعيار في وجود أطراف خارجية تعتمد على رأي المراجع في القوائم المالية للمؤسسة مما يؤدي إلى ضرورة توفر ثقة تلك الأطراف في حياده وكفاءته، ولا تتحقق هذه الثقة إلا إذا توفرت شروط التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي، وتوفر الاستقلال عند إبداء رأيه في القوائم المالية محل المراجعة.

1. التأهيل العلمي

يجب أن يتحصل المراجع على الشهادة العلمية في مجالي المحاسبة والمراجعة ومجالات أخرى مثل: مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء وغيرها من المؤهلات التي ترفع من مستواه العلمي¹.

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص29.

وتختلف متطلبات التعليم من دولة إلى أخرى، فمعظم الدول تتطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة، ففي الجزائر مثلا صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانات التنفيذ على ارض الواقع، من خلال القانون 10-01 المنظم لوظائف الخبير المحاسبي ومراجع الحسابات (محافظ الحسابات) والمحاسب المعتمد، حيث تؤكد النصوص التنظيمية على ضرورة اكتساب التأهيل العلمي من خلال حصول المترشح على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها¹.

التأهيل العملي

يقصد بالتأهيل العملي انه بالإضافة إلى المعارف والمعلومات المكتسبة خلال مرحلة التكوين النظري لتحقيق شروط التأهيل العلمي، فانه يجب على المترشح لممارسة فترة التدريب قضاء فترة من التدريب المهني في إحدى مكاتب المراجعة قبل البدء في مزاوله المهنة². ويقع على مكاتب المراجعة مسؤولية تطوير معرفة واستمرار تدريب المراجعين العاملين بها، فيجب على هذه المكاتب أن تضع سياسات وإجراءات للارتقاء بكفاءة العاملين بها، للتأكد من أن عمليات المراجعة تؤدي عن طريق أفراد ذو خبرة وكفاءة مناسبة³.

وقد أوردت معايير المراجعة الدولية القواعد التي تنظم التأهيل العملي للمراجع الخارجي، على النحو التالي⁴:

أ- احتوت الفقرة الرابعة عشر (14) من المعيار الدولي رقم (200) ماييلي: "يجب أن تتم المراجعة بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة"

ب- احتوت الفقرة الخامسة عشر (15) من نفس المعيار على انه: " يجب أن يتوفر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال التعليم، والمعرفة الفنية، ويجب أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات والقدرات الدولية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة" ويرى بعض الكتاب أن النجاح في مهنة المراجعة له أبعاد تتخطى المعرفة والتعليم، إذ يجب أن يكون المراجع قادرا على تجسيد معارفه أثناء المراجعة الفعلية، وبالتالي فان القدرات والخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة الميدانية وبذلك فإن هذا المعيار يطبق على أساس متكامل معترفا بالعلاقة المتداخلة بين التأهيل العلمي والتأهيل العملي⁵.

ثانيا: الاستقلال

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي أن يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وان لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل⁶.

تم تحديد ثلاث أبعاد لاستقلال مراجع الحسابات وهي⁷:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 10/07/2010، العدد 42، المادة 8، ص512.

² عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، رسالة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2011/2012، ص63.

³ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كمال سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص ص 40-41.

⁴ Hand back of international stands on Auditing and quality control, IAS No200, Ethies pronouncement, 2009, p90.

⁵ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص63.

⁶ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص38.

⁷ حسين احمد دحلوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص 176-177.

1. الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: يقصد في ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه، أي عدم تدخل الإدارة في إعداد برنامج المراجعة وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي وضعها المراجع؛

2. الاستقلال في مجال الفحص: يقصد بما عدم تدخل الإدارة في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات التي سوف تخضع لعملية المراجعة؛

3. الاستقلال في مجال إعداد التقرير: يقصد بما عدم وجود أي ضغوطات من قبل الإدارة للتأثير على المراجع عند إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير في رأيه النهائي.

وقد تم التمييز في الواقع بين مفهومين للاستقلال¹:

أ- **الاستقلال العقلي (الذهني)**: يقصد بالاستقلال الذهني أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك سينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس؛

ب- **الاستقلال الظاهري**: يقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة المؤسسة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصلحه مع إدارة المؤسسة وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنها مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولا يجب أن ينظر إلى استقلال المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه.

وهناك بعض العوامل التي قد تؤثر سلبا على هذا المعيار نذكر منها²:

- المشاركة المالية للمراجع مع الزبون الذي يقوم بمراجعته؛
- عمل علاقات شخصية للمراجع مع زبون المراجعة؛
- الاعتماد المفرط على زبون المراجعة في الحصول على الدخل؛
- الهدايا والضيافة من زبون المراجعة؛
- العلاقة طويلة الأجل مع زبون المراجعة؛
- تقديم خدمات غير المراجعة لزبون المراجعة.

وقد أكد المشرع الجزائري على أهمية استقلال المراجع الخارجي حيث جاء في المادة (66) من القانون 10-01 بأنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من المؤسسة خلال السنوات الثلاثة الأخيرة اجر أو أتعاب أو امتيازات لاسيما في شكل قروض أو ضمانات أن يعينوا المراجعين

¹ غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، 2006، ص86.

² Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, **Principles of external auditing**, TJ international padstow cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014, pp 111-112.

الخارجيين (محافظي الحسابات) في المؤسسة نفسها، كما جاء في المادة (65) من نفس القانون بأنه يمنع على المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) من الأتي¹:

- القيام مهنيًا بمراجعة حسابات مؤسسات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراجعة القبلية على أعمال التسيير،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الإشراف عليها
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة يراجع حساباتها؛
- شغله منصبًا بأجر في مؤسسة راجع قوائمها المالية قبل أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدتها.

كما حرص المشرع الجزائري على ضمان استقلال المراجع الخارجي من خلال تحديده لفترة قصوى للارتباط بين مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة من خلال ما جاء في المادة (27) من نفس القانون سالف الذكر بأن تدوم فترة وكالة مراجع الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتحديد مرة واحدة².

ثالثًا: بذل العناية المهنية اللازمة

يرتبط مفهوم العناية المهنية الواجبة في أي مهنة بمفهوم الممارس الحريص والذي يمثل المقياس الذي في ضوئه يتم تقييم ممارسة أي مهنة، فالممارس الحريص هو ذلك التي يتوقع منه أن يمارس عناية مهنية واجبة، ويفترض أن يكون لديه معرفة بممارسة عملية المراجعة ولديه درجة من التدريب والخبرة والمهارة المطلوبة والشائعة لمراجع الحسابات³.

يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يؤكد أن الخدمات التي يقدمها ذات مستوى جودة مطابق لأعلى مستويات الأداء المهني والتي تمكنه من تقديم هذه الخدمات بسهولة، وتضع الكفاءة المهنية قيودا على قدرات المراجع تملى عليه اللجوء إلى الإحالة أو الاستشارة، إذا كانت المهمة المهنية تفوق كفاءته الشخصية أو كفاءة المكتب الذي يعمل فيه. وتعني العناية المهنية انه يجب على مراجع الحسابات أن يتفهم العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به، وان لم يكن متأكدًا من أي جزء من هذا العمل فانه تقع على مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة⁴.

¹ قانون 10-01 المؤرخ، مرجع سبق ذكره، المادة 65، ص12.

² نفس المرجع، ص7.

³ أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظري والتطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص111.

⁴ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص44.

فالعناية المهنية تؤكد انه على المراجع القيام بمهمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً غير معصوم من الخطأ، فهو مسئول أمام الزبون والأطراف الأخرى عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وبذلك فانه تقع على عاتق المراجع الخارجي من منطلق معيار بذل العناية المهنية اللازمة التحقق من مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية كجزء من مهمة المراجعة¹.

وفق هذا المعيار يجب توفر مجموعة من الشروط في المراجع الخارجي هي²:

1. أن يبذل المراجع الخارجي جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبيه بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالزبون مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
2. أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط أو أثناء القيام بالمراجعة؛
3. إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع الزبون؛
4. إزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي؛
5. أن يعمل المراجع دائماً على تطوير خبرته المهنية؛
6. الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة، وتعتبر محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، فهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة³. وهي تشمل على مايلي:

أولاً. التخطيط والإشراف:

يجب على المراجع أن يقوم بإعداد خطة ملائمة، والإشراف على أعمال مساعديه، وتوجيههم، فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، ونظراً لأهمية هذا المعيار فقد خص الاتحاد الدولي للمحاسبين موضوع التخطيط لمهمة المراجعة بمعيار خاص، يمكن عرض مكوناته فيما يلي⁴:

1. يعتبر التخطيط لعملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم المسؤولية المهنية للمراجع؛
2. يجب أن يخطط المراجع عمله بطريقة تسمح له بالقيام بمراجعة فعالة؛
3. يجب أن يركز وضع خطته على معرفته بأعمال ونشاطات الزبون؛
4. يجب أن تتضمن عملية التخطيط المراحل التالية:

¹ عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقب الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، الجزائر، 2012، ص 44.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 41.

³ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

⁴ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

أ- دراسة النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية؛

ب- تقييم مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي؛

ت- تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها؛

ث- تنسيق جميع الأعمال التي سيتم تنفيذها؛

5. يجب أن تراجع الخطط وتعديل حسب الضرورة التي تقتضيها عملية المراجعة؛

6. يجب على المراجع إعداد برنامج مراجعة يحدد فيه طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة؛

7. يجب أن يراجع هذا البرنامج حسب تقدم المهمة وخلال عملية المراجعة.

وقد ازدادت أهمية معيار الإشراف والتخطيط في الوقت الحاضر بسبب¹:

- أن المراجع يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بالمراجعة؛

- الاعتماد المتزايد على استخدام طرق المعاينة الإحصائية؛

- تغيير أساليب ومفاهيم المراجعة عما كانت عليه في السابق مثل استخدام المراجعة المستمرة؛

- بسبب التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في المؤسسات محل المراجعة.

وفيما يخص الإشراف على المساعدين فقد تناولته المعايير الدولية للمراجعة فيما يلي²:

- يجب على المراجع أن يقوم بالمتابعة والمراقبة الدقيقة للأعمال المفوضة للمساعدين؛

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في توجيه مساعديه والإشراف عليهم؛

- يجب على المراجع التأكد من أعمال مساعديه بواسطة أشخاص أكفاء، وذلك لتحديد ما إذا كان العمل قد تم تأديته وفقاً للمعايير المهنية أم لا، وأن الأهداف المرجوة قد تم تحقيقها، وأن النتائج التي تم الحصول عليها مطابقة لعمل ورأي المراجع بشأن المعلومات المالية؛

- يجب على المراجع إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم وأهداف إجراءات المراجعة التي يجب القيام بأدائها، كما يجب إبلاغهم بالأمر الذي قد تؤثر على نطاق تلك الإجراءات؛

- يجب على المراجع لفت انتباه المساعدين تجاه المشاكل الجوهرية المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة التي تنشأ أثناء أداء عملية المراجعة.

مما سبق يتضح أن هذا المعيار ذو أهمية كبيرة حيث يتضمن تحديد إستراتيجية شاملة للمهمة، وذلك لتحديد مجال الفحص والاختبارات المراد القيام بها، بالإضافة إلى الإشراف على المساعدين وتقييم أدائهم للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

¹ غسان فلاح المطانة، مرجع سبق ذكره ص 42.

² عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

ثانيا. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع دراسة النظام المطبق وتقييمه، ليحدد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية المراجعة، وان تحديد النطاق عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي. وأما تقدير كفاية نظام الضبط الداخلي فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة وتفهمها، مع التحقق من أن هذه الإجراءات والأساليب المطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها¹.

ويقصد بالرقابة الداخلية " مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة"².

ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها³:

1. حماية أصول المؤسسة؛
2. ضمان نوعية ودقة المعلومات؛
3. احترام تعليمات وسياسات الإدارة؛
4. الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاية الإنتاجية.

وتعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي من الأمور المهمة بالنسبة للمراجع، حيث على أساسها يستطيع تكوين رأيه عن مدى كفاءة وصلاحيته النظام، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه، وبالتالي الحكم على صلاحيته ومدى الاعتماد عليه في تحديد نطاق وإجراءات المراجعة التي سيقوم بها⁴.

ويعر تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به المراجع بثلاث خطوات⁵:

- أ- **الخطوة الأولى:** الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام؛
- ب- **الخطوة الثانية:** تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع اخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار؛
- ت- **الخطوة الثالثة:** تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام حيث انه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 59.

² Reda KHEL ASSI, L'audit interne-audit opérationnel, HOUMA, Alger, 2005, p71.

³ هادي التميمي، مدخل إلى علم التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 81.

⁴ عمر شريفني، مرجع سبق ذكره، ص 68.

⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 43.

كما سبق يتبين أن تقييم نظام الرقابة الداخلي يعتبر ذا أهمية كبيرة في عمل مراجع الحسابات، فطبيعة نظام الرقابة القائم في المؤسسة يحدد طبيعة العينة موضوع الاختبار، وإجراءات المراجعة الملائمة لها، لذا يجب على المراجع الخارجي أن يمارس قدر كبير من العناية لاكتشاف العيوب الموجودة في نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً: جمع أدلة الإثبات الكافية

يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساساً معقولاً لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمراجع، والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة للهدف من المراجعة¹.

وقد اهتمت معايير المراجعة بأدلة وقرائن الإثبات حيث أوجبت على مراجع الحسابات²:

1. أن يحصل على القرائن الكافية والمناسبة للوصول إلى نتائج معقولة يستند عليها رأيه بشأن القوائم المالية؛
2. أن يعتمد على الأدلة المقنعة أكثر من الأدلة المطلقة، وقد يحصل المراجع على قرائن من مصادر مختلفة لتأييد نفس التأكيد؛
3. أن يكون موضوعياً في تقييمه لأدلة الإثبات؛
4. يأخذ بعين الاعتبار عند تقييمه لأدلة الإثبات، طبيعة المعلومات المتوفرة، نتائج إجراءات المراجعة ودرجة المخاطرة بوجود بيانات غير صحيحة بالإضافة إلى الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص؛
5. أن يتأكد من وجود وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفعاليتها وكذلك استمرار العمل بها أثناء فترة المراجعة؛
6. أن يراعي بين تكلفة الحصول على الدليل والفائدة المتوقعة منه؛
7. أن يتولى تصميم إجراءات الحصول على أدلة الإثبات؛
8. أن يسعى للحصول على تأكيد معقول بان عمل الخبير يشكل في حد ذاته إثباتاً.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير

تتمثل معايير إعداد التقرير المجموعة الأخيرة من معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث تتضمن الأهداف التي يقف عليها تقرير المراجع الرامي إلى الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال، وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجع هي:

أولاً: معيار تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية، ويجب أن ينظر المراجع إلى

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سليم، مرجع سبق ذكره، ص46.

² عمر شريفى، مرجع سبق ذكره، ص 71.

عبارة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما على أنها تمثيل للإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية التي تنطوي على هيكل من المفاهيم والمبادئ والافتراضات والقيود المحاسبية، فالمبادئ المحاسبية هي "مجموعة من الاعترافات والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة من فترة زمنية معينة"¹.

بالإضافة إلى انه يجب على مراجع الحسابات الإلمام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ويجب أن يلم بجميع التطورات التي تلحق بالمحاسبة والمبادئ المحاسبية، وهذا ليتمكن من إبداء رأيه عما إذا أعدت القوائم المالية طبقا لتلك المبادئ².

كما نشير إلى انه يجب على المراجع الخارجي أن يستخدم الإطار الفكري للمحاسبة المالية كمرشد لإبداء رأيه في القوائم المالية، ولا يلجأ إلى معايير الشخصية في هذا المجال، فالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تعتبر بمثابة معايير موحدة يستخدمها المراجعون لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العملية.

ثانيا: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يجب على مراجع الحسابات التأكد من ثبات المؤسسة في تطبيق واستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع ضرورة أن يحدد التقرير الظروف التي لم يراعي فيها ثبات المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة، وذلك ليتأكد مستخدمو القوائم المالية من أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة للأنشطة المختلفة للمؤسسة وليس نتيجة للتغيير في المبادئ المحاسبية، ويهدف هذا المعيار إلى³:

1. قابلية القوائم المالية للمقارنة؛
2. عدم تأثير القوائم المالية تأثيرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
3. عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

ينشأ التغيير في المبادئ المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه عند إعداد القوائم المالية، مثل تغيير طريقة تقييم المخزون، تغيير طريقة اهتلاك الأصول الثابتة... الخ، ويجب أن يشير المراجع إلى هذا التغيير في تقريره إذا كان له أثرا جوهريا على القوائم المالية⁴.

مما سبق نستنتج أن على المراجع الخارجي دراسة وتحليل أسباب التغيير في المبادئ المحاسبية من سنة إلى أخرى إن وجد، ولا يوافق عليه إلا بوجود مبررات منطقية، ويتأكد من أن قابلية القوائم المالية للمقارنة لم تتأثر جوهريا بالتغيرات في المبادئ المحاسبية.

ثالثا: الإفصاح المناسب:

يعني الإفصاح الكافي أن يتم تضمين المعلومات المحاسبية في متن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بحيث يمكن للقارئ أن يفهم المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية بصورة حقيقية وعادلة. وينبغي أن يتم عرض وتلخيص المعلومات المحاسبية المتضمنة في

¹ أمين السيد احمد لطفي ، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005، ص445.

² عمر شريفى ، مرجع سبق ذكره، ص 73.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 299-300.

⁴ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سليم، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

القوائم المالية بطريقة معقولة بحيث لا تكون تفصيلية بدرجة كبيرة أو مختصرة بشكل مبالغ فيه، ويتيح الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية في التوصل إلى أن الإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية كانت كافية بشكل معقول ما لم يشير مراجعو الحسابات في تقاريرهم إلى خلاف ذلك.¹

يجب على المراجع الخارجي وفقاً لهذا المعيار أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من خلال التنبؤ السليم لعناصر القوائم المالية، والملاحظات الملحقمة بهذه القوائم، ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح بصورة معقولة، وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار استثنائي فإذا تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة، فينبغي أن يشير إلى ذلك في تقريره.²

وفي هذا الإطار يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار مايلي³:

1. لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم المالية لا يتفق إعدادها والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار المؤسسة على تعديل القوائم المالية؛
2. يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة، فهو يتحمل مسؤولية تضمين هذا التقرير للإفصاح الضروري في حالة ماذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تتجاهل هذا الإفصاح؛
3. الهدف الرئيسي للإفصاح الكافي والمناسب هو خدمة مصلحة الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية؛
4. الإفصاح الكافي والمناسب يعني أن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وواضحة، كاملة وغير منقوصة، كما أنها لا تحمل أكثر من معنى؛
5. في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر على المؤسسة أكبر من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

رابعا: إبداء الرأي عن القوائم المالية:

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة نشاط المؤسسة، ويجب على المراجع إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية بالاعتماد على فحص ودراسة القرائن والأدلة الكافية والكفيلة بإصدار مثل هذا الرأي.⁴

وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية، يمكن للمراجع أن يتبنى احد المواقف التالية⁵:

1. **إبداء رأي نظيف:** وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي، وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى وجود نظام رقابة داخلية فعال؛
2. **إبداء رأي متحفظ:** وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي مع وجود قيود او تحفظات؛

¹ أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظري والتطبيقي، ص502.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص45.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 301-302.

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص58.

⁵ علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دار وائل للنشر، ط4، الأردن، 2012، ص55.

3. إبداء رأي معاكس: وذلك عندما يرى المراجع أن القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي، حيث يطعن في سلامة المعلومات المحاسبية، سواء من حيث نوعية المبادئ المحاسبية، أو من حيث عدم احترامها؛
4. الامتناع عن الرأي: في حالة استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة الحصول على الأدلة أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة، أو بسبب ظروف خارج نطاق المؤسسة والمراجع كليهما.
- وتجدر الإشارة إلى أنه عند إبداء رأي معاكس أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون لهما أثر خطير على المؤسسة محل المراجعة، لذا يجب على المراجع أن يكون لديه مبرراته القوية لتبني هذا الرأي.
- وترى الباحثة أن هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مراجع الحسابات الخارجي بمسؤولياته المهنية، فالتزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة سيحقق مستوى جيد من الأداء المهني، وبالتالي يساهم في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

المطلب الثاني: القواعد العامة للمراجعة الخارجية

تمثل القواعد العامة لمهنة المراجعة الأساس الذي تقوم عليه والإطار الذي يجب أن يلتزم به المراجع الخارجي، حيث يجب عليه مراعاة هذه القواعد والالتزام بها حتى تحقق المراجعة أهدافها.

الفرع الأول: سلوك وآداب مهنة المراجعة:

تضع الهيئات المهنية في المجالات المختلفة كالحمامة والطب والهندسة وغيرها من المهن، دليلاً لسلوك المهني الذي يجب على أعضائها وممارسيها الالتزام بها، حرصاً على كرامة المهنة وثقة المجتمع بها.

كذلك في مهنة المراجعة، أهم ما تسعى إليه المنظمات المهنية هو ثقة الجمهور والمجتمع المالي بمهنة المراجعة، حيث أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قواعد لسلوك المهني تحتوي على مبادئ وقواعد يجب على مراجع الحسابات أن يلتزم بها عند القيام بأعماله، وعند التعامل مع زملائه وزبائنه..

أولاً- المبادئ الأخلاقية العامة: عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. الاستقلال والنزاهة والموضوعية:

تعتبر استقلالية المراجع الحجر الأساسي لبناء شخصية المراجع الخارجي، وهي إمكانية قيام المراجع بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق، ولا ينقاد وراء المؤسسة، بل يجب أن يكون مستقلاً عن الإدارة ومحايداً في أحكامه، وأن يكون هدفه الأساسي إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية، أما النزاهة والموضوعية فهي ألا يقوم المراجع بتحريف الحقائق التي يحصل عليها من عملية المراجعة وأن يخضع عمله ورأيه لآراء الآخرين، ولا تعني صفة النزاهة مجرد الأمانة بل التعامل العادل والثقة¹.

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد بيورة ، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص108.

2. القدرة والمعايير الفنية العامة:

القدرة تستوجب من المراجع الخارجي عدم قبول مراجعة حسابات إحدى المؤسسات، التي يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عملية المراجعة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة¹.

3. المسؤوليات اتجاه الزبائن:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي عدم إفشاء الأسرار الخاصة بالزبون التي تم الحصول عليها أثناء الأداء المهني إلا بموافقة الزبون نفسه، وكذلك ضرورة الاتفاق على الأتعاب، كما يحظر على المراجع الخارجي تحديد الأتعاب بتعليقها بنتائج الفحص².

4. المسؤولية اتجاه الزملاء:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي عدم التنافس والتعدي على حقوق غيره، إذ يقتضي هذا المبدأ عدم قيام مراجع الحسابات الخارجي بمنافسة الزميل الآخر الذي يقدم خدمة لزبون هو حالياً يحصل على نفس الخدمة من الزميل، كما يقتضي هذا المبدأ عدم القيام بتقديم عروض بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف احد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل آخر بدون إخبار هذا الزميل أو لا³.

5. المسؤوليات الأخرى وممارسة مهنة المراجعة الخارجية: تتضمن المسؤوليات الأخرى للمراجع الخارجي مايلي⁴:

أ- الأعمال المخلة بكرامة المهنة: لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي القيام بالأعمال المخلة بقواعد السلوك المهني والتي تضر بالمهنة؛

ب- الإعلان: لا يجوز لمزاوالمهنة الإعلان للحصول على المزيد من الزبائن؛

ت- العمولات: لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي أن يدع عمولة أو يقبل عمولة لأي غرض؛

ث- الأعمال المتعارضة: لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة تؤدي إلى إضعاف قدرته في تقديم الخدمات المهنية وتفقد الموضوعية؛

ج- شكل المكتب: يجوز للمراجع الخارجي أن يزاول مهنته في مكتب المراجعة سواء كمالك أو عامل في المكتب بشرط أن يأخذ المكتب الشكل القانوني الذي يتفق مع التشريعات المحددة.

ثانيا- قواعد السلوك المهني:

تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المراجع الخارجي في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة ومن أهمها مايلي¹:

¹ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005، ص147.

² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظري والتطبيقي، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 205.

³ محمد سمير الصبان، علي عبد الوهاب نصر، التدقيق الخارجي: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص142.

⁴ المرجع السابق، ص149.

1. مراعاة زملاء المهنة فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمرة أو عمولة للحصول على الزبائن، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمراجعين؛
2. أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي؛
3. أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة؛
4. مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة.

ويظهر السلوك المهني للمراجعين في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو الزبائن أو الهيئات المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة، وترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي بالمسئولية المهنية التي يتحملها نحو الجمهور والزبائن والزملاء، ومن أجل ذلك وجدت قواعد وآداب سلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي دعماً لمسئولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية².

وتحكم قواعد السلوك المهني علاقة المراجع الخارجي بالزبائن والزملاء والمجتمع نلخص هذه العلاقات كما يلي³:

- أ- **علاقة المراجع الخارجي بالزبائن:** يجب أن يلتزم المراجع بالحياد العاطفي تجاه زبائنه، ويقدم لهم خدمة مثالية تفوق رغبته في تحقيق مصلحته الشخصية؛
- ب- **علاقة المراجع الخارجي بالزملاء:** يجب مشاركة أعضاء المهنة في الحصول على المعرفة الفنية، بالإضافة إلى تأييد أعضاء المهنة لبعضهم البعض في حالة نشوب نزاع بين عضو وأي طرف خارجي، ويجب على المراجع الخارجي أن يتحاشى أي تصرف من شأنه إضعاف سلطة زميله أو الإضرار بسمعته؛
- ت- **علاقة المراجع بالمجتمع:** يجب على المراجع الخارجي عدم استغلال السلطة التي يمنحها له القانون لتحقيق مصالح شخصية، بل يجب أن يسلك سلوكاً يخدم المجتمع ويزيد من ثقته في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة وخاصة في التقارير التي يصدرها المراجع. وتمثل أهداف أخلاقيات السلوك المهني في تحقيق عدة أغراض أهمها⁴:
 - رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته من بين المهن الأخرى؛
 - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية؛
 - دعم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله والشروط التي يضعها المشرع لمزاولة المهنة؛
 - بث الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المراجعة كالمستثمرين وأطراف أخرى.

¹ George D. Anderson and Robert C. Ellyson , Restructuring Professional standards, The Anderson report, Journal Accountancy, 2006, p100.

² عمر شريقي ، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-81.

³ نفس المرجع، ص 82.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 119.

الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي

تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي المحايد على القوائم المالية، والتأكد من أنها معدة وفق المعايير المتعارف عليها، فهو مسئول عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من احد مساعديه أثناء تأدية مهمة المراجعة، ومن اجل القيام بهذه المهمة هناك مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي يجب عليه الالتزام بها.

أولاً: المسؤولية المدنية:

إن المراجع الخارجي مسئول اتجاه المؤسسة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء والتقصير، غير انه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء وذلك التقصير¹. ويمكن تقسيم المسؤولية المدنية التي يتحملها المراجع الخارجي إلى الأقسام التالية:

1. **المسؤولية عن العلاقة التعاقدية:** تنشأ مسؤولية المراجع الخارجي من العلاقات التعاقدية اتجاه الزبون، وتعتمد على وجود عقد بين الطرفين، ويعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن أي التزام به، أي يكون مسئولاً عن أي تقصير في أداء واجباته الواردة في العقد²؛
2. **المسؤولية التقصيرية:** وهي مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الأطراف التي تستخدم القوائم المالية التي قام المراجع بمراجعتها، أي أن مسؤولية المراجع تنشأ تجاه هؤلاء المستخدمين للقوائم، فإذا لحق الضرر بهم ونتيجة لاعتمادهم على رأي المراجع حول عدالة القوائم المالية، فانه يجب مساءلة المراجع الخارجي نتيجة الإهمال والتقصير³؛
2. **مسؤولية المراجع عن أعمال مساعديه:** يعتبر المراجع الخارجي مسئولاً عن أعمال مساعديه لأنه هو الذي عينهم واشرف عليهم أثناء تنفيذ برنامج المراجعة⁴.

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بموجب المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة"⁵.

ثانياً: المسؤولية الجزائية

تتمثل المسؤولية الجزائية في مخالفة المراجع الخارجي للقواعد القانونية، وارتكاب بعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة مثل تأمر المراجع مع الإدارة، وإغفال المراجع الخارجي لبعض الانحرافات وعدم الإشارة إليها في تقريره⁶.

¹ إبراهيم على عشناوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر، ص 131.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 45.

³ محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله ، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، دار الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 203.

⁴ محمد شوقي عطا الله، دراسات متقدمة في التدقيق، مكتب الشباب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004، ص 47.

⁵ قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 63، ص 10.

⁶ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006، ص

وقد تطرق المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية في المادة 61 و 62 من القانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزامات القانونية، كما انه لا يتبرأ من مسؤولياته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات¹.

ثالثا: المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي

تعتبر المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام وتجاه زبونه وزملائه في المهنة بشكل خاص، ونتيجة لضخامة المسؤولية الاجتماعية الملاقاة على عاتق المراجع الخارجي، فقد قامت المنظمات المهنية المختصة بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء المزاويلين للمهنة الالتزام به حرصا على كرامة المهنة، وإلا تعرض للمساءلة المهنية التي تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجريد العضوية أو حرمانه من ممارسة المهنة².

وفقا لأحكام المادة 59 من القانون 10-01 " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"³.

ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية، نذكر:

1. خرق القانون والقواعد المهنية؛
2. التقصير المهني الخطير؛
3. السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وان لم يتعلق بالمهنة.

رابعا: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المحاسبة الإبداعية

إن مهنة المراجعة في الوقت الراهن تواجه أزمة فقدان الثقة والمصداقية، فالتلاعب في البيانات المالية يعد فن من فنون التضليل، وقد يكون من الصعب في بعض الأحيان اكتشافها وبالأخص في ظل وجود محاسب متمرس، إلا أن عملية المراجعة لا تعني أن هناك ضمان كامل لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، لأنه يوجد احتمال بعدم اكتشاف بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المراجع الخارجي التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث إذا ما حاول أي مراجع خارجي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن تكلفة المراجعة ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة يتوفر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، وعلى الرغم من انه ليس تأكيدا مطلقا إلا انه مستوى إيجابي مرتفع من التأكيد، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية للمؤسسات كافة سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول

¹ قانون 10-01، المادة، 62-62، ص10.

² حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص191.

³ قانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 59، ص10.

بان المراجعة تقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع كما تساعد على تحسين أداء وأساليب الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة للرقابة من قبله وعلى تقليل ارتكاب الغش والممارسات الغير صحيحة¹.

ولقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية بهدف الرفع من جودة عملية المراجعة ودفع المراجع إلى بذل مجهود أكبر اتجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يكون من الصعب على المراجع اكتشافها، ويتوقع المجتمع المالي من المراجعين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المضللة².

ومنه فان المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية³.

فمسؤوليته ليست مقتصرة على استخدام الأساليب التقليدية في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، فالإجراءات التحليلية التقليدية التي يستخدمها في عمله ترشده في تحديد المجال الذي تم فيه ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ومن ثم يقوم بتركيز وقته وجهده في ذلك المجال أي يقوم بزيادة نطاق الاختبارات والإجراءات التدقيقية، ولكن مع توفر البدائل المحاسبية المتاحة فمن الممكن التلاعب بالحسابات وهذا يتطلب من مراجع الحسابات أن يكون على دراية بممارسات المحاسبة الإبداعية وتصميم إجراءات تدقيقية واستخدام نسب و مؤشرات تمكنه من اكتشاف هذه الممارسات حتى يتمكن من إبداء رأي مهني محايد عن مدى صحة القوائم المالية مما يجنب المستثمرين التعرض لمخاطر انهيار وإفلاس المؤسسات⁴.

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من أثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

هناك مجموعة من الإجراءات التي يجب على المراجع الخارجي تطبيقها لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، سنقوم بعرض هذه الإجراءات في كل من قائمة الدخل، قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

¹ بتول محمد نوري بشير، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 36، العدد 96، 2013، ص ص 197-196.

² احمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص 87.

³ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية، مجلة الأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد 06، 2014، ص 27.

⁴ بتول محمد نوري بشير، مرجع سبق ذكره، ص 199.

الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج:

تهدف الإدارة من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر جدول حساب النتائج إلى تحسين الربح من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وفيما يلي أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بجدول حساب النتائج والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع تطبيقها¹:

أولاً: المبيعات: تهدف الإدارة إلى تحسين رقم الأعمال في جدول حساب النتائج عن طريق زيادته مبيعاتها، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة الغير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة ويتم ذلك من خلال:

1. إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة، ليتم إلغائها لاحقاً في الفترة المالية التالية، يقوم المراجع الخارجي هنا بالتحقق من فواتير البيع وخصوصاً الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة كالمؤسسات التابعة والزميلة؛
2. إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة، على المراجع الخارجي التحقق من شروط السداد والحصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيه؛
3. تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء كمبيعات، يجب على المراجع الخارجي التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.

ثانياً: تكلفة البضاعة المباعة: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في جدول حساب النتائج لزيادة الأرباح من خلال:

1. قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة LIFO، يجب على مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة التحقق من أن عمليات البيع حقيقية وليست وهمية؛
2. التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون، يجب على مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثرها على البيانات المالية؛
3. تأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة بالفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالمراجعة المستندية لفواتير المشتريات.

ثالثاً: مصاريف التشغيل: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح وذلك من خلال:

1. رسملة مصاريف إدارية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل مصاريف الصيانة، هنا يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛
2. التغيير الغير مبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة، يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان أثارها على القوائم المالية؛

¹ محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006 ص 121 - 123.

3. استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء اقل من المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل عليها المؤسسة، هنا يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتأكد من معدلات الاهتلاك والإطفاء.

رابعا: نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها وذلك من خلال عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار فتح خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة، يجب على مراجع الحسابات الخارجي تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذها بعين الاعتبار.

خامسا: البنود الاستثنائية غير العادية: تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية وذلك من خلال:

1. تضمين ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود، يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي هنا استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي؛
2. دمج نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك، هنا يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في الميزانية:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر الميزانية إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا، وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالميزانية والهدف من تنفيذها والإجراءات التي يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بها¹:

أولا: الإجراءات والاختبارات في جانب الأصول

1. الأصول غير الملموسة: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسبة الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول وهذا يتم من خلال:
 - أ- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة، يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛
 - ب- الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة، يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي؛
 - ت- تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، يقوم على مراجع الحسابات الخارجي بإعادة النظر بقيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل؛

¹ ليندا حسين نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009، ص ص 67-71.

- ث- التغيير غير المبرر في طريق الإطفاء، يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من مبررات الإدارة نحو التغيير.
2. **الأصول الثابتة:** تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاهتلاك وذلك من خلال:
- أ- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهارها في حقوق المساهمين، على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه في حقوق المساهمين؛
- ب- تخفيض نسبة الاهتلاك المتعارف عليها، على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من تلك النسب وتعديل مخصص الاهتلاك؛
- ت- التغيير الغير مبرر في طريقة الاهتلاك، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بمراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير.؛
- ث- التلاعب بتصنيف الأصول للتأثير في مصروف الاهتلاك، مثل تصنيف العقارات المملوكة ضمن الاستثمارات طويلة الأجل، هنا يجب على مراجع الحسابات التأكد من صحة ومبررات إعادة التصنيف واثـر ذلك على القوائم المالية؛
- ج- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذلت العلاقة.
3. **الاستثمارات المتداولة:** تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسبة السيولة من خلال:
- أ- تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة، في هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
- ب- إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة بالتحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
4. **النقدية:** تهدف الإدارة من ممارسات المحاسبة الإبداعية على النقدية إلى تحسين نسبة السيولة عن طريق:
- أ- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة باستبعاد النقدية المقيدة عند حساب السيولة؛
- ب- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة بالتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
5. **الاستثمارات طويلة الأجل:** تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر وذلك من خلال:
- أ- التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل عن طريق التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.
- ب- عدم إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركات التابعة أو الزميلة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة بإعادة تعديل رقم الربح بنصيب الشركة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة؛

ت- عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة من القوائم الموحدة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي باستبعاد تلك العمليات وإظهار أثارها على القوائم المالية.

6. **المخزون السلعي:** تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسبة السيولة وذلك من خلال¹:

أ- تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة أو تالفة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

ب- التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي، يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.

ت- التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة بمراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير واثراً ذلك على القوائم المالية.

7. **حقوق المساهمين:** تهدف الإدارة إلى تحسين أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب توزيعات الأرباح².

ثانياً: الإجراءات والاختبارات في جانب الخصوم

1. **الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:** تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات من خلال:

أ- إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوة قضائية قبل الحكم فيها، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بدراسة اثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب؛

ب- عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة مثل عدم الإفصاح عن مطلوبات قضائية مرفوعة ضد المؤسسة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بدراسة اثر ذلك على النسب المالية المرتبطة بذلك وخصوصاً نسب الرفع المالي وتعديلها بالشكل المناسب.

2. **الذمم المدينة:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسبة السيولة من خلال:

أ- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة، يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة؛

ب- تضمين رقم المدينين بدمم مدينة لإطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي في هذه الحالة بفحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل؛

ت- إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة، يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة الأجل من الذمم المتداولة.

3. **المطلوبات المتداولة:** تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة من خلال:

¹ محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-127.

² ليندا حسين نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره ص 70.

أ- عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة، يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة؛

ب- تسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، يدرس مراجع الحسابات الخارجي أثرها على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي؛

ت- تأجيل إثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل الزبون في الشركات المقاولات، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتحديد أثر الدفعات المقدمة على نسب الرفع المالي وتعديلها حسب الأصول.

4. **المطلوبات طويلة الأجل:** تهدف الإدارة إلى تحسين نسبة السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها من خلال:

أ- الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل، يتحقق مراجع الحسابات الخارجي من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي؛

ب- استدعاء سندات قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المتحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية؛

الفرع الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

على مراجع الحسابات الخارجي السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية ومعرفة إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية حتى يكون هذا الإجراء متبوعاً بإجراء مضاد لمواجهة إجراءات المحاسبة الإبداعية ومن أساليب التحليل لقائمة التدفقات النقدية الربط المعلوماتي لمحتوى قائمة التدفقات النقدية مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للخروج بدلائل واضحة من خلال¹:

أولاً: مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛

ثانياً: مقارنة المبالغ المحصلة من الرزائن مع الإيرادات مع النقدية من الأنشطة التشغيلية كما تظهر في قائمة التدفقات النقدية؛

ثالثاً: مقارنة حسابات المدينين مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لتحليل الحسابات المدينة إذ أنه من الممكن أن يكون جزء كبيراً من الحسابات غير قابلة مع مقارنتها مع الزيادة في الإيرادات؛

رابعاً: مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين، في حالة وجود فروقات دليل على احتمال وجود غش؛

خامساً: مقارنة المدفوعات للموردين والعاملين مع التدفقات النقدية مع الأنشطة التشغيلية مع النفقات الجارية، كما تظهر في قائمة الدخل حيث إن وجود فروق ضخمة يدل على أنه تم رسملة جزر من النفقات الجارية على غير ما تقتضي به المعالجة المحاسبية السليمة أو العكس؛

سادساً: مقارنة الاستثمارات والإضافات للأصول الثابتة والنفقات المرصولة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل؛

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 69.

سابعاً: مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، عند ظهور رقم المخزون عالي والتدفقات النقدية التشغيلية سالبة يدل على أن تقييم المخزون لم يخضع للمعايير المحاسبية المتبعة.

المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة

استندت الدراسة الحالية على عدة دراسات علمية سابقة، والتي تنقسم إلى دراسات خاصة بالمتغير الأول (المحاسبة الإبداعية) ودراسات خاصة بالمتغير الثاني (الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي) ودراسات تناولت المتغيرين معاً.

المطلب الأول: الدراسات العلمية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية

1. دراسة باخجة عبد الله محمد طالب (2013)¹:

تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام المحاسبة الإبداعية.

وتمحورت مشكلة الدراسة في وجود تأثير سلبي لأساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وجعل الاستفادة من تلك القوائم استفادة محدودة لا تتناسب مع أهميتها، ووجود بعض معايير المحاسبة الدولية التي تساهم في دعم ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وارتكز الباحث على فرضيتين رئيسيتين لصياغة النموذج، الفرضية الأولى وجود علاقة ارتباط بين أساليب المحاسبة الإبداعية ومعايير المحاسبة الدولية وجودة المعلومات المحاسبية، أما الفرضية الثانية فكانت هناك تأثير لأساليب المحاسبة الإبداعية ومعايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية.

وتوصل الباحث إلى نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات، وأن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية لممارستها، وأوردت الأدبيات المحاسبية عدداً من الوسائل والأساليب التي يمكن أن تستخدمها الوحدات الاقتصادية، غير أن ذلك يؤدي إلى إنتاج أرباح أو خسائر غير حقيقية أو صورية تؤثر سلباً في نوعية المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ويرى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة بأن هناك أهمية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تظهر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.

¹ باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات محاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2013، ص ص 1-170.

وفي هذا الإطار يوصي الباحث بالعمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية، وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومخاربتها بالوسائل الصحيحة، كما أوصت بضرورة قيام جمعيات المراجعين والمحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والمراجعة، إصدار تشريعات تتضمن عقوبات لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وما يجد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية، وأشارت إلى ضرورة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

2. دراسة أمينة فداوي فريد (2014)¹:

تناولت الدراسة الدور الذي تلعبه ركائز حوكمة الشركات المتمثل في إدارة المخاطر والرقابة والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، وذلك لخطورة التلاعب في البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية، وكذا تواطؤ بعض مراجعي الحسابات مع إدارة بعض المؤسسات لتحقيق دوافعها الخاصة على حساب مصلحة ملاكها وعدم فعالية نظام حوكمتها في التصدي لمثل هذه الممارسات.

وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال أسلوب المسح الميداني لجمع البيانات بواسطة أداة الدراسة، وتحليلها إحصائياً، بحيث تم استخدام النماذج المالية لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250، بحيث استخدمت نموذج "1995, Jones" المعد لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة المدروسة خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، كما تم استخدام طريقة المتغيرات الصورية "Dummy variables" لتقييم جودة كل من ركيزة إدارة المخاطر، والإفصاح كل واحدة على حدة، ومن ثم بناء نموذج الدراسة الذي يربط بين ركائز حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية في العينة المدروسة.

وتوصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعياً منها لتفادي وقوع المؤسسة في الأزمات؛
- يعد الإفصاح في البيانات المالية مطلباً جوهرياً من أجل المزيد من الشفافية والمصداقية في المعلومة المحاسبية الموجهة لشريحة عريضة من مستخدميها وسلاحاً فعالاً للتصدي لمحاولات تضليل البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية؛
- تعتبر الرقابة ركيزة هامة من ركائز حوكمة الشركات، إذ تتفاعل مع كلا من ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح لتحقيق مسالة الإدارة وحماية حقوق ملاكها وأصحاب المصالح في المؤسسة؛
- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات.

¹ أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، مجلة العلوم الاقتصادية الجامعية، المجلد الأول، العدد 16، جامعة باخمي مختار عنابة، الجزائر 2014، ص ص 243-276.

3. دراسة نعيم تومان مرهون الزيايدي (2015)¹:

تمثلت أهمية البحث بالتعرف بالدور الذي قد تلعبه أساليب المحاسبة الإبداعية في تضليل القوائم المالية والذي يعكس بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت هذه التقارير، لذا فهذه الدراسة قامت بتحديد الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في قوائمها المالية وفقا لدرجة تأثيرها على مصداقية القوائم المالية مما يساعد أصحاب المصالح المشتركة على التعرف على ممارسات الإدارة في خداعه من اجل اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهةها، وشملت عينة الدراسة 43 مكتب مراقب حسابات من المجازين للعمل في المهنة، تم اختيارهم بشكل عشوائي باعتبار أن مجتمع مراقبي الحسابات هم الأقرب لصور التلاعب لذي يحصل في الشركات الخاضعة لرقابتهم، حيث تمثلت الإشكالية في البحث عن وجود أو عدم وجود علاقة خطية بينية بين أنماط ما يطلق على تسميته المحاسبة الإبداعية وبين مصداقية القوائم المالية، التي من المفترض أن تلخص بموضوعية المراكز المالية الدقيقة لمنظمات الأعمال لكي يتمخض عنها قرارات إدارية تتأثر بالضرورة بمصداقية تلك القوائم.

وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي بقدر تعلق الأمر بمراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالجانب النظري والمتعلقة ببيان أساليب التلاعب في القوائم المالية وأسباب ودوافع الإدارة وراء هذا التلاعب ووسائل الحد منه، والأسلوب الكمي التحليلي لاكتشاف العلاقة البينية بين المتغيرات التابعة والمستغلة، وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من بينها:

- هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة من خلالها التأثير على القوائم المالية الصادرة عنها مما يضعف من مصداقيتها ومنها أساليب التلاعب في الإيرادات، المصروفات، الموجودات، المطلوبات وقائمة التدفقات النقدية؛
- توجد وسائل عديدة لكشف أساليب التلاعب أو الحد منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وحوكمة الشركات لما لهذه الأجهزة من خبرة في مواجهة ممارسات الإدارة في التلاعب في القوائم المالية؛
- من أهم دوافع الإدارة في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية هو إعطاء انطباع مضلل لا يعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة من اجل تحقيق أهداف خاصة؛
- اتفقت العينة على وجود تأثير مهم لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية من خلال ما أظهره المتوسط الحسابي العام لمجمل الأساليب الذي بلغ 3.61 من 5 درجات ونسبة تأثير 72% ؛
- وجود علاقة ارتباط قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية وبحدود الثقة بينهما بنسبة 95% ، وقد كانت من أقوى تلك الارتباطات هو التلاعب بقائمة التدفقات النقدية، حيث بلغ معامل الارتباط بينها وبين مصداقية القوائم المالية 0.576، كما أظهرت نتائج الاختبار أيضا وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية، وقد بلغت نسبة التأثير 72% وفقا للمتوسط العام لأساليب التلاعب الذي بلغ 3.61 من 5 درجات حسب المقياس المستخدم.

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 191-220.

4. دراسة أسيا لعروسي والسعيد قاسمي (2016)¹:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى ممارسة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر للمحاسبة الإبداعية وذلك خلال الفترة الممتدة بين 2010-2014 باستخدام المستحقات الاختيارية، ومن اجل ذلك تم الاعتماد على نموذج Jones الذي يعتمد في حساب المستحقات الاختيارية، وأشار الباحثان ضمن طيات الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعتمد في بعض العمليات المحاسبية بدرجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقا، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة بغرض احتساب الاهلاك عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كمايلي:

- تعبر المحاسبة الإبداعية عن عملية تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى القيم المرغوب لتحقيق مصالح المؤسسة، وذلك باستغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها دون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية؛
 - يوفر النظام المحاسبي المالي العديد من الثغرات التي تتيح ممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن بينها سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية، وأساس الاستحقاق؛
 - تتفق اغلب الدراسات على استخدام المستحقات لاختيارية لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتنشأ نتيجة المفاضلة التي يقوم بها المسيرين حول اختيار البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة بغرض إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة؛
 - تشير النتائج إلى وجود تباين في ممارسة المحاسبة الإبداعية للمؤسسات محل الدراسة، خلال كل سنة من سنوات فترة الدراسة، إلا أن التحليل الوصفي للنتائج يبين أن اغلب مؤسسات العينة محل الدراسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية.
- بناء على هذه النتائج توصل الباحثان إلى مجموعة من التوصيات أهمها توعية المحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وتوعية مستخدمي القوائم المالية بالانعكاسات السلبية للمحاسبة الإبداعية على قراراتهم الاستثمارية، وتضييق لثغرات التي تتيحها قواعد القياس المحاسبي وأساليب الإفصاح المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي، خاصة ما تعلق منها بأساليب التقييم وأساس الاستحقاق.

5. دراسة اناس احمد حامد احمد (2016)²:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الإطار العام للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية ومعرفة دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف حوكمة الشركات وتطبيق مبادئها ومعرفة دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تمثلت

¹ أسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية - دراسة بعض المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص ص 238-252.

² اناس احمد حامد احمد، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان، كلية الدراسات العليا، 2016، ص ص 1-180.

الإشكالية في معرفة "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات وفي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" حيث قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى الهدف المسطر مسبقاً وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- شمول نظام المراجعة الداخلية لكل العمليات بالمؤسسة يؤدي إلى تحقيق أهداف حوكمة الشركات؛
- المحاسبة الإبداعية هي عملية خداع تقوم على مجموعة من الإجراءات والأساليب للتلاعب بالأرقام المالية وتحويلها وتغييرها من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى حسب رغبة الإدارة بهدف إظهار وضعيتها معينة أو إخفاء حقائق معينة مع الحرس على ابتداء تلك الإجراءات والأساليب بشكل هادئ وبطريقة خفية؛
- نقص الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي يؤدي إلى انتشار المحاسبة الإبداعية؛
- اهتمام المراجع الداخلي بأخلاقيات المهنة يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي هذا الإطار توصي الباحثة بضرورة تمتع المراجع بالاستقلالية والحياد التام عند مزاولته لمهنته، وإنشاء معهد متخصص يواكب التغيرات في بيئة العمل ويساعد في نشر مفهوم حوكمة الشركات على مستوى كافة الأطراف المعنية، المتابعة والمراجعة الدائمة لنظام الرقابة الداخلي من أجل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وتفعيل دور حوكمة الشركات وحث المؤسسات على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. دراسة ليلي عبد الصاحب (2016)¹:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم ودوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلاً على التعرف على الوعاء الضريبي ونظريات تحديد الدخل والمقصود بالدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وتأثيرات المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل، وترى الباحثة أن المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً عبر الممارسات والأساليب التي يقوم بها المحاسبين مستغلين ذكائهم ومعرفتهم وخبرتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام بهدف تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية وإن كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وعليه فإن مشكلة البحث تركزت على أن المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً في تحديد الوعاء الضريبي للدخل.

وترى الباحثة أن المحاسبة الإبداعية مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم في التحايل والتضليل المالي في القوائم المالية، وإن ممارسي المحاسبة الإبداعية يملكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية ويستطيعون تحويلها إلى الشكل المرغوب فيه، وإن المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية وحرية الاختيار بين البدائل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ارتكازاً على ما تم استعراضه في الجانب النظري والتحليل الإحصائي وما تمت مناقشته خلال تحليل بيانات الدراسة ومن أهمها:

¹ ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثاره، مجلة العلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 47، بغداد 2016، ص ص 394-373.

- تتعدد الأسباب والدوافع التي تحفز الإدارات على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى التلاعب في البيانات المالية، وقد اجتمع 85% من أفراد عينة البحث على أن أهم الدوافع يتمثل في تقليل الضرائب الواجبة الدفع من خلال التأثير على الدخل الخاضع للضريبة؛
 - إن أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات سواء على مستوى الإيرادات أو على مستوى التكاليف للتأثير على الأرباح أو على مستوى الأصول للتأثير على المركز المالي لها تأثير في تحديد الربح المحاسبي ومن ثم الربح الضريبي؛
 - اتفق أفراد عينة البحث على أن الإجراءات والاختبارات التي يطبقها الفاحص الضريبي لها دور في كشف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها للوصول إلى التحديد الدقيق والعاقل للوعاء الضريبي للدخل.
- وبناء على النتائج السابقة توصلت الباحثة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تطوير القوانين والتشريعات الضريبية بما يجد من استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن فرض عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية.

7. دراسة Maria shahid, Hina Ali (2016):¹

- تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تشجع على اعتماد ممارسات المحاسبة الإبداعية مثل مشكلة الوكالة وحوكمة الشركات، والقيمة الأخلاقية للمؤسسة والتوجه المستقبلي للمؤسسة، وكيف تؤثر هذه الممارسات على موثوقية وموضوعية التقارير المالية، يتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات صناعية، اخذ الباحثان عينة من موظفي هذه المؤسسات، والمراجعين الخارجيين والمحللين الماليين، وتم اختبار الفرضيات استناداً لإجاباتهم باستخدام (T-test) و(ANOVA) و(Scheffe) من اجل تحقيق أهداف الدراسة.
- وقد توصل الباحثان إلى نتائج أهمها:
- وجود علاقة إيجابية بين مشكلة الوكالة والمحاسبة الإبداعية في حين أن حوكمة الشركات، والقيمة الأخلاقية للمؤسسة، والتوجه المستقبلي للمؤسسة لها تأثير سلبي على المحاسبة الإبداعية. كما أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي كبير على الموثوقية وكذلك موضوعية التقارير المالية؛
 - للتحكم في مختلف التلاعبات، يجب على المالكين التركيز على السيطرة على مشكلة الوكالة، فضلاً عن حوكمة الشركات وتعزز القيم الأخلاقية في المؤسسة وتقليل الاستخدام السلبي للمحاسبة الإبداعية. إذا المحاسبة الإبداعية تمارس بطريقة محدودة وإيجابية فإنه لن تدمر الغرض الأساسي من التقارير المالية.

¹Maria shahid, Hina Ali, **Influence of Creative Accounting on Reliability and Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices In Pakistan**, Journal of Accounting and Financial in Emerging Economies, Vol 2, Issue 2, 2016,pp 75-82.

8. دراسة الهادي ادم محمد إبراهيم وآخرون (2017)¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن توظيف أدوات المحاسبة الإبداعية بطريقة غير أخلاقية تنطوي على محاباة طرف على حساب طرف آخر أو مجموعة أطراف، فهل بإمكان إدارات الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ممارسة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية، وهل هناك علاقة ذات ارتباط إيجابي بين أنماط المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتعرف على الأساليب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وتوضيح الإجراءات التي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

واعتمدت الدراسة على البيانات التي جمعت من خلال الاستبانة التي تم توزيعها على كافة المؤسسات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية في نهاية سنة 2014 والبالغ عددها 85 مؤسسة موزعة حسب قطاعات العمل الاقتصادي لخدمة هدف الدراسة والإجابة عن أسئلتها حيث شملت كافة البيانات المطلوبة من أجل معرفة أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وتم استخدام المنهج الإحصائي والوصف التحليلي لإجراء الدراسة الميدانية وتحليل البيانات.

وخلص الباحث إلى مجموعة من النتائج نوجزها في مايلي:

- المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً أخلاقياً للمحاسبين والمراجعين كذلك تتشابه وجهات النظر فيها من خلال ممارسات المؤسسات العراقية لغالبية أساليب المحاسبة الإبداعية وتقوم الشركات العراقية بالتلاعب في السجلات والدفاتر المحاسبية وإبقائها مفتوحة على الرغم من انتهاء السنة المالية؛
- الأشخاص الذين يمارسون التلاعب في الأرقام المحاسبية يكونون أكثر حذراً ويحشون عن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية لغرض التلاعب بالقوائم المالية واكتشاف معلومات مالية قد تكون مضللة؛
- تقوم المؤسسات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالتلاعب في توقيتات العمليات المالية من خلال إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة رغم انتهاء السنة المالية لتسجيل المبيعات المتوقعة أو تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في مبيعات السنة المالية المقبلة؛
- أغلب أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تتعارض مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من وجهة النظر الأكاديمية والمهنية.

¹ الهادي ادم محمد إبراهيم وآخرون، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 1، جامعة إفريقيا العالمية، العراق، 2017، ص ص 51-100.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالالتزامات المهنية للمراجع الخارجي:

1. دراسة شريقي عمر (2013)¹:

أشارت الدراسة إلى توصيف التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاث بلدان فاعلة في المغرب العربي وشمال إفريقيا وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان، وذلك لتبيين العناصر الإيجابية وأوجه القصور الموجودة في التنظيم القائم للمهنة في الجزائر بالمقارنة مع تونس والمملكة المغربية باعتبارهما يشتركان مع الجزائر في عدة خصائص، وانطلاقاً من هذه المقارنة يمكن أن نستفيد من خبرة تونس والمملكة المغربية في التغلب على العيوب التي تواجه تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والارتقاء بمستوى الممارسة المهنية للمراجعين، كما قدمت الدراسة مقترحات تخص عناصر التنظيم المهني تسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها.

اعتمد الباحث على المنهج التاريخي في تتبع مهنة المراجعة منذ نشأتها، والمنهج الوصفي التحليلي عند دراسة الإطار الفكري والنظري للمراجعة ودراسة التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر وتونس والمملكة المغربية، والمنهج المقارن عند إجراء الدراسة المقارنة للتنظيم المهني بين البلدان الثلاثة بالإضافة إلى المنهج التقويمي باعتبار الدراسة تبحث عن الجوانب الإيجابية في التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر للاستمرار فيها، وأوجه القصور لمعالجتها بالاستفادة من التنظيم المهني للمراجعة في كل من تونس والمملكة المغربية.

وقد أكد الباحث أن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على جميع الخصائص الرئيسية لعناصر التنظيم المهني السليم والمتطلبات الكفيلة بتطوير ونجاح المهنة، وان التنظيم المهني القائم يعاني العديد من أوجه القصور التي أثرت سلباً على الارتقاء بمستوى المهنة وتطورها وبالتالي تحقيق أهدافها، مقارنة بما هو في تونس والمملكة المغربية، حيث إن الجزائر لا تتوفر على دليل للمعايير ولم تصدر معايير منذ نشأة المهنة في الجزائر، فما هو موجود في الجزائر مجرد قوانين وتشريعات وتوصيات لا ترقى إلى مستوى المعايير وليست في مستوى ما هو موجود في تونس والمملكة المغربية، حيث أن المملكة المغربية أصدرت دليلاً شاملاً لمعايير المراجعة القانونية والتعاقدية سنة 1998 وقامت بإصدار نسخة معدلة في مستوى المعايير الدولية في جانفي 2011، أما تونس فقد أصدرت من خلال هيئة الخبراء المحاسبين العديد من المعايير المحلية منذ نشأتها سنة 1983 وإلى غاية تبنيها سنة 2002 المعايير الدولية للمراجعة، والتي تعتبر شاملة وتسمح بتطوير المهنة إلى المستوى الدولي.

واقترح الباحث توحيد الممارسات المهنية للمراجعة على مستوى بلدان المغرب العربي، من خلال إنشاء معاهد تكوين مغربية في المراجعة تمنح شهادة مغربية للمراجعة، هيئات مهنية مغربية تشرف على تنظيم المهنة على المستوى المغربي من خلال التنسيق بين الهيئات المهنية المحلية ووضع خطة مغربية لتطوير المهنة.

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص 1-457.

2. دراسة Badir Mohammed Alwan, Abeer Ihsan Samara (2013)¹:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قواعد السلوك المهني للمراجعة، وتحديد مدى احترام المراجعين في الأردن لقواعد السلوك المهني وذلك من خلال دراسة ميدانية، وتكمن مشكلة الدراسة في مدى تطبيق المراجعين لقواعد السلوك المهني في الأردن والآثار المترتبة على أدائهم في إنجاز مهامهم الموكلة إليهم، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات تعامل الباحثان مع نوعين من البيانات الثانوية والبيانات الأولية، وتكونت عينة الدراسة من 40 مستجيب من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين، وقد استخدم الباحثان طرق الإحصاء الوصفي لتحديد خصائص عينة الدراسة ومدى انتشار الأجوبة، واستخدما اختبار T² للتحقق من القدرة على قبول أو رفض فرضيات الدراسة والتي تقيس مدى التزام مراجعي الحسابات لقواعد السلوك المهني.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن:

- هناك التزام بقواعد السلوك المهني لمراجع الحسابات، على الرغم من وجود تباين في مدى الامتثال لتلك القواعد؛
 - وجود تأثير بعض المتغيرات الشخصية للمراجعين على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، مثل العمل وسنوات من الخبرة في مجال المراجعة، حيث هناك علاقة طردية بين التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني والعمل وطول الخبرة في مجال الرقابة؛
 - عدم وجود تأثير للقوانين التي تنظم وظيفة المراجعة على التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني.
- وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة بزيادة تطوير الكفاءات العلمية والمهارات العملية من خلال المشاركة في الندوات والمؤتمرات التي تعقد من قبل الهيئات المهنية. والانتباه إلى جوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة، والتنسيق بين الجامعات الأردنية وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لاستضافة بعض المراجعين من ذوي الخبرة والكفاءة لنظرية الارتباط والممارسة، من خلال المحاضرات و الندوات في المجالات المهنية للمراجعة، وخاصة في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، من أجل تعزيز الجوانب النظرية التي تقدمها الجامعات وتطوير الوعي المهني للطلاب الذين يدرسون المحاسبة.

3. دراسة نسرين الأمين قمر الدين (2014)²:

تطرق الباحثة في هذه الدراسة إلى اثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة في السودان، بالتطبيق على الديوان المراجع القومي وعينة من مكاتب المراجعة بالسودان، فأشارت إلى صفات المراجع وتأثيرها على ممارسته للتقدير المهني وفعالية المراجعة، كما أكدت الباحثة على ضرورة أن يتصف المراجع بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة، وان ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتماداً على المعرفة والمهارة والخبرة وان يكون منتبهاً للغش والتصرفات غير القانونية التي يمكن أن تحدث، ودعت إلى ضرورة استقلال المراجع حيث أن ممارسة المهنة بدون استقلال يعني أن رأيه عن القوائم المالية محل شك، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على استقلاله عند ممارسته لعمله المهني وهي أتعاب المراجع، حصول المراجع على منافع مالية من الزبون و فترة ارتباط المراجع بالزبون.

كما تطرقت الباحثة إلى بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراجع الحسابات على جودة الأداء، وبيان عناصر جودة الأداء المهني على كافة عملية المراجعة بالإضافة إلى التعرف على الآثار المترتبة على تطبيق جودة الخبرة المهنية على عملية المراجعة،

¹ Abeer Ihsan Samara , Badir Mohammed Alwan, **Compliance Auditors the Rules of Professional Conduct based on International Accounting Standard** , International Journal of Humanities and Social Science , Vol 3 , Issue 3 , College of Business Administration and Finance , Philadelphia University Amman, Jordan ,2013,PP 105-118.

² نسرين الأمين قمر الدين، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص ص 1-241.

واستخدمت الباحثة مجموعة من المناهج وهي المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب العينة العشوائية لمعرفة أثر محددات جودة الأداء المهني في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

وقد توصلت الباحثة إلى أن التأهيل العلمي والعملية يساعد المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلى تعيين مراجعين مؤهلين علمياً ومهنياً، وأكد على ضرورة وجود نظام تدريب مستمر وتوظيف نوعية جيدة من المراجعين وإتباع نظام لتقييم الأداء لتحسين نوعية الخدمات المقدمة.

وقد أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والتدريب العملي ومراجعة النظم الحديثة التي تحتاج إلى مهارات خاصة من جانب مراجع الحسابات، ويجب أن يكون المراجع مؤهلاً تأهيلاً جيداً ويعلم أن أعماله تخضع للمراقبة للتأكد من مستوى الجودة، كما أكدت على ضرورة زيادة الجرعة التدريبية بالمقررات ذات العلاقة بالمراجعة مثل الأساليب الإحصائية والكمية ونظم المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل معايير للجودة في أداء عملية المراجعة.

4. دراسة Hasan Flayyeh Al qtaish وآخرون (2014):¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة المراجعة ومفهوم جودة المراجعة، وتحليل أثر الامتثال للقواعد المتعلقة بجودة المراجعة، من خلال قياس وتحليل تأثير التزام مراجع الحسابات الخارجي بالأخلاق المهنية على جودة المراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانته شملت (37) سؤالاً تم توزيعها على (59) مراجع، جمعا منها (54) استبانته، خضعوا للتحليل، تم استخدام الاختبار t والانحدار لاختبار الفرضيات.

وقد استخلصت مجموعة من النتائج بخصوص أهم القضايا التي تعرض لها البحث هي:

- هناك تأثير كبير على التزام المراجع الخارجي بقواعد وأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة؛
- تأثير درجة أخلاقيات المهنة على جودة المراجعة يختلف من عامل إلى آخر فالعوامل الأكثر تأثيراً هي استقلال مراجع الحسابات وموضوعيته المهنية، ثم النزاهة والصدق في المرتبة الثانية، والالتزام بالسلوك المهني في المرتبة الثالثة، والمرتبة الرابع كفاءة المراجع والالتزام بالسر المهني ثم التزام بسرية المعلومات.
- واقترح الباحثون بعض التوصيات أهمها:
- ضرورة عقد دورات تدريبية وورش عمل وندوات حول معايير المراجعة والعمل المهني بشكل عام والقواعد الأخلاقية للمراجعة بشكل خاص. وتفعيل دورها في تحسين الالتزام بتطبيق قواعد السلوك الأخلاقي، وتعزيز دورها في دعم الحياد واستقلالية المراجع والتحقق من الكفاءة ومستوى الأداء المهني؛
- ضرورة تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتحسين الامتثال لتطبيق السلوك الأخلاقي من قبل مراجعي الحسابات؛
- ضرورة تعزيز دور لجان المراجعة في دعم استقلال وحياد المراجع، وكذلك التحقق من كفاءة ومستوى الأداء المهنية؛

¹ Hasan Flayyeh Al qtaish, Abed Al Rahman Mohammad Baker & Othman Hussein Othma, **THE ETHICAL RULES OF AUDITING AND THE IMPACT OF COMPLIANCE WITH THE ETHICAL RULES ON AUDITING QUALITY**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol18, Issue3, Isra University, Jordan, IJRRAS, 2014,pp 248-262.

- ضرورة تطوير الالتزام الديني وتعميق السلوك الأخلاقي والديني في الجامعات، وتعليم المعايير الدولية للمراجعة والسلوك المهني لمهنة المراجعة؛
- وضع حوافز للمراجعين لالتزام بأخلاقيات المهنة، وتحديد أتعاب المراجعة والحد من المنافسة غير المشروعة من أجل الحفاظ على كرامة المهنة وكرامة المراجعين لتجنب توجه بعض الأفراد نحو سلوك غير أخلاقي.

5. دراسة عمر إقبال توفيق (2015)¹:

وهي عبارة عن دراسة أثر التخصص المهني للمراجع على تفعيل آليات حوكمة الشركات، وإبراز دور وأهمية التخصص المهني والدوافع وراء ظهوره، وقد انطلقت الدراسة من واقع النقص الذي تعرفه المهنة لذا بات من الضروري أن تقوم مهنة المراجعة ببذل كل ما تستطيع لزيادة ثقة الأطراف المستفيدة من المهنة، وهذا يتطلب من مكاتب مراجعة الحسابات العمل على إعداد المراجعين العاملين لديها من الناحية العلمية والعملية، وقد أشار الباحث إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي يعتبر أن التخصص المهني للمراجع من أهم القضايا التي تؤثر في نجاح واستمرارية البقاء لمكاتب المراجعة، ويعتقد الباحث أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والالتزام بها تعتبر في الوقت الحالي أداة ثقة للتأكد من صحة المعلومات المالية، وأكد أن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسية يحقق مزايا عديدة منها تفعيل حوكمة الشركات بما يضمن توفير الحماية لحقوق المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث بإعداد استبانته وزعت على عينة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة.

وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن التخصص المهني للمراجع يساعد على زيادة جودة خدمات المراجعة، وإن المراجع المتخصص يمكن أن يقدم للزبائن خدمات مراجعة ذات جودة عالية.
- أن التخصص المهني يفتح المجال أمام المتخصص للمعرفة الكاملة والمعمقة في تخصصه ويسمح له بدراسة ومتابعة كل جديد في مجال تخصصه، مما يساهم في الارتقاء بالمهنة.
- إن التخصص المهني يساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات حيث بينت النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني للمراجع وتفعيل آليات الحوكمة.

ومن التوصيات التي ركز عليها الباحث على مكاتب المراجعة في الأردن الاهتمام بالتخصص المهني بشكل كبير باعتباره إستراتيجية ضرورية ومهمة لمكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، لما يحقق من مزايا ويؤثر في جودة خدمة المراجعة ويقلل من إصدار قوائم مالية مضللة، كما أوصى بضرورة العمل على إعداد المراجعين العاملين لديهم من الناحية العلمية والعملية، وتنظيم محاور وإستراتيجية التخصص المهني بدءاً من مراحل التعليم الجامعي.

¹ عمر إقبال توفيق، دور التخصص المهني لمصدق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104، جامعة الأردن، 2015، ص ص 232-252.

6. دراسة هيري أسيا وآخرون (2017)¹:

تناول البحث الجوانب المفاهيمية لكل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة المراجعة وأهم الجرائم المتعلقة بها، حيث تمثلت مشكلة البحث في ما مدى أثر أخلاقيات مهنة المراجعة في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب في بيئة المراجعة الجزائرية، وللإجابة على الإشكالية اعتمد الباحث على مجموعة من الفرضيات منها هناك أثر مباشر بين أخلاقيات مهنة المراجعة وإدراك الشروط التأديبية للمراجع، والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع، وهناك أثر غير مباشر بين أخلاقيات المهنة والمسؤوليات التي تقع على عاتق المراجع في ضوء إدراك الشروط التأديبية للمراجع، وقد سعت الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين كل من أخلاقيات ومسؤوليات مهنة المراجعة وشروط تأديب المراجع وذلك باستقصاء آراء عينة من المراجعين في البيئة الجزائرية بالاعتماد على منهجية المعادلات البنائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS 3 لتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

- تركز معايير السلوك المهني على خمس مبادئ يجب أن يطبقها المحاسب المهني ألا وهي النزاهة، الموضوعية، حفظ السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، احترام السلوك المهني؛
- حدد المشرع الجزائري مختلف المسؤوليات التي يجب أن يتحملها المراجع وهي متمثلة في المسؤولية التأديبية، المسؤولية المدنية و المسؤولية الجنائية؛
- يمكن أن يرتكب محافظ الحسابات عدة جرائم منها جريمة إفشاء سر المهنة، جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو جريمة عدم الكشف عن وقائع الجنحية لوكيل الجمهورية؛
- الالتزام بالأخلاقيات غير كافي بان يحفز المراجع على تحمل المسؤوليات التي تقع على عاتقه؛
- إدراك المراجعين للضوابط التأديبية غير كافي لدفعه للالتزام بمسؤولياته المهنية؛
- التزام المراجع بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية توجه المراجع للالتزام بأخلاقيات المهنة.

7. دراسة ياسر تاج السر محمد سند(2017)²:

يتمثل هدف الدراسة في معرفة دور الخبرة المهنية لمراجع الحسابات الخارجي ومدى تأثيرها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، من خلال دراسة ومعرفة الجوانب الأساسية لمراجعة الحسابات وأهمية الخبرة المهنية للمراجع عموما في تقويم مخاطر عملية المراجعة بشكل خاص، ومدى إدراك الأطراف ذات الصلة بأهمية الخبرة المهنية لمراجع الحسابات الخارجي، بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير الخبرة المهنية العملية لمراجع الحسابات الخارجي في تخفيض الأنواع المختلفة للمخاطر داخل مكاتب ومؤسسات المراجعة.

¹ هيري أسيا وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء ظروف التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، جامعة أدرار، الجزائر، 2017، ص ص 510-532.

² ياسر تاج السر محمد سند وآخرون، الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العليا، مجلد 07، العدد 27، جامعة البليين، 2017، ص ص 231-253.

واعتمدت الدراسة على المراجعين الخارجيين والمراجعين القوميين بولاية الخرطوم كمجتمع للدراسة حيث تم توزيع عدد 100 استمارة استبانة على المستهدفين واستجاب كل المستهدفين بنسبة 100%، ولاختبار فرضيات الدراسة استخدم الوسيط الحسابي لكل عبارة من عبارات الاستبانة واستخدم كاري تريبع لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية عند مستوى معنوي 5%، ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- إن الالتزام بتحديد معايير السلوك وتقييم الالتزام بتلك المعايير وتسجيل الانحرافات في الوقت المناسب لها دور هام في تقليل خطر الرقابة؛
- إن تقويم كفاءات الأفراد وتسجيل أوجه القصور في أدائهم يقلل من خطر الرقابة؛
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قدرة المراجع على فهم طبيعة عمل المؤسسة يعزز من خبرته المهنية ويقلل خطر الاكتشاف؛
- أظهرت الدراسة بان إلمام المراجع بدقة وتحديد إجراءات الفحص التحليلي يحد من خطر الاكتشاف؛
- بينت الدراسة بان استدامة متابعة المراجع لنشاط الزبون يساعد على تقدير خطر الرقابة.

وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فان الدراسة توصي بما يلي:

- ضرورة التزام المراجعين بمعايير السلوك وتقومها في تنفيذ خطة المراجعة ودقة إجراءات مع متابعة الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب؛
- على المنظمات المهنية تقويم وفحص أعمال أعضائها ومكاتبهم بشكل دوري للتأكد من الكفاءة المهنية اللازمة ومعالجة أوجه القصور في الأداء؛
- ضرورة الاهتمام بالتخصص والممارسة في نشاط معين أو قطاع معين مما يساعد على فهم طبيعة عمل المؤسسة.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وأثرها على المحاسبة الإبداعية

1. دراسة ميساء محمد سعد أبو تمام (2012-2013):¹

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، من خلال التعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، من خلال دراسة قضايا الإبلاغ في قائمة التدفقات النقدية، كما تطرقت الباحثة إلى بيان الأدلة التي تبرهن على أثر المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية والتي ينتج عنها تشويه لتقييم الأداء المالي للمؤسسات، حيث أن حرية الاختيار عند تصنيف مكونات قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة والطريقة الغير مباشرة أو توزيع عناصر ومكونات القائمة مابين الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ساهم في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تهدف الدراسة إلى معرفة مدى إدراك الفئات المختلفة من محاسبين ومراجعين ومحللين ماليين والمستخدمين للقوائم المالية لوجود ممارسات المحاسبة الإبداعية. اتبعت الباحثة في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف التعرف على مدى إدراك المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وتم معالجة البيانات التي تحصلت عليها

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سبق ذكره، ص ص 1-175.

الباحثة من خلال الدراسة الميدانية بالبرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS، وقامت باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار One-Sample T-test واختبار ANOVA، واختبار ألفا كرونباخ والانحدار المتعدد Multiple regression وذلك من أجل اختبار العلاقة بين ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي كمتغير مستقل و (موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية والإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية) كمتغيرات تابع،

وأهم النتائج المستخلصة مايلي:

- يوجد إدراك لدى محاسبين ومراجعين ومحللين ماليين والمستخدمين للقوائم المالية لوجود ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وهناك إدراك للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية؛
- قائمة التدفقات النقدية توفر إمكانية التنبؤ بالأداء المالي والتشغيلي المستقبلي للمؤسسات، وان استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على ملائمة وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية التي تنعكس على قرارات المستثمرين والمقرضين.
- أم أهم التوصيات فهي ضرورة أغناء الجانب التثقيفي لكل من المحاسبين والمراجعين والماليين وكافة مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك للحد من المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية ولإعداد قائمة خالية من التلاعب.

2. دراسة علاء مصطفى احمد نفاع (2015)¹:

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على اثر التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الأردنيين وذلك من خلال دراسة ميدانية، والتعرف على تأثير المتغيرات الديمغرافية (الشخصية) للمراجعين الخارجيين على آرائهم حول اثر التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد شملت عينة الدراسة مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين المزاولين للمهنة في مكاتب وشركات المراجعة في الأردن، واستخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف خصائص العينة واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية مثل الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، وأعلى وأدنى إجابة، ومعامل الاختلاف ونسب التأثير، واختبار One-Sample T-test، واختبار ANOVA، واختبار المقاربات البعدية Scheffe، وهذا لتحليل العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع و (الإجراءات التحليلية على قائمة المركز المالي والإجراءات التحليلية على قائمة الدخل والإجراءات التحليلية على قائمة التدفقات النقدية والإجراءات التحليلية على قائمة التغير في حقوق الملكية) كمتغيرات مستقل، وقد توصل الباحث في نهاية الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن مكاتب المراجعة تعتمد بشكل أساسي على إجراءات المراجعة التحليلية في عملياتها كما أن هذه الإجراءات تؤدي إلى تعزيز نتائج المراجعة؛

¹ علاء مصطفى احمد نفاع، اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص ص 1-180.

- إن المراجعين الخارجيين يعتبرون التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية عند التزام بتطبيقها على مختلف القوائم المالي؛

- إن المراجعين الأردنيين يدركون وبدرجة عالية أهمية الإجراءات التحليلية ودورها الكبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى اختلاف متغيراتهم الشخصية مما يفيد أن المراجع الخارجي الأردني على مستوى عالي من المسؤولية اتجاه مستخدمي البيانات المالية.

أما أهم التوصيات فتمثلت في التأكيد على جميع الجهات الرسمية والجهات الرقابية والجمعيات والنقابات المهنية ذات العلاقة بالمهنة المحاسبة والمراجعة والمهن المالية، بضرورة تكثيف الجهود لتثقيف المجتمع المالي والاستثماري بأهمية الإجراءات التحليلية، وكذلك لفت الأنظار لخطورة المحاسبة الإبداعية.

3. دراسة لؤي محفوظ محمد شفيق داود (2015)¹:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مهام لجان المراجعة في مراجعة القضايا المحاسبية ذات الأثر الجوهري على البيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان من وجهة نظر مديري المراجعة وأعضاء لجان المراجعة، ودور لجان المراجعة في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، وقد تم تسليط الضوء على بعض مهام لجان المراجعة والمتمثلة في الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية، ودعم المراجعة الداخلي، وتستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع تمهيد الدخل والذي له انعكاس كبير على ثقة المستثمرين بالقوائم المالية، حيث أن وجود لجان المراجعة يدعم مصداقية وصحة القوائم المالية ويعزز ثقة المستثمر في هذه القوائم، وقد اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ملائمة لطبيعة الدراسة، حيث قام بتصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من 63 فرداً تم توزيع استبانته الدراسة عليهم استرجعاً منها 44 استبانته، وخضع للتحليل 40 استبانته، وقام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لمعالجة البيانات التي قام الباحث بجمعها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات نذكر من بينها معامل كرونباخ الفا للتحقق من ثبات أداة الدراسة التي بموجبها تم جمع البيانات، وتم استخدام اختبار كولموكروف - سمرنوف (One-sample K-S Test) للتحقق من أن بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي من عدمه.

واهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، ذات تأثير مرتفع في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك، وأن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير مرتفع في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان، وأن أكثر دور تقوم به لجان المراجعة في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان للحد من ممارسات تمهيد الدخل هو دعم المراجعة الداخلية ويلها الإشراف والرقابة على إعداد القوائم المالية.

¹ لؤي محفوظ محمد شفيق داود، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء، الاردن، 2014/2015، ص ص 117-1.

وقد أوصى الباحث بضرورة الاهتمام بتطوير أداء مراجعي الحسابات واستخدام تقنيات حديثة التي تساعد في إنجاز بدقة وسرعة أكبر، وفرض إجراءات رقابية من الجهات المختصة على البنوك التي تتورط بممارسات تمهيد الدخل وضرورة اختيار أعضاء لجان المراجعة من أصحاب الخبرات العلمية والعملية في مجال المراجعة والمحاسبة.

4. دراسة Fizza Tassadap, Qaisar Ali (2015):¹

تبحث هذه الدراسة بشكل تجريبي ونقدي في مسألة المحاسبة الإبداعية وإعداد التقارير المالية، حيث قام الباحثان بتحليل المسؤولية الأخلاقية من المحاسبة الإبداعية وركزا على العوامل التي تؤثر على التقارير المالية مثل دور المراجعين، دور اللوائح الحكومية أو المعايير الدولية، وتأثير القيم الأخلاقية للفرد. تم جمع البيانات من خلال استبانة منظم من القطاع الصناعي وكانت عينة الدراسة حوالي 120 من المهنيين و توصلوا فقط إلى 80 استجابة. وقد استخدمت الإحصاءات الوصفية والاستنتاجية لتعميم النتائج.

وخلص الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- تمارس الإدارة عمليات الاحتيال بسبب عدة عوامل مثل السلوكيات غير الأخلاقية الفردية والمهنية، ومشكلة الوكالة، كذلك الظلم الذي يؤدي إلى إجبار المحاسب للانخراط في عمليات الاحتيال؛
- لا يمكن لمراجع الحسابات الخارجي القضاء على الممارسات المحاسبية الإبداعية ولكن يمكن الحد من استخدامها؛
- إن القيم الأخلاقية للمؤسسة هي الطريق إلى حفظ المؤسسة من الفضائح والاحتيال، وبالتالي فإن التلاعب بالممارسات المحاسبية تدمر فقط صورة أي مؤسسة؛
- أن المحاسبة هي مهنة تحتاج إلى إبداء شعور عالي بالمسؤولية، وبالتالي يجب على جميع أعضائها أن تلتزم بمدونة سلوك مهنية، وأن المبادئ الأخلاقية ينبغي أن تشمل المعايير التي يجب على المحاسبين الالتزام بها، الموضوعية، والكفاءة والعناية الواجبة، السرية، والسلوك المهني؛
- إن المراجعة الخارجية تساهم في توفير تقارير مالية ذات جودة عالية، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة، والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، واعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني، وانه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة.

5. دراسة سيف الدين فوزي الهندي (2016):²

والموسومة "بمدى استخدام مراجعي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة" وقد اهتمت الدراسة بتقييم مدى استخدام مراجع الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في القوائم المالية، والتعرف على تأثير المتغيرات الديمغرافية لمراجع الحسابات القانونيين على آرائهم حول مدى استخدامهم للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

¹ Fizza Tassadap, Qaisar Ali, **Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 5, Issue 2, Department of Business & Economics, FURC, Pakistan, 2015, pp 544-551.

² سيف الدين فوزي الهندي ، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص ص 1-115.

وقد حاول الباحث معالجة الموضوع من خلال ثلاث فصول رئيسية استعرض فيها ماهية الإجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات موضحا أهميتها والأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية، ومراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة، ثم أنواع الإجراءات التحليلية، وأهم فوائدها، وصعوبات ومعوقات تطبيقها، والتحليل المالي، ثم تعرض للمحاسبة الإبداعية بتحديد مفهومها وأسباب ظهورها، وأساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، وأهم الأساليب لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم تطرق إلى الحالة العلمية التطبيقية والتي تتناول الدراسة التفصيلية للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة وكذلك أداة الدراسة وطريقة إعدادها وكيفية بناءها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها والمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات، وخلص الباحث في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- إن مراجعي الحسابات القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية) بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها؛
- إن المراجعين القانونيين في قطاع غزة لا يدركون وبدرجة عالية أهمية الإجراءات التحليلية ودورها الكبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبناء على هذه النتائج توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: ضرورة تعميق مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتأكيد على جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية بضرورة الإلمام بالإجراءات التحليلية، وكذلك أوص بضرورة التعليم والتدريب المستمر لطواقم المراجعين القانونيين بحيث يكونوا على قدر عالي من الكفاءة والخبرة في مجال الإجراءات التحليلية والإلمام بالأساليب والأدوات، الإحصائية التي تؤهلهم لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. دراسة ادم الطيب حماد حامد (2017)¹:

يهدف البحث إلى إظهار ما إذا كانت مؤسسات التأمين السودانية تمارس المحاسبة الإبداعية، ودور خصائص جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وارتكز الباحث على مجموعة من الفرضيات لصياغة النموذج منها خصائص جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسات التأمين السودانية، وخصائص جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمؤسسات التأمين محل المراجعة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسات التأمين السودانية.

ولاختبار فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على أداة الاستبانة واقتصر عينة الدراسة على المحاسبين والمراجعين الفنيين ورؤساء الأقسام ومدراء الفروع والمدراء العاملين بمؤسسات التأمين العاملة بولاية الخرطوم، والمراجعين بمكاتب المراجعة بالسودان، وقد خلصت الدراسة إلى:

- أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والممارسات التي يتبعها المحاسبون وإدارات المؤسسات للتلاعب في أرقام القوائم المالية استغلالاً للمرونة والبدائل التي سمحت بها المبادئ والمعايير المحاسبية؛

¹ ادم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بشركات التأمين السودانية، مجلة الدراسات العليا، مجلد 08، العدد 30، جامعة النيلين، 2017، ص ص 64-84.

- أن استخدام المؤسسات للممارسات الإبداعية كان أحد أسباب انهيار العديد من المؤسسات والأزمات الاقتصادية وتزايد الدعاوي القضائية؛
- المنظور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة له دور أساسي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- خصائص جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بحجم مكتب المراجعة تحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- خصائص جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بالمؤسسات محل المراجعة تحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- فعالية أداء الرقابة الداخلية بالمؤسسة مؤشر على سلامة التقارير المالية.

وقد اختتمت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات منها ضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية ودوافعها وممارستها وبيان أضرارها، وضرورة مراجعة السياسات المحاسبية البديلة التي بها مرونة تسمح بتعدد البدائل والخيارات في السياسات والتقديرات المحاسبية، ضرورة ارتباط مكتب المراجعة في السودان بمؤسسات عالمية تتوفر فيها مزايا تكنولوجية حديثة، اهتمام مكتب المراجعة بالتدريب الجيد لأعضاء فريق المراجعة .

7. دراسة (Ahmed Yousif Adam Ismael) (2017):¹

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأكاديميين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته، وزعت على عينة مختارة عشوائيا من المراجعين المعتمدين والمدربين المحاسبين في بعض الجامعات، حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من 63 ممارس لمهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة المملكة العربية السعودية، حيث شكلت ما نسبته 63% من مجتمع الدراسة.

واستخدم الباحث لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة الإحصاء الوصفي والاستدلالي كالنسب والتكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T واختبار تحليل التباين Anova واختبار توكي Tukey للمقارنات المتعددة، وكذلك اختبار ألفا كرونباخ لاختبار درجة مصداقية أداة الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- أن تقنيات المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الإدارة سلبا تؤثر على موثوقية التقارير المالية. ولا يمكن القضاء عليها تماما ولكن يمكن تخفيضها إلى المستويات الدنيا. وأن المراجع القانوني يمكن أن يقوم بدور فعال في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المالية، بالتحقيق في دراسة العلاقة بين اللوائح والمعايير الأخلاقية، والممارسات المحاسبية الخلاقية؛
- أن الهدف من التلاعب بالمعلومات المالية هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال توفير المعلومات التي تؤثر على قراراتهم. والتلاعب في الحسابات قد يؤثر على سعر السهم والحصة السوقية للمؤسسة، لذلك التلاعب يزيد من خطر المستثمر الذي قد يسبب خسارة كلية؛

¹Ahmed Yousif Adam Ismae, **The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 7 , Issue 2 , Department of Business Administration, College of Science Humanitarian & Studies, Prince Sattam Bin Abdul-Aziz University, Al-Aflaj, KSA,2017,PP 283-291.

- تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في مراجعة البيانات المالية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة والمعايير الدولية لمراجعة الحسابات، ومسؤولية المراجع هي الإبلاغ عن الحسابات، لتحديد ما إذا كانت قد تم إعدادها بشكل صحيح وتقديم وجهة نظر حقيقية وعادلة؛
- بالتحقيق في مدى قدرة المراجع على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإلى أي مدى يمكن أن تؤثر أخلاقيات المراجع على ممارسات المحاسبة الإبداعية. تبين أن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة لها تأثير كبير في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الرابع: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

من خلال ماتم عرضه من دراسات سابقة حول الموضوع، نتطرق في هذا المطلب الى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.

الفرع الأول: خلاصة الدراسات السابقة

نلخص أهم نقاط المقارنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2.1): ملخص الدراسات السابقة

الدراسات	البلد	عينة الدراسة	منهجية وفترة الدراسة	خلاصة الدراسة
1. دراسة ليلي عبد الصاحب	بغداد	الفاحص الضريبي ومراجعين وأساتذة جامعيين	استبانة واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS (2016)	إن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير في تحديد الربح المحاسبي ومن ثم الربح الضريبي.
2. دراسة باخجة عبد الله محمد طالب	العراق	محاسبين ومراجعين في شركات الاتصالات والوحدات الاقتصادية الأهلية في محافظة السلمانية	استبانة واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS (2013)	إن استخدام معايير المحاسبة الدولية تؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.
3. دراسة أمينة فداوي فريد	الجزائر	50 مؤسسة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250	نموذج jones واستخدم البرنامج الإحصائي E-Views (2009-2007)	يوجد دور فعال لركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما ركيزة الرقابة لا تساهم في الحد من تلك الممارسات.
4. دراسة أسيا لعروسي والسعيد قاسمي	الجزائر	05 مؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر	نموذج jones (2014-2010)	أن اغلب مؤسسات العينة محل الدراسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية.
5. دراسة أناس احمد حامد احمد	مصر	العاملين بالإدارة المالية والمراجعين الداخليين في مصرف المزارع التجاري	الاستبانة (2015)	إن وجود نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يزيد من فعالية حوكمة الشركات ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
6. دراسة	بغداد	43 مكتب مراقب حسابات	الاستبانة واستخدم	توجد وسائل عديدة لكشف أساليب

التلاعب أهمها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وحوكمة الشركات	البرنامج الإحصائي SPSS (2013)			نعيم تومان مرهون الزيايدي
أغلب أساليب المحاسبة الإبداعية المؤسسات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2016)	مديري و موظفي المؤسسات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية	العراق	7.دراسة الهادي ادم محمد إبراهيم وآخرون
للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب على المالكين التركيز على السيطرة على مشكلة الوكالة وتعزز القيم الأخلاقية في المؤسسة.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2016)	موظفي المؤسسات الاقتصادية المدققين الخارجيين والمحللين الماليين	باكستان	8. دراسة Maria shahid, Hina Ali
إن تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لا يتوفر على المتطلبات الكفيلة بنجاح وتطوير المهنة مقارنة بتونس والمملكة المغربية.	دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني بين الدول الثلاثة (منذ ظهور مهنة المراجعة الى نهاية 2011)	-	الجزائر، تونس والمملكة المغربية	9.دراسة شريقي عمر
إن تخصيص المهني للمراجع الخارجي يساعد في جودة خدمات المراجعة.	مقابلة والاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2015)	المراجعون العاملون في مكاتب المراجعة	الأردن	10.دراسة عمر إقبال توفيق
إن التزام المراجع بمسؤولياته لا يشترط وضع ضوابط تأديبية توجه المدقق للالتزام بأخلاقيات المهنة.	المعادلات البنائية واستخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية وبرنامج SmartPLS3 (2017)	مجموعة من المراجعين	الجزائر	11.دراسة هيري آسيا وآخرون
إن الالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلى تعيين مراجعين مؤهلين.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2014)	مراجعين وأساتذة جامعيين	السودان	12. نسرين الأمين قمر الدين
إن الالتزام بتحديد معايير السلوك وتقييم الالتزام بتلك المعايير وتسجيل الانحرافات في الوقت المناسب لها دور	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2017)	المراجعين الخارجيين والقوميين بمكاتب المراجعة	السودان	13.دراسة ياسر تاج السر محمد سند وآخرون

هام في تقليل خطر الرقابة				
هناك تأثير كبير على التزام المراجع الخارجي بقواعد وأخلاقيات المهنة على جودة المراجعة.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2014)	المراجعين	عمان	14.دراسة Hasan Flayyeh Al qtaish
عدم وجود تأثير للقوانين التي تنظم وظيفة المراجعة على التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2013)	المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين	الأردن	15.دراسة Abeer Ihsan Samara , Badir Mohammed Alwan
التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية يجد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية عند التزام بتطبيقها على مختلف القوائم المالية.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2015)	المراجعين الخارجيين الأردنيين	الأردن	16.دراسة علاء مصطفى احمد نفاع
إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على ملائمة وموثوقية بيانات قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية التي تنعكس على قرارات المستثمرين والمقرضين.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2012-2013)	محاسبين ومدققين ومحللين ماليين والمستخدمين للقوائم المالية	الأردن	17.دراسة ميساء محمد سعد أبو تمام
ان التزام المراجعين القانونيين بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2016)	مراجعي الحسابات القانونيين	غزة	18.دراسة سيف الدين فوزي الهندي
أن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية، ودراسة نظم الرقابة الداخلية، ذات تأثير مرتفع في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2015)	أعضاء لجان المراجعة ومديري التدقيق الداخلي في البنوك التجارية	عمان	19.دراسة لؤي محفوظ محمد شفيق داود
إن خصائص جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركات التأمين السودانية.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2017)	المحاسبين والمراجعين والمدراء ورؤساء الأقسام في شركات التأمين والمراجعين بمكاتب المراجعة	السودان	20.دراسة ادم الطيب حماد حامد
إن التزام المراجع الخارجي بالكفاءة	الاستبانة واستخدام	مجموعة من المحاسبين والمراجعين	باكستان	21.دراسة

المهنية عند أداء مهامه، واعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	البرنامج الإحصائي SPSS (2015)			Fizza Tassadap, Qaisar Ali
أن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة لها تأثير كبير في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2017)	مراجعي الحسابات والأكاديميين	المملكة العربية السعودية	22.دراسة Ahmed Yousif Adam Ismael
أن الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي (الالتزام بمعايير إعداد التقرير، الالتزام بمعايير العمل الميداني، الالتزام بالمعايير الشخصية للمراجع، الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني) لها أثر في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية.	الاستبانة واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (2019)	المراجعين الخارجيين والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين والأكاديميين	الجزائر	23.دراسة مومن فاطمة الزهراء

المصدر: من إعداد الباحثة

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تهدف الدراسة الحالية إلى إبراز الدور الفعال للالتزامات المهنية للمراجع الخارجي في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتمثل الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في إمكانية كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المراجع الخارجي، لذا يجب عليه أن يتمتع بالكفاءة العلمية والعملية والاستقلالية والموضوعية عند القيام بأعماله.

تناولت الدراسة أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير العامة للمراجعة في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، من حيث الالتزام بالكفاءة المهنية والاستقلالية والحياد والعناية المهنية اللازمة عند أداء مهمة المراجعة.

من جهة أخرى تناولت الدراسة أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، من حيث قيام المراجع الخارجي بإعداد خطة ملائمة والإشراف على مساعديه وتقييم أدائهم، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية.

كما تناولت الدراسة أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، من حيث قيام المراجع الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وثبات المؤسسة في تطبيقها لهذه المبادئ، بالإضافة إلى التأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

تم التركيز على إبراز الدور الفعال لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتسليط الضوء على الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي في قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على عينة مكونة من المهتمين بمجال المراجعة خاصة مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأساتذة الجامعة في الجزائر قصد الإلمام بالجانب العلمي والأكاديمي، أما فترة الدراسة فقد تم الاعتماد على ثلاث سنوات من أجل جمع المعلومات وتحليلها.

خلاصة الفصل:

يرتكز موضوع الدراسة على اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، حيث تم التعرف في الفصل الأول على أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بأساليب المحاسبة الإبداعية، والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي، والإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

توصلت نتائج الدراسة النظرية إلى أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العامة للمراجعة والمتمثلة في معايير الشخصية للمراجع، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير له دور فعال في التحقق من صدق القوائم المالية، دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات السلوك المهني يؤدي إلى رفع مستوى مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها، ويساعد المؤسسات محل المراجعة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ويبث الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المراجعة كالمستثمرين وأطراف أخرى، كما أن إتباع المراجع الخارجي للإجراءات والاختبارات التي من شأنها كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية يؤثر على التقارير التي تعكس رأي المراجع الخارجي حول الوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة.

وسوف نقوم بإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على الجانب الميداني.



الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

تدعيما لما تم التطرق إليه في الجانب النظري للموضوع، سنحاول في الجانب الميداني إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب التطبيقي بهدف التحقق من اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه سوف يتم وصف وتحليل وتوزيع عينة الدراسة، وتحليل الفقرات واختبار الفرضيات باستخدام علاقة الارتباط واستخدام نموذج الانحدار.

سنحاول في هذا الفصل دراسة اثر التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة العامة (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) وقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة، في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS23) المستخدم في تحليل البيانات، وعليه قسم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

- المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة
- المبحث الثاني: نتائج الاستبانة وتحليلها إحصائيا

المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة

نعرض من خلال هذا المبحث الوسائل المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالجانب الميداني فضلا عن الأساليب الإحصائية التي اتبعتها الباحثة لمعالجة أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبانة، وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لأراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاورها الاستبائية، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بهدف الوصول إلى نتائج واقعية.

المطلب الأول: الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة

سنتطرق ضمن هذا المطلب إلى الوسائل والأساليب المستخدمة في تحليل عينة الدراسة، كما هو موضح في الفروع التالية:

الفرع الأول: منهجية الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف على تأثير الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن ثم توجب إتباع المنهج الوصفي التحليلي، بهدف جمع الحقائق والمعلومات على الظاهرة المدروسة وتحليلها والوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية وذلك كما يلي:

أولاً- مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية والمتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت.

ثانياً- مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبانة كأداة رئيسية للبحث، وقامت الباحثة بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS23)،

الفرع الثاني: أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة والمتمثل في التعرف على تأثير الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، تم تصميم استبانة ذات أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وتحليلها، وقد تضمنت مايلي:

- الجزء الأول: بيانات عامة عن عينة الدراسة وتتضمن: الجنس، العمر، المهنة، والخبرة المهنية، والمؤهل العلمي.

- الجزء الثاني: يهدف إلى التعرف على اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، وقد اشتمل على خمس محاور أساسية:

1. المحور الأول: يقيس مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية (التأهيل العلمي والعملي، الاستقلال والحياد، وبذل العناية المهنية اللازمة) عند مراجعة القوائم المالية، ويتضمن هذا المحور 11 بند.
 2. المحور الثاني: يقيس مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني (كفاية التخطيط والإشراف، تقييم نظام الرقابة الداخلي، أدلة الإثبات) عند مراجعة القوائم المالية، ويتضمن هذا المحور 11 بند.
 3. المحور الثالث: يقيس مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير (تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية، الإفصاح الكامل، وإبداء الرأي) ويتضمن هذا المحور 12 بند.
 4. المحور الرابع: يقيس مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وقد تضمن هذا المحور 7 بنود.
 5. المحور الخامس: يقيس التزام المراجع الخارجي بالإجراءات والاختبارات اللازمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وقد تضمن هذا المحور 16 بند.
- والملاحق رقم (01) يتضمن الاستبانة

وقد تم استهداف عينة الدراسة بالتركيز على عدد كبير من الفئات المهتمين بالمحاسبة والمراجعة من أساتذة جامعيين مختصين ومراجعين خارجيين ومحاسبين، وقد تم التوصل إلى عينة الدراسة وتسليم الاستبانة عن طريق البريد الإلكتروني الخاص والمستخرج من الموقع الرسمي للمجلس الوطني لمخاطبي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين، كما تم تسليم بعض الاستبانات عن طريق التنقل عبر جامعات الوطن للوصول إلى الأكاديميين المختصين وتسليمهم الاستبانة.

وقد تم البدء في توزيع الاستمارات ابتداء من 02 جانفي 2019 وتم استلام آخر رد في 05 افريل 2019، حيث تم توزيع 115 استبانة تم استرجاع 109 منها، واستبعد منها 09 استبانات لعدم تحقق الشروط المطلوبة فيها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 100 استبانة.

الجدول رقم (1.2): الإحصاءات الخاصة بالاستبانات الدراسة:

النسبة المئوية	التكرار	البيان
100%	115	الاستمارات الموزعة
95%	109	الاستمارات المسترجعة
5%	06	الاستمارات غير المسترجعة
8%	09	الاستمارات الملغاة
87%	100	الاستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ردود أفراد العينة

الفرع الثالث: اختيار مقياس الاستبانة

تم اختيار مقياس ليكارت Likert الخماسي لأنه يعد أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء بسهولة فهمه وتوازن درجاته، إذ يشير أفراد العينة الخاضعة للاختبار على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح، والجدول التالي يوضح لنا مقياس تحديد الأهمية النسبية كما يلي:

الجدول رقم (2.2): درجات إجابة المستجوبين حسب مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الدرجات لإعطاء الوسط الحسابي مدلوله، والجدول التالي يوضح مقياس تحديد درجة الموافقة للوسط الحسابي كما يلي:

الجدول رقم (3.2): الاتجاه حسب قيمة المتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
من 1 إلى 1.8	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	محايد
من 3.41 إلى 4.20	موافق
من 4.21 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة

الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد عملية جمع البيانات الأولية، تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS_{v23})، وهي:

- معامل (Alpha de Cronbach) ألفا كرونباخ: لقياس درجة الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة، والاتساق الداخلي بين ردود فعل المستجوبين
- النسب المئوية والتكرارات: لوصف الخصائص الديموغرافية للمستجوبين،
- المتوسط الحسابي (Mean): بهدف التعرف على تقييمات المستجوبين لكل فقرة، ولتحديد الأهمية النسبية لعبارة الاستبانة،
- الانحراف المعياري (Standard Deviation): لقياس درجة تشتت قيم الإجابات عن المتوسط الحسابي لكل فقرة،
- اختبار التحقق من التوزيع الطبيعي (كولمغروف-سمرنوف): لقياس هل البيانات تتبع للتوزيع الطبيعي أم لا،

- اختبار (T-test): لاختبار معنوية تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع،
 - معامل الارتباط بيرسون (R) (Pearson Correlation Coefficient): لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع،
 - تحليل الانحدار (F): لاختبار جودة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابعة،
 - معامل التحديد لنموذج الانحدار (R^2): لمعرفة قدرة المتغير المستقل في تفسير التأثير الذي يحدث للمتغير التابع
- الفرع الخامس: ثبات وصدق الاستبانة

لقياس صدق محتوى الاستبانة تم الاعتماد على الدراسات السابقة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال من أكاديميين ومهنيين، وقد تم مناقشتها من قبل مجموعة من الأساتذة المختصين لتحكيمة وبعد أخذ جميع الملاحظات بعين الاعتبار تم ضبط الاستبانة في شكلها النهائي. (الملحق رقم 02 يتضمن قائمة المحكمين)

أولاً: ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بتطبيق معامل ألف كرونباخ وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، وكانت نتائج معامل ألف كرونباخ كما هو موضح في الجدول رقم (4.2):

جدول رقم (4.2): معامل ألف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل الف كرونباخ
01	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	11	0.629
02	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	11	0.693
03	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	12	0.651
04	مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني	07	0.778
05	كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	16	0.803
	جميع محاور الاستبانة	57	0.887

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (4.2) أن معامل ألف كرونباخ كان مرتفعة لكل محور من محاور الاستبانة حيث تتراوح ما بين (0.629-0.803)، كذلك كانت قيمة ألف كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة (0.887)، وهي تزيد عن النسبة المقبولة (60%)، مما يدل على صدق وثبات الاستبانة وبالتالي القدرة على تحقيق أهداف الدراسة والاعتماد على نتائجها.

ثانياً: صدق أداة الدراسة

تم التحقق من صدق أداة الدراسة بتطبيق معامل الارتباط بين كل فقرة مع محورها، بالإضافة إلى معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية ل فقرات الاستبانة.

1- الاتساق الداخلي:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي من خلال:

الجدول رقم(5.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور

الرقم	البند	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	يستوجب على المراجع الخارجي اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب.	0.193	0.000
02	يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة للقيام بدورات تكوينية منتظمة لتحسين وتطوير كفاءته المهنية ومواكبة كل المستجدات في مجال المحاسبة.	0.540	0.000
03	يجب توفر المراجع الخارجي على الخبرة المهنية والاطلاع بحيثيات الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة محل المراجعة إلى جانب الإلمام بالأساليب التقنية في الإعلام الآلي والإحصاء.	0.560	0.000
04	على المراجع الخارجي إيجاد منافذ وخطوط الاتصال مع مكاتب المراجعة والاستشارة الدولية لتبادل الخبرة والمعرفة خاصة في مجال اكتشاف التلاعب المحاسبي والاحتيال.	0.16	0.000
05	يرتكز مراجع الحسابات في إعداد برنامج المراجعة واختبار المجالات والأنشطة المراد فحصها على حريته التامة في ذلك ودون أملاءات.	0.388	0.000
06	على مراجع الخارجي استغلال كامل استقلالته في إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها عند مراجعة القوائم المالية وإهمال كل الاعتبارات والحساسيات.	0.449	0.000
07	يجب إهمال كل الاعتبارات والحساسيات لتأكيد عدم وجود مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجعة.	0.467	0.000
08	يجب عدم استغلال خدمة مصلحة المؤسسة من أجل المصلحة الشخصية للمراجع الخارجي.	0.477	0.000

0.000	0.015	يستوجب على المراجع الخارجي الالتزام بتحقيق الامتياز في العمل المهني والقيام بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد.	09
0.000	0.464	على المراجع الخارجي تشخيص واقع المؤسسة محل المراجعة جيدا للتمكن من التنبؤ بالأخطار الممكن حدوثها مستقبلا.	10
0.000	0.516	يجب على المراجع الخارجي إزالة أي شكوك أو استفسارات تؤثر على رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.	11

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (5.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن المحور الأول يتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج هذا المحور.

الجدول رقم(6.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور

الرقم	البنود	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة في جمع كل المعلومات حول المؤسسة محل المراجعة قبل إعداد خطة العمل.	0.502	0.000
02	يجب على المراجع الخارجي وضع خطة سليمة للعمل تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها والاختبارات المراد القيام بها، وخطوات المراجعة الضرورية.	0.408	0.000
03	على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الخطة وتعديلها حسب الضرورة التي تقتضيها المراجعة وحسب تقدم المهمة.	0.393	0.000
04	من الأهمية بمكان حرص المراجع الخارجي على تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيههم لتحقيق أهداف المراجعة وتقييم أدائهم.	0.514	0.000
05	يستوجب على المراجع الخارجي استخدام الوسائل التقنية والأساليب الحديثة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي.	0.435	0.000
06	من الأفضل على المراجع الخارجي تقييم درجة الثقة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل المراجعة.	0.433	0.000
07	فحص تقارير نظام الرقابة الداخلي من طرف المراجع الخارجي يسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة.	0.652	0.000
08	يهتم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلي بالشكل الذي يساعد على اكتشاف إمكانية حدوث الغش ومدى	0.586	0.000

		إخفائه.	
0.000	0.683	يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادفة.	09
0.000	0.383	يحرص المراجع الخارجي على فحص أدلة الإثبات بموضوعية وبدون تحيز.	10
0.000	0.487	يجب على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاية وصلاحيته وملائمة أدلة الإثبات للتعبير عن الرأي في القوائم المالية.	11

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (6.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن المحور الثاني يتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج هذا المحور.

الجدول رقم (7.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور

الرقم	البنود	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	يجب على المراجع الخارجي بلورة النتائج المتحصل عليها في تقريره بكل حيادية.	0.472	0.000
02	يحرص المراجع الخارجي على التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية.	0.306	0.000
03	يجب على المراجع الخارجي الحرص على تضمين الحالات التي لم تراعى فيها المؤسسة المبادئ المحاسبية في تقرير المراجعة .	0.514	0.000
04	يجب على المراجع الخارجي توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى ومدى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة على عدة سنوات.	0.320	0.000
05	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أثر تغيير الطرق المحاسبية على قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر السنوات.	0.474	0.000
06	يجب على المراجع الخارجي الإشارة إلى كل تغيير في استخدام المبادئ المحاسبية وأثره على المعلومات المحاسبية.	0.555	0.000
07	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.	0.607	0.000
08	يحرص المراجع الخارجي على إظهار أي معلومات تؤثر على المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وحصيلة نشاطها.	0.542	0.000
09	يحرص المراجع الخارجي على الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي في المؤسسة محل المراجعة.	0.514	0.000

0.000	0.392	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي النظيف في حالة التأكد من مصداقية القوائم المالية، وبدون أي اعتبارات .	10
0.000	0.318	يجب على المراجع الخارجي ذكر الأسباب في حالة امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية.	11
0.000	0.451	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي المتحفظ أو السلبي في حالة إتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة.	12

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (7.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن المحور الثالث يتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج هذا المحور.

الجدول رقم(8.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور

الرقم	البنود	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	يتحلى المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة والتحرر من المؤثرات الغير مهنية.	0.469	0.000
02	يلتزم المراجع الخارجي بسرية المعلومات التي اطع عليها بحكم عمله وعدم كشفها لأي طرف.	0.563	0.000
03	لا يقوم المراجع الخارجي بأي عمل يشوّه سمعته وسمعة مهنة المراجعة ككل.	0.634	0.000
04	على المراجع الخارجي أن يلتزم بإعطاء معلومات عادلة وصادقة وفي التوقيت المناسب.	0.533	0.000
05	يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالنزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية.	0.685	0.000
06	يجب على المراجع الخارجي أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وان لا يسمح بتضارب المصالح.	0.613	0.000
07	يجب على المراجع الخارجي عدم قبول الأتعاب الشرطية.	0.366	0.000

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (8.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن المحور الرابع يتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج هذا المحور.

الجدول رقم (9.2): معاملا الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور

الرقم	البنود	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	يقوم المراجع الخارجي من التحقق من فواتير البيع والشراء في نهاية الفترة بكل جدية وعناية.	0.353	0.000
02	يتحقق المراجع الخارجي من مدى استيفاء شروط السداد والتحصيل وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.	0.585	0.000
03	يتحقق المراجع الخارجي من أن عمليات البيع حقيقية وليست وهمية.	0.541	0.000
04	يتأكد المراجع الخارجي من مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثرها على البيانات المالية.	0.531	0.000
05	يتأكد المراجع الخارجي من حساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات والطريقة المعمول بها.	0.265	0.000
06	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى توفر شروط الإدراج ورسملة المصاريف التشغيلية.	0.512	0.000
07	يقوم المراجع الخارجي بفحص كشوفات الذمم المدينة.	0.634	0.000
08	يتحقق المراجع الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون و طرق تقييمه وسياسة تسعيده.	0.407	0.000
09	يجب تقييم أثر الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم واستبعاد أثره من قائمة الدخل.	0.365	0.000
10	يتحقق المراجع الخارجي من إدراج أفساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.	0.482	0.000
11	يتحقق المراجع الخارجي من عدم استدعاء السندات قبل موعد استحقاقها دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية، وأثر ذلك على النسب المالية.	0.515	0.000
12	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	0.574	0.000
13	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران حسابات المدينة ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	0.596	0.000
14	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران ديون الموردين ومقارنته بمشتريات الفترة مع مدفوعات للموردين	0.604	0.000
15	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران الأصول الثابتة	0.581	0.000

		ومقارنته باستثمارات الفترة والنفقات المرصدة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل.	
0.000	0.535	يقوم المراجع الخارجي بمقارنة صافي الربح مع صافي تدفقات الخزينة وتحديد طبيعة الأنشطة المؤثرة في ذلك (من الأنشطة التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية)	16

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (9.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن المحور الخامس يتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائج هذا المحور.

2- الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداء الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

جدول رقم (10.2): معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية لها

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية	0.687	0.000
02	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	0.862	0.000
03	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	0.841	0.000
04	مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني	0.600	0.000
05	كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.775	0.000

الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)

يوضح الجدول رقم (10.2) معامل الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن محاور الاستبانة تتمتع بالصدق وبالتالي إمكانية الاعتماد على نتائجها .

المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

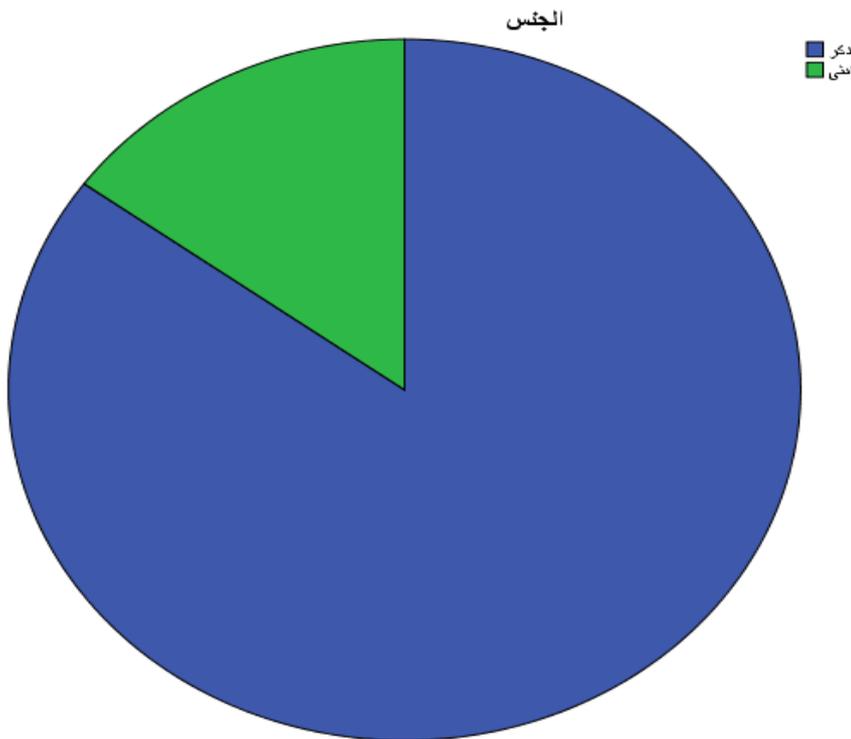
الفرع الأول: خصائص العينة حسب الجنس

الجدول رقم(11.2): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
%85	85	ذكر
%15	15	انثى
%100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (1.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبانة بلغت 85%، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة 15%، يرجع هذا الأمر إلى إقبال عنصر الذكور على الاهتمام والعمل في مهنة المحاسبة والمراجعة، مقابل عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة.

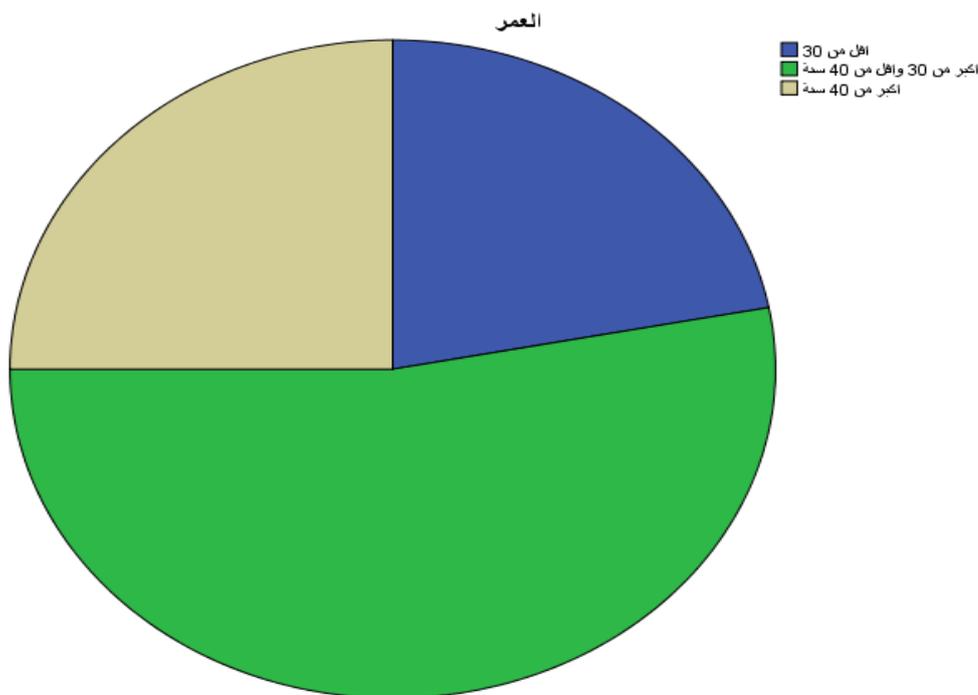
الفرع الثاني: خصائص العينة حسب العمر

الجدول رقم (12.2): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	22	22%
اكبر من 30 و اقل من 40 سنة	53	53%
اكبر من 40 سنة	25	25%
المجموع	100	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (2.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين أكبر من 30 و اقل من 40 سنة، وقد تم تشكيل ثلاث فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 و اقل من 40 سنة، والفئة الثالثة أكبر من 40 سنة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية بنسبة 53%، تليها الفئة الثالثة بنسبة 25% وفي الأخير الفئة الأولى بنسبة 22%، وهذا ما يعتبر مؤشر إيجابي على أن غالبية أفراد عينة الدراسة أكبر من 30 سنة، مما يزيد من مصداقية وموثوقية نتائج الدراسة.

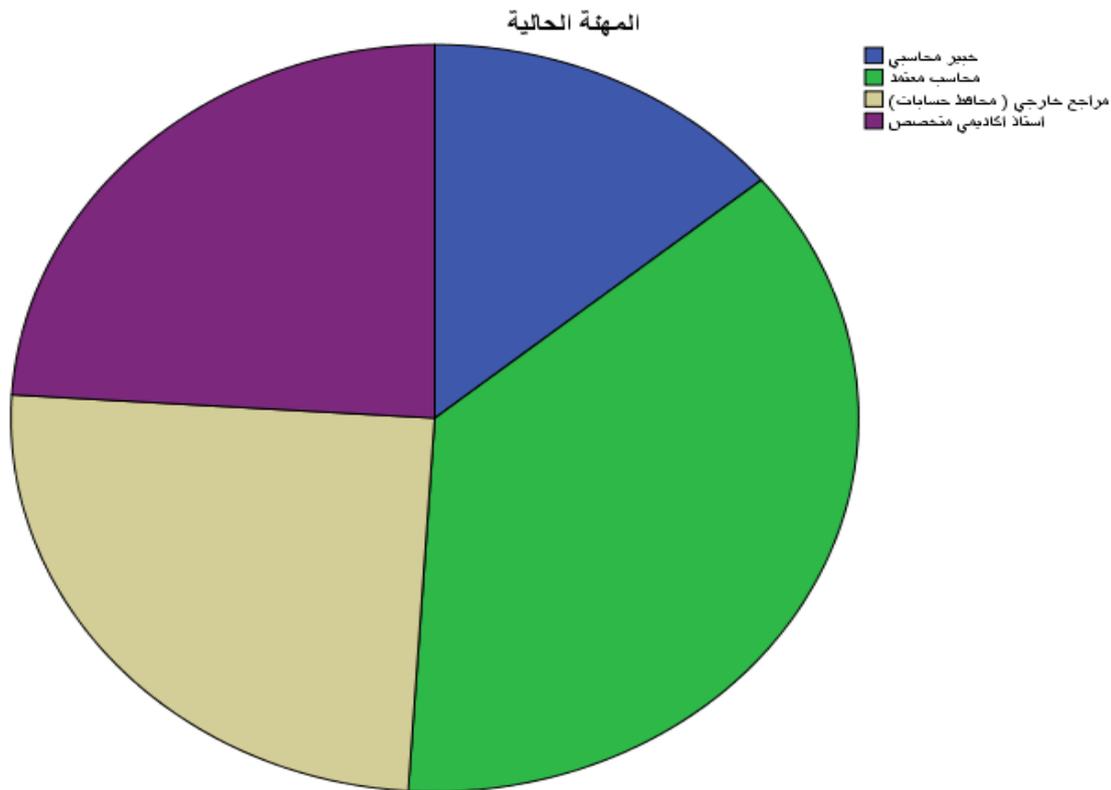
الفرع الثالث: خصائص العينة حسب المهنة

الجدول رقم (13.2): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

النسبة المئوية	التكرار	المهنة الحالية
14%	14	خبير محاسبي
37%	37	محاسب معتمد
25%	25	مراجع خارجي (محافظ حسابات)
24%	24	أستاذ أكاديمي متخصص
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (3.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

توضح نتائج الجدول رقم (3.2) إن غالبية أفراد عينة الدراسة يمارسون مهنة محاسب معتمد بنسبة 37%، تليها بعد ذلك مراجع خارجي (محافظ حسابات) بنسبة 25%، ثم أستاذ أكاديمي متخصص بنسبة 24%، أما بالنسبة للخبير المحاسبي فكانت بنسبة 14%.

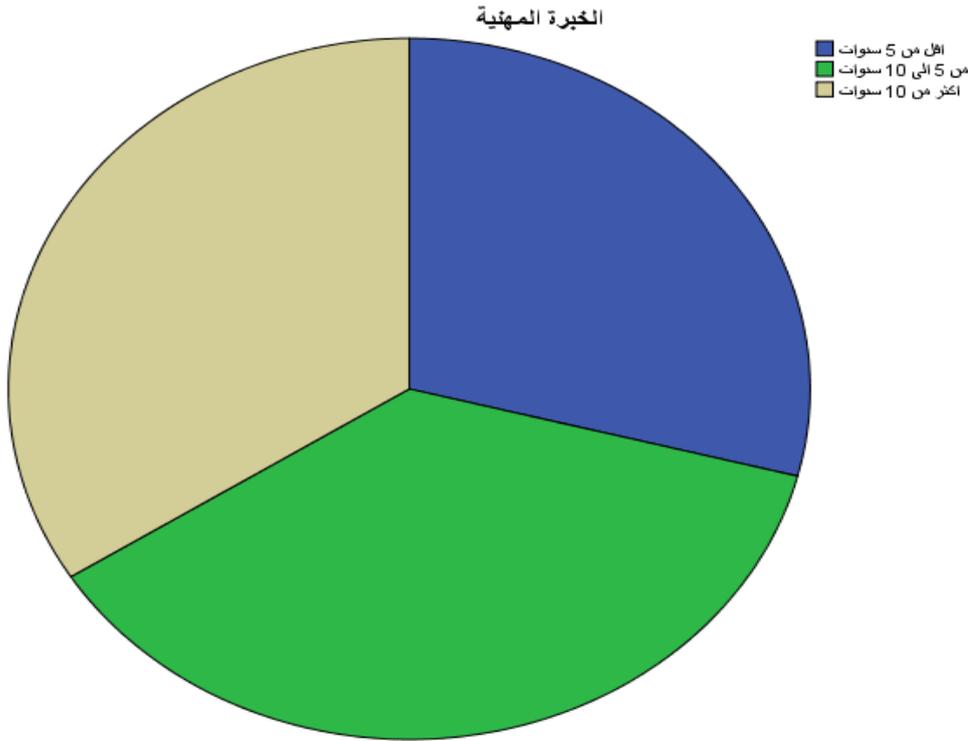
الفرع الرابع: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (14.2): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة
29%	29	أقل من 5 سنوات
37%	37	من 5 إلى 10 سنوات
34%	34	أكثر من 10 سنوات
100%	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (4.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

توضح نتائج الجدول رقم (14.2) إن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم المهنية تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 37%، تليها بعد ذلك فئة التي خبرتهم أكثر من 10 سنوات بنسبة 34%، أما المهنيين الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات فهي بنسبة 29%، وهذا مؤشر إيجابي لأن غالبية أفراد العينة خبرتهم أكثر من 5 سنوات بنسبة تعادل 71% مما يزيد من مصداقية نتائج الدراسة.

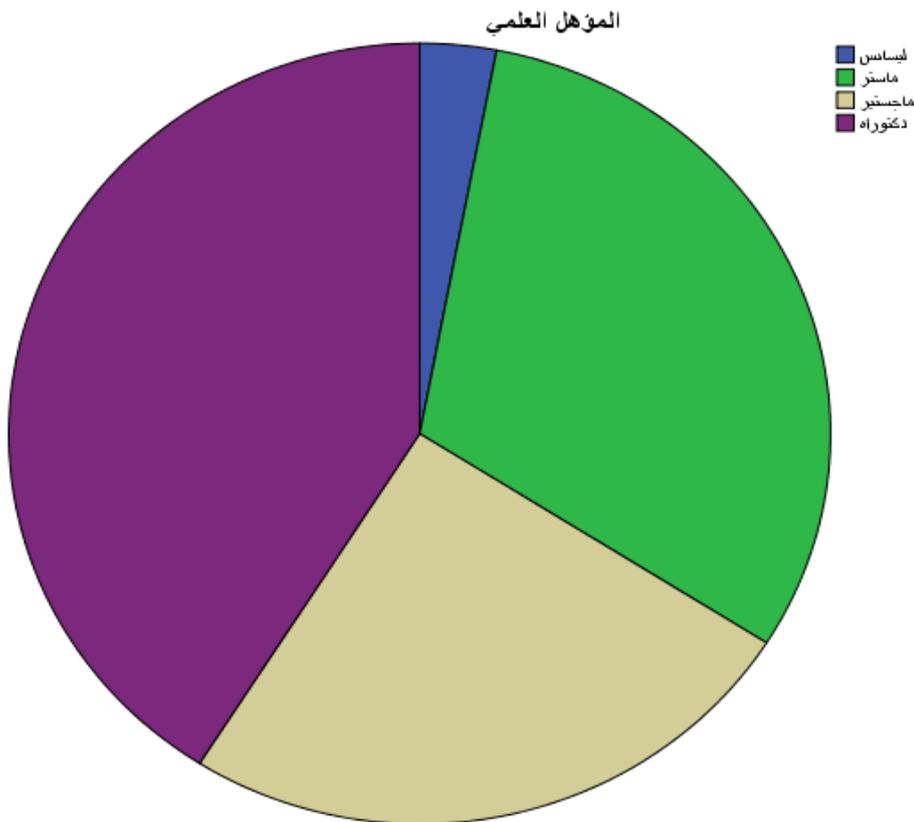
الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (15.2): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
%03	03	ليسانس
%31	31	ماستر
%25	25	ماجستير
%41	41	دكتوراه
%100	100	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (5.2): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

يوضح الجدول رقم (15.2) أن توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، أن 41% من أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلون على شهادة الدكتوراه أي ما يعادل 41 دكتور، في حين بلغت نسبة الحاصلين على الماجستير 25%، وهذا يدل على أن عينة الدراسة لديهم التأهيل العلمي المناسب للقيام بأعمال المحاسبة والمراجعة، من جهة أخرى نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 31%، أما نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة ليسانس 03% وهي أدنى نسبة مشاركة، إذا معظم أفراد العينة يمتلكون مؤهلات علمية عالية، وهذا ما يشير إلى أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على محاور الاستبانة.

المبحث الثاني: نتائج الاستبانة وتحليلها إحصائياً

في هذا المبحث سنتطرق إلى تحليل آراء عينة الدراسة ثم اختبار الفرضيات عن طريق الاختبارات المناسبة.

المطلب الأول: تحليل آراء عينة الدراسة

بعد اختبار ثبات وصدق الاستبانة، تم معالجة البيانات عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور.

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالمحور الأول مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (16.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول

الرقم	البنود	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يستوجب على المراجع الخارجي اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب.	4.41	0.265	موافق بشدة
02	يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة للقيام بدورات تكوينية منتظمة لتحسين وتطوير كفاءته المهنية ومواكبة كل المستجدات في مجال المحاسبة.	3.96	0.724	موافق
03	يجب توفر المراجع الخارجي على الخبرة المهنية والاطلاع بحيثيات الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة محل المراجعة إلى جانب الإلمام بالأساليب التقنية في الإعلام الآلي والإحصاء.	3.81	0.761	موافق
04	على المراجع الخارجي إيجاد منافذ وخطوط الاتصال مع مكاتب المراجعة والاستشارة الدولية لتبادل الخبرة والمعرفة خاصة في مجال اكتشاف التلاعب المحاسبي والاحتيال.	3.83	0.57	موافق
05	يرتكز مراجع الحسابات في إعداد برنامج المراجعة واختبار المجالات والأنشطة المراد فحصها على حريته التامة في ذلك	3.89	0.709	موافق

			ودون أملاءات.	
06	4.15	0.744	على مراجع الخارجي استغلال كامل استقلاليته في إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها عند مراجعة القوائم المالية.	موافق
07	4.18	0.657	يجب إهمال كل الاعتبارات والحساسيات لتأكيد عدم وجود مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجعة.	موافق
08	3.82	0.881	يجب عدم استغلال خدمة مصلحة المؤسسة من أجل المصلحة الشخصية للمراجع الخارجي.	موافق
09	4.22	0.504	يستوجب على المراجع الخارجي الالتزام بتحقيق الامتياز في العمل المهني والقيام بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد.	موافق بشدة
10	3.70	0.759	على المراجع الخارجي تشخيص واقع المؤسسة محل المراجعة جيدا للتمكن من التنبؤ بالأخطار الممكن حدوثها مستقبلا.	موافق
11	3.99	0.643	يجب على المراجع الخارجي إزالة أي شكوك أو استفسارات تؤثر على رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.	موافق
	4	0.265	المتوسط العام	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من الجدول رقم (16.2) يمكن استخلاص ما يلي:

- إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الأول كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value=3) وتراوح بين (3.70-4.41) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة الأولى " يستوجب على المراجع الخارجي اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب" بمتوسط قدره (4.41)، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للفقرة رقم عشرة " على المراجع الخارجي تشخيص واقع المؤسسة محل المراجعة جيدا للتمكن من التنبؤ بالأخطار الممكن حدوثها مستقبلا" بمتوسط حسابي قدره (3.70)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.265-0.881) هذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.
- وبشكل عام يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي (4.00) بانحراف معياري (0.265) ، لذا فإن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير المراجعة العامة من التأهيل العلمي والعملية، الاستقلال والحياد، والعناية المهنية اللازمة عند أداء مهنة المراجعة.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بالمحور الثاني مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم(17.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني

الرقم	البنود	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة في جمع كل المعلومات حول المؤسسة محل المراجعة قبل إعداد خطة العمل.	3.8	0.778	موافق
02	يجب على المراجع الخارجي وضع خطة سليمة للعمل تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها والاختبارات المراد القيام بها، وخطوات المراجعة الضرورية.	4.16	0.487	موافق
03	على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الخطة وتعديلها حسب الضرورة التي تقتضيها المراجعة وحسب تقدم المهمة.	4.08	0.545	موافق
04	من الأهمية بمكان حرص المراجع الخارجي على تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيههم لتحقيق أهداف المراجعة وتقييم أدائهم.	4.01	0.595	موافق
05	يستوجب على المراجع الخارجي استخدام الوسائل التقنية والأساليب الحديثة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي.	4.15	0.672	موافق
06	من الأفضل على المراجع الخارجي تقييم درجة الثقة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل المراجعة.	3.97	0.674	موافق
07	فحص تقارير نظام الرقابة الداخلي من طرف المراجع الخارجي يسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة.	3.93	0.700	موافق
08	يهتم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلي بالشكل الذي يساعد على اكتشاف إمكانية حدوث الغش ومدى إخفاؤه.	3.82	0.821	موافق
09	يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادفة.	4.04	0.695	موافق
10	يحرص المراجع الخارجي على فحص أدلة الإثبات بموضوعية وبدون تحيز.	4.00	0.636	موافق
11	يجب على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاية وصلاحيته وملائمة أدلة الإثبات للتعبير عن الرأي في القوائم المالية.	4.09	0.514	موافق
	المتوسط العام	4.00	0.324	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من الجدول رقم (17.2) يمكن استخلاص ما يلي:

- إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثاني كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value=3) وتتراوح بين (3.80-4.16) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة الثانية " يجب على المراجع الخارجي وضع خطة سليمة للعمل تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها والاختبارات المراد القيام بها، وخطوات المراجعة الضرورية." بمتوسط قدره (4.16)، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للفقرة رقم واحد " يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة في جمع كل المعلومات حول المؤسسة محل المراجعة قبل إعداد خطة العمل." بمتوسط حسابي قدره (3.80)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.487-0.821) هذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.
- وبشكل عام يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي (4.00) بانحراف معياري (0.324)، لذا فإن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير العمل الميداني من خلال التخطيط والإشراف على المساعدين وتوجيههم لتحقيق أهداف المراجعة، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلي، وجمع أدلة الإثبات الكافية للتعبير عن رأيه في القوائم المالية.

الفرع الثالث: النتائج المتعلقة بالمحور الثالث مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث كما يلي:

الجدول رقم(18.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثالث

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يجب على المراجع الخارجي بلورة النتائج المتحصل عليها في تقريره بكل حيادية.	4.11	0.584	موافق
02	يحرص المراجع الخارجي على التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية.	4.16	0.647	موافق
03	يجب على المراجع الخارجي الحرص على تضمين الحالات التي لم تراعي فيها المؤسسة المبادئ المحاسبية في تقرير المراجعة .	3.68	0.851	موافق
04	يجب على المراجع الخارجي توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى ومدى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة على عدة سنوات.	4.32	0.566	موافق بشدة
05	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أثر تغيير الطرق المحاسبية على قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر السنوات	3.99	0.785	موافق
06	يجب على المراجع الخارجي الإشارة إلى كل تغيير في استخدام المبادئ المحاسبية وأثره على المعلومات المحاسبية.	3.86	0.792	موافق
07	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى كفاءة وملائمة الإفصاح في	4.10	0.560	موافق

			القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.
08	0.667	4.00	يحرص المراجع الخارجي على إظهار أي معلومات تؤثر على المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وحصيلة نشاطها.
09	0.708	3.94	يحرص المراجع الخارجي على الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي في المؤسسة محل المراجعة.
10	0.752	3.98	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي النظيف في حالة التأكد من مصداقية القوائم المالية، وبدون أي اعتبارات .
11	0.624	3.88	يجب على المراجع الخارجي ذكر الأسباب في حالة امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية.
12	0.686	3.99	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي المتحفظ أو السلبي في حالة إتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة.
	0.314	4.00	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من الجدول رقم (18.2) يمكن استخلاص ما يلي:

- إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الثالث كانت أكبر من المتوسط الفرضي ($Test = 3$) Value) وتتراوح بين (3.68-4.32) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة الرابعة " يجب على المراجع الخارجي توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى ومدى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة على عدة سنوات " بمتوسط قدره (4.32)، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للفقرة رقم ثلاثة " يجب على المراجع الخارجي الحرص على تضمين الحالات التي لم تراعي فيها المؤسسة المبادئ المحاسبية في تقرير المراجعة " بمتوسط حسابي قدره (3.68)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.560-0.851) هذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.
- وبشكل عام يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي (4.00) بانحراف معياري (0.314)، لذا فإن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير إعداد التقرير من خلال بلورة النتائج المتحصل عليها في تقريره بكل حيادية.

الفرع الرابع: النتائج المتعلقة بالمحور الرابع مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع كما يلي:

الجدول رقم (19.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الرابع

الرقم	البنود	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يتحلى المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة والتحرر من المؤثرات الغير مهنية.	4.14	0.321	موافق
02	يلتزم المراجع الخارجي بسرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وعدم كشفها لأي طرف.	4.12	0.477	موافق
03	لا يقوم المراجع الخارجي بأي عمل يشوّه سمعته وسمعة مهنة المراجعة ككل.	4.12	0.700	موافق
04	على المراجع الخارجي أن يلتزم بإعطاء معلومات عادلة وصادقة وفي التوقيت المناسب.	4.15	0.770	موافق
05	يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالنزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية.	4.24	0.495	موافق بشدة
06	يجب على المراجع الخارجي أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وان لا يسمح بتضارب المصالح	4.19	0.443	موافق
07	يجب على المراجع الخارجي عدم قبول الأتعاب الشريطية.	4.19	0.526	موافق
	المتوسط العام	4.00	0.725	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من الجدول رقم (19.2) يمكن استخلاص ما يلي:

- إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الرابع كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value=3) وتتراوح بين (4.12-4.24) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة الخامسة " يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالنزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية." بمتوسط قدره (4.24)، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للفقرة الثانية والثالثة " يلتزم المراجع الخارجي بسرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وعدم كشفها لأي طرف"، " لا يقوم المراجع الخارجي بأي عمل يشوّه سمعته وسمعة مهنة المراجعة ككل." بمتوسط حسابي قدره (4.12)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.321-0.700) هذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.
- وبشكل عام يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع يساوي (4.00) بانحراف معياري (0.725)، لذا فإن المراجع الخارجي يلتزم بقواعد وآداب السلوك المهني من خلال التحلي بالأمانة والاستقامة، النزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية.

الفرع الخامس: النتائج المتعلقة بالمحور الخامس الإجراءات والاختبارات اللازمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الخامس كما يلي:

الجدول رقم(20.2): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الخامس

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يقوم المراجع الخارجي من التحقق من فواتير البيع والشراء في نهاية الفترة بكل جدية وعناية.	3.81	0.837	موافق
02	يتحقق المراجع الخارجي من مدى استيفاء شروط السداد والتحصيل وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.	3.61	0.898	موافق
03	يتحقق المراجع الخارجي من أن عمليات البيع حقيقية وليست وهمية.	3.68	0.827	موافق
04	يتأكد المراجع الخارجي من مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثرها على البيانات المالية.	3.81	0.757	موافق
05	يتأكد المراجع الخارجي من حساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات والطريقة المعمول بها.	4.20	0.636	موافق
06	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى توفر شروط الإدراج ورسملة المصاريف التشغيلية.	3.85	0.744	موافق
07	يقوم المراجع الخارجي بفحص كشوفات الذمم المدينة.	3.74	0.836	موافق
08	يتحقق المراجع الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وطرق تقييمه وسياسة تسعيده.	3.76	0.830	موافق
09	يجب تقييم أثر الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم واستبعاد أثره من قائمة الدخل.	4.00	0.550	موافق
10	يتحقق المراجع الخارجي من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.	3.68	0.649	موافق
11	يتحقق المراجع الخارجي من عدم استدعاء السندات قبل موعد استحقاقها دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية، وأثر ذلك على النسب المالية.	3.82	0.770	موافق
12	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	3.58	0.727	موافق
13	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران حسابات المدينين ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة	3.71	0.701	موافق

التشغيلية.			
14	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران ديون الموردين ومقارنته بمشتریات الفترة مع مدفوعات للموردين	3.64	0.704 موافق
15	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران الأصول الثابتة ومقارنته باستثمارات الفترة والنفقات المرصدة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل.	3.71	0.701 موافق
16	يقوم المراجع الخارجي بمقارنة صافي الربح مع صافي تدفقات الخزينة وتحديد طبيعة الأنشطة المؤثرة في ذلك (من الأنشطة التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية)	3.95	0.458 موافق
	المتوسط العام	3.78	0.370 موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

من الجدول رقم (20.2) يمكن استخلاص ما يلي:

- إن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص المحور الخامس كانت أكبر من المتوسط الفرضي (Test Value=3) وتتراوح بين (3.58-4.20) حيث بلغ أعلى متوسط حسابي للفقرة الخامسة " يتأكد المراجع الخارجي من حساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات والطريقة المعمول بها" بمتوسط قدره (4.20)، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي للفقرة الثانية عشر " يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية." بمتوسط حسابي قدره (3.58)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.458-0.898) هذه القيمة تشير إلى تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة.

- وبشكل عام يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس يساوي (3.78) بانحراف معياري (0.370)، لذا فإن المراجع الخارجي يلتزم بالإجراءات والاختبارات اللازمة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي)

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

يتناول هذا الجزء اختبار فرضيات الدراسة، من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي تم صياغتها على أساس مشكلة الدراسة وأسئلتها، وذلك كما يلي:

الفرع الأول: اختبار التحقق من التوزيع الطبيعي (كولمجروف-سمرنوف)

تم إيجاد نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كما يلي:

الجدول رقم (21.2): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	المحاور	قيمة Z	مستوى الدلالة
01	مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية	0.756	0.000
02	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	0.952	0.000
03	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	0.652	0.000
04	مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني	0.862	0.000
05	كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.785	0.000

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS

يوضح الجدول رقم (21.2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي والذي يبين أن قيمة Z اصغر من قيمة Z الجدولية (1.96) عند مستوى دلالة (0.01)، وبذلك يمكن القول أن هذا التوزيع يخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضية الأولى

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الأولى، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (21.2) أن قيمة (T) تساوي (6.929) وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.01)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.573)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية) والمتغير التابع (كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوي (0.01)، وهو دال إحصائياً على وجود علاقة طردية تبين انه كلما زاد التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية كلما استطاع المراجع الخارجي مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تشير قيمة (F) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (47.972) عند مستوى معنوي (0.01) وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R²) (0.329) وهذا يدل على أن المتغير المستقلة يفسر ما نسبته (32.9%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع،

الجدول رقم (22.2): نتائج اختبار الفرضية الأولى

متغير الدراسة	T	R	F	sig	R ²
	المحسوبة		المحسوبة		
الفرضية الأولى	6.929	0.573	47.972	.000	0.329

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم 4.3.2)

ويمكن صياغة العلاقة التالية للنموذج:

$$Y = b_0 + b_1 X_1$$

حيث أن:

-Y: المتغير التابع (كشف أساليب المحاسبة الإبداعية)

-X₁: المتغير المستقل الأول (التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية)

-b₁: قيمة ميل المتغير المستقل الأول

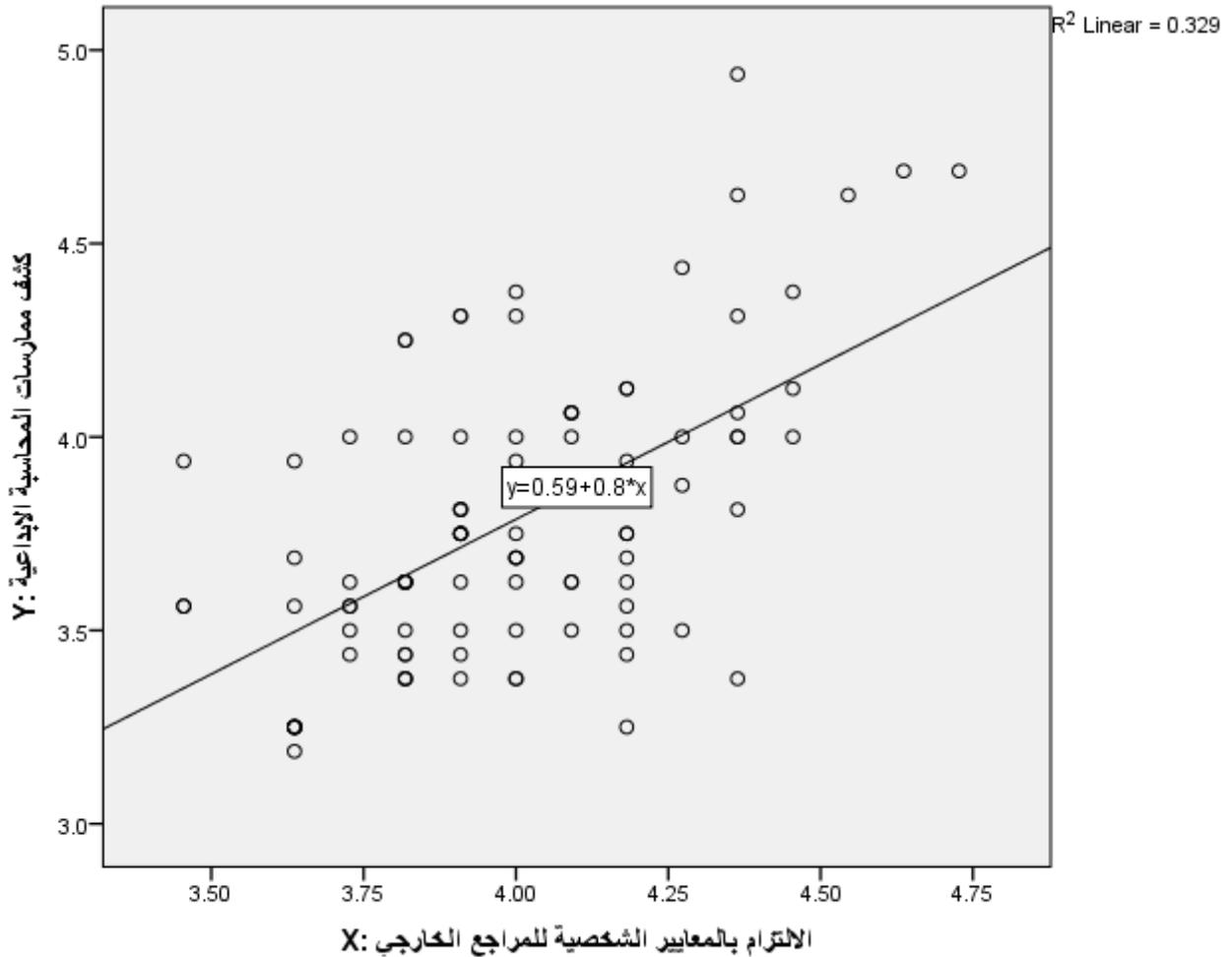
-b₀: قيمة الثابت (const)

أي:

$$Y=0.59+0.8X_1$$

بتفسير النموذج السابق يتضح أن قيمة الميل كانت موجبة (b₁=0.8)، مما يعني وجود علاقة طردية بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تفسير ذلك بأن تمتع المراجع الخارجي بالتأهيل العلمي والخبرة المهنية، وحرصهم على الاستقلال سواء عند إعداد برنامج المراجعة أو القيام بعملية الفحص أو التقرير عن نتائج الفحص، والعناية المهنية اللازمة عند مراجعة القوائم المالية، كإزالة أي شكوك أو استفسارات تؤثر على رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، كلها عوامل تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الشكل رقم (6.2): التمثيل البياني لنموذج الفرضية الأولى



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

والرسم البياني يؤكد ما تم التطرق إليه سابقا أي وجود علاقة طردية خطية بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: تحليل نتائج الفرضية الثانية

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثانية، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (22.2) أن قيمة (T) تساوي (8.266) وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.01)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.641)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني) والمتغير التابع (كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوي (0.01)، وهو دال إحصائيا على وجود علاقة طردية تبين انه كلما زاد التزام المراجع الخارجي بمعايير

العمل الميداني كلما استطاع المراجع الخارجي مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تشير قيمة (F) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (68.323) عند مستوى معنوي (0.01) وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R^2) (0.411) وهذا يدل على أن المتغير المستقلة يفسر ما نسبته (41.1%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع،

الجدول رقم (23.2): نتائج اختبار الفرضية الثانية

متغير الدراسة	T المحسوبة	R	F المحسوبة	sig	R^2
الفرضية الثانية	8.266	0.641	68.323	.000	0.411

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم 4.3.2)

ويمكن صياغة العلاقة التالية للنموذج:

$$Y = b_0 + b_1 X_1$$

حيث أن:

- Y: المتغير التابع (كشف أساليب المحاسبة الإبداعية)

- X_1 : المتغير المستقل الثاني (التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني)

- b_1 : قيمة ميل المتغير المستقل الثاني

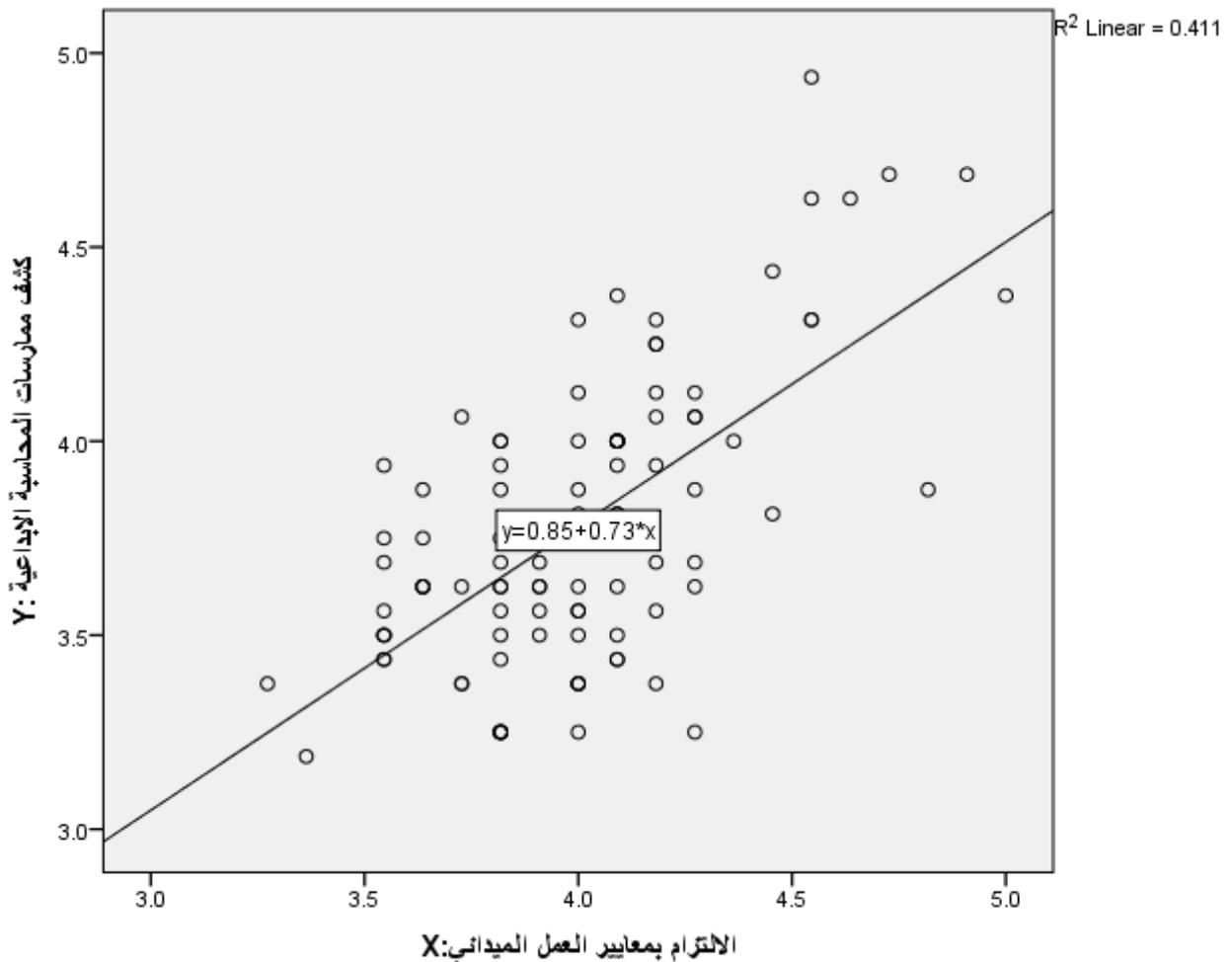
- b_0 : قيمة الثابت (const)

أي:

$$Y = 0.85 + 0.73 X_1$$

بتفسير النموذج السابق يتضح أن قيمة الميل كانت موجبة ($b_1 = 0.73$)، مما يعني وجود علاقة طردية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تفسير ذلك بان كفاية التخطيط والإشراف على المساعدين، وحرص المراجع الخارجي على دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي بالمؤسسة، وجمع أدلة الإثبات الكافية، كلها عوامل تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الشكل رقم (7.2): التمثيل البياني لنموذج الفرضية الثانية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

والرسم البياني يؤكد ما تم التطرق إليه سابقاً أي وجود علاقة طردية خطية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الرابع: تحليل نتائج الفرضية الثالثة

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الثالثة، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (23.2) أن قيمة (T) تساوي (8.35) وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.01)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.645)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير) والمتغير التابع (كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوي (0.01)، وهو دال إحصائياً على وجود علاقة طردية تبين انه كلما زاد التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

كلما استطاع المراجع الخارجي مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تشير قيمة (F) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (69.725) عند مستوى معنوي (0.01) وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R^2) (0.416) وهذا يدل على أن المتغير المستقلة تفسر ما نسبته (41.6%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع.

الجدول رقم (24.2): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

متغير الدراسة	T المحسوبة	R	F المحسوبة	sig	R^2
الفرضية الثالثة	8.35	0.645	69.725	.000	0.416

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم 4.3.2)

ويمكن صياغة العلاقة التالية للنموذج:

$$Y = b_0 + b_1 X_1$$

حيث أن:

- Y: المتغير التابع (كشف المحاسبة الإبداعية)

- X_1 : المتغير المستقل الثالث (التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير)

- b_1 : قيمة ميل المتغير المستقل الثالث

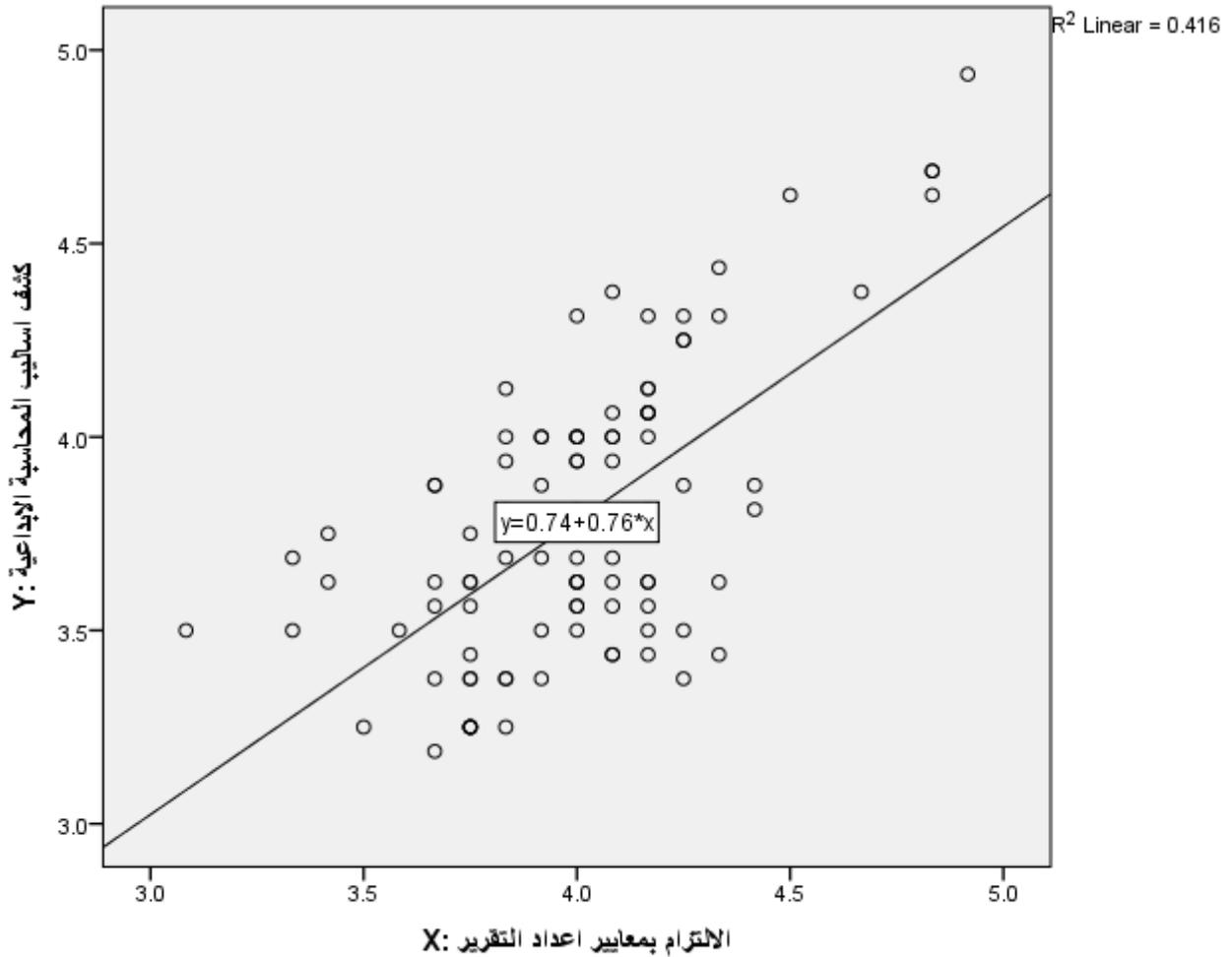
- b_0 : قيمة الثابت (const)

أي:

$$Y = 0.74 + 0.76 X_1$$

بتفسير النموذج السابق يتضح أن قيمة الميل كانت موجبة ($b_1 = 0.76$)، مما يعني وجود علاقة طردية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تفسير ذلك بان حرص المراجع الخارجي على التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية، وبتقييم أثر تغيير الطرق المحاسبية على قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر السنوات، والتزامهم بإبداء الرأي المتحفظ في حالة إتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة، كلها عوامل تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الشكل رقم (8.2): التمثيل البياني لنموذج الفرضية الثالثة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

والرسم البياني يؤكد ما تم التطرق إليه سابقا أي وجود علاقة طردية خطية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الخامس: تحليل نتائج الفرضية الرابعة

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم استخدام اختبار الأنحدار البسيط لاختبار الفرضية الرابعة، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (24.2) أن قيمة (T) تساوي (5.206) وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.01)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.465)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني) والمتغير التابع (كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوي (0.01)، وهو دال إحصائيا على وجود علاقة طردية تبين أنه كلما زاد التزام المراجع

الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني كلما استطاع المراجع الخارجي مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تشير قيمة (F) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (27.101) عند مستوى معنوي (0.01) وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R^2) (0.217) وهذا يدل على أن المتغير المستقل يفسر ما نسبته (21.7%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع،

الجدول رقم (25.2): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

متغير الدراسة	T المحسوبة	R	F المحسوبة	sig	R^2
الفرضية الرابعة	5.206	0.465	27.101	.000	0.217

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم 4.3.2)

ويمكن صياغة العلاقة التالية للنموذج:

$$Y = b_0 + b_1 X_1$$

حيث أن:

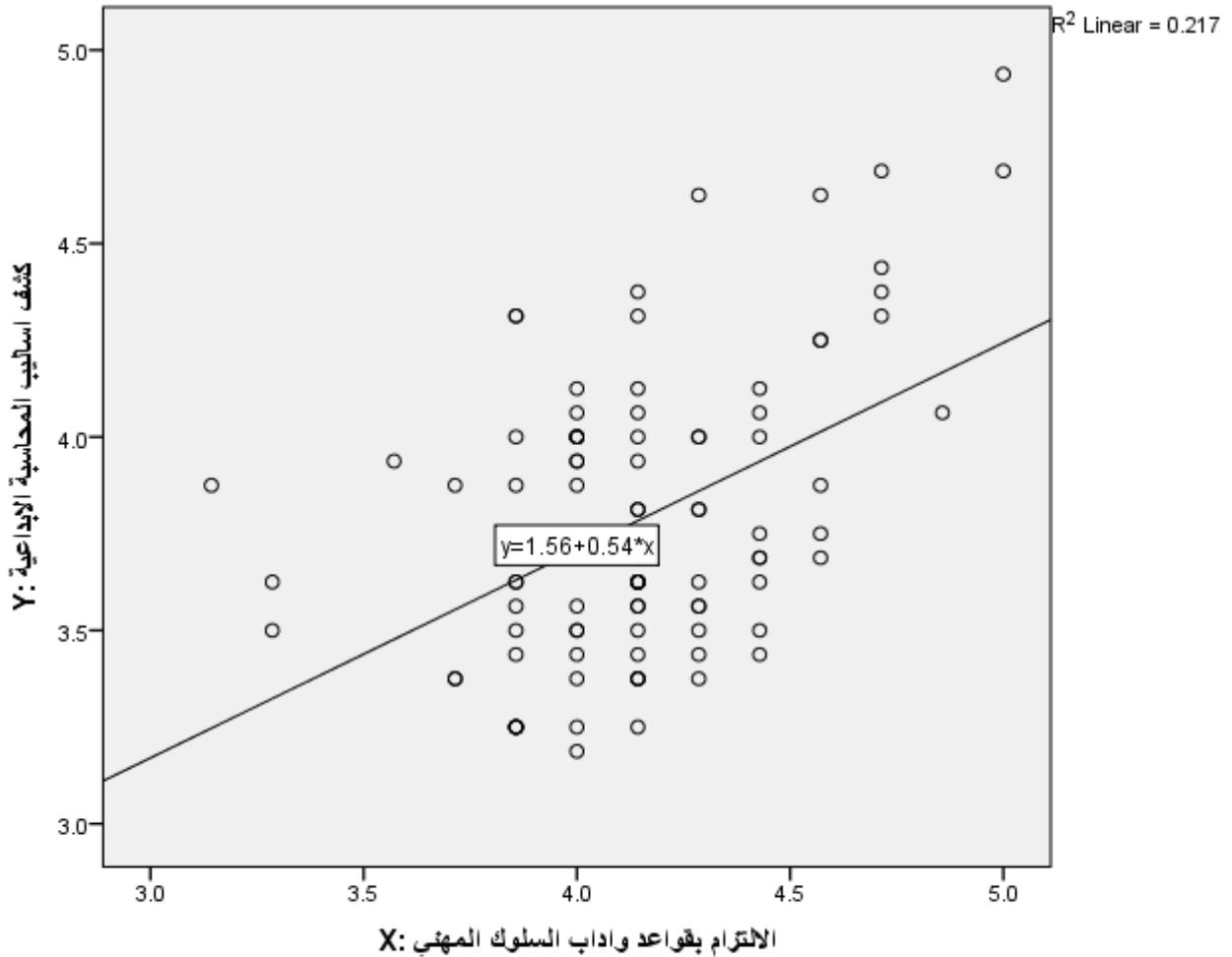
- Y: المتغير التابع (كشف أساليب المحاسبة الإبداعية)
- X_1 : المتغير المستقل الرابع (التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني)
- b_1 : قيمة ميل المتغير المستقل الرابع
- b_0 : قيمة الثابت (const)

أي:

$$Y = 1.56 + 0.54 X_1$$

بتفسير النموذج السابق يتضح أن قيمة الميل كانت موجبة ($b_1 = 0.54$)، مما يعني وجود علاقة طردية بين التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تفسير ذلك بان تمتع المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة والالتزام بالنزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية، وحرصه على عدم القيام بأي عمل يشوّه سمعته وسمعة مهنة المراجعة، كلها عوامل تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الشكل رقم (9.2): التمثيل البياني لنموذج الفرضية الرابعة



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

والرسم البياني يؤكد ما تم التطرق إليه سابقا أي وجود علاقة طردية خطية بين التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع السادس: تحليل نتائج الفرضية الرئيسية

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم استخدام اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضية الرئيسية، ويلاحظ من نتائج الجدول رقم (25.2) أن قيمة (T) تساوي (12.126) وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى دلالة إحصائية (0.01)، وفيما يتعلق بمعامل الارتباط فقد بلغت قيمة (R) (0.775)، وهذا يدل على قوة العلاقة بين المتغير المستقل (الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي) والمتغير التابع (كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) عند مستوى معنوي (0.01)، وهو دال إحصائيا على وجود علاقة طردية تبين انه كلما زاد التزام المراجع الخارجي بالالتزامات المهنية كلما استطاع المراجع الخارجي مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتوضع نتائج تحليل الانحدار تأثير أبعاد

الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تشير قيمة (F) إلى معنوية النموذج حيث بلغت (147.045) عند مستوى معنوي (0.01) وقد بلغ معامل التحديد لنموذج الانحدار (R^2) (0.60) وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (60%) من التأثير الذي يطرأ على المتغير التابع،

الجدول رقم (26.2): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

متغير الدراسة	T	R	F	sig	R^2
الفرضية الرئيسية	12.126	0.775	147.045	.000	0.60

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج SPSS (انظر الملحق رقم 4.3.2)

ويمكن صياغة العلاقة التالية للنموذج:

$$Y = b_0 + b_1 X_1$$

حيث أن:

- Y: المتغير التابع (كشف أساليب المحاسبة الإبداعية)

- X_1 : المتغير المستقل (الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي)

- b_1 : قيمة ميل المتغير المستقل

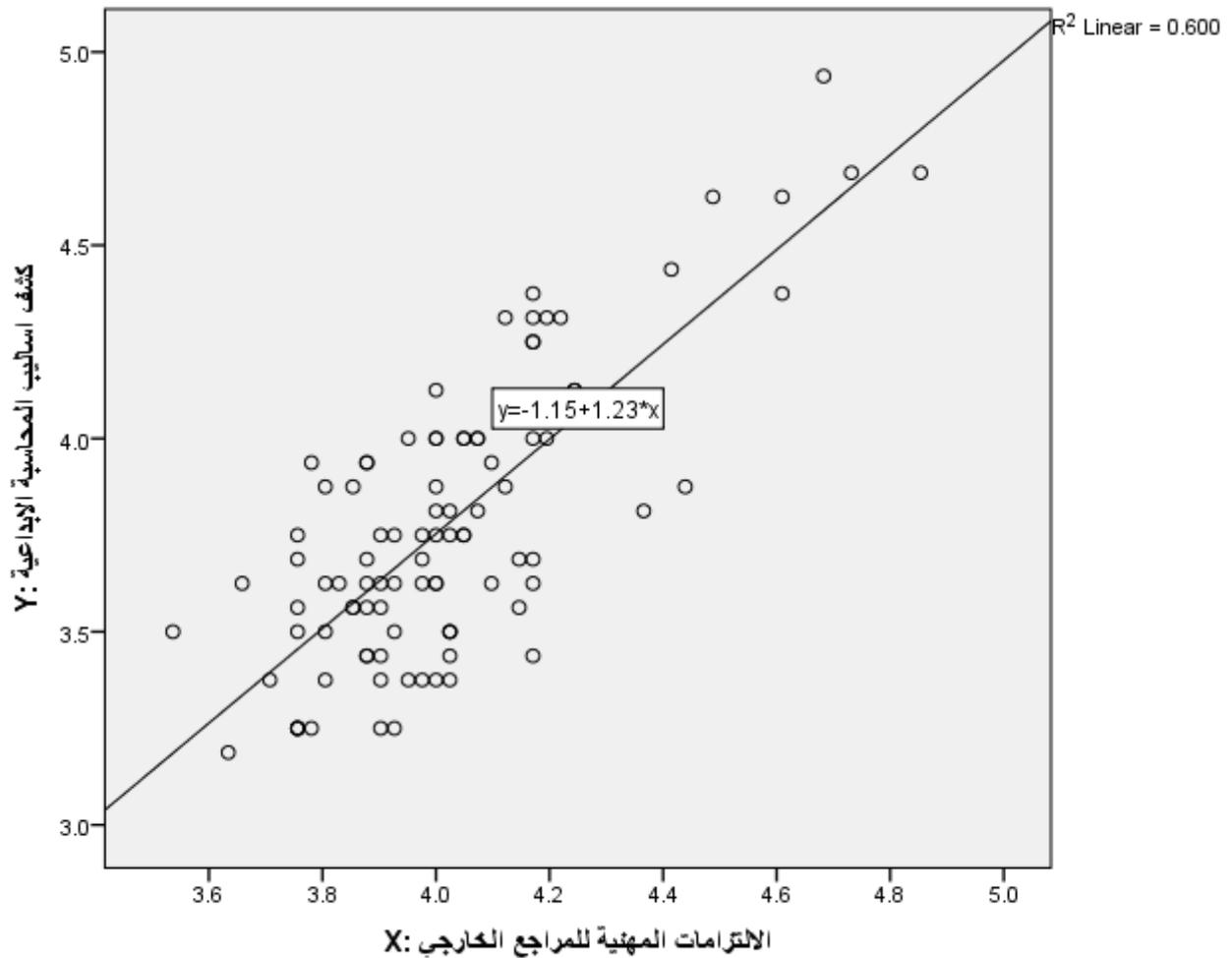
- b_0 : قيمة الثابت (const)

أي:

$$Y = -1.15 + 1.23 X_1$$

بتفسير النموذج السابق يتضح أن قيمة الميل كانت موجبة ($b_1 = 1.23$)، مما يعني وجود علاقة طردية بين الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تفسير ذلك بان حرص المراجع الخارجي على أداء مهنة المراجعة بمستوى أداء عالي من خلال الالتزام بمعايير العامة للمراجعة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير والالتزام بقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة، كلها التزامات تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الشكل رقم (10.2): التمثيل البياني لنموذج الفرضية الرئيسية



المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات spss

والرسم البياني يؤكد ما تم التطرق إليه سابقا أي وجود علاقة طردية خطية بين الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

يهدف الفصل الثاني إلى معالجة إشكالية اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي (المعايير الشخصية للمراجع، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير، آداب وسلوك مهنة المراجعة) في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

تبين من خلال استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS23) لتحليل الارتباط وتحليل الانحدار، إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ما بين الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي (المعايير الشخصية للمراجع، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير، آداب وسلوك مهنة المراجعة) وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وهي علاقة طردية موجبة، وهذا يدل على انه كلما زادت الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي (المعايير الشخصية للمراجع، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير، آداب وسلوك مهنة المراجعة) أثناء مراجعة القوائم المالية كلما ساعده ذلك على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من قبل المؤسسة والحد منها.

خاتمة

خاتمة:

من خلال دراسة موضوع اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، أجاب البحث على الإشكالية المتمثلة في: ما أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ من خلال الدراسة الميدانية، حيث تم دراسة العلاقة الموجودة بين الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي والتي تم حصرها في (المعايير الشخصية للمراجع الخارجي، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير، وقواعد وآداب السلوك المهني)، وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بهدف الوصول إلى ما إذا كان للالتزامات المهنية للمراجع الخارجي اثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولاً- اختبار الفرضيات:

1. الفرضية الأولى: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ بناءً على النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية، تبين وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية ما بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي علاقة طردية موجبة وقوية فيما بينهما، حيث كلما زاد التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية، من خلال اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني، والقيام بدورات تكوينية منتظمة لتحسين وتطوير كفاءته المهنية، بالإضافة إلى تمتعه بالاستقلال والحياد، وبذل العناية المهنية اللازمة، كلما ساعده على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف القوائم المالية.
2. الفرضية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

بناءً على النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية، تبين وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية ما بين التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي علاقة طردية موجبة وقوية فيما بينهما، حيث كلما زاد التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني، من خلال كفاية التخطيط والإشراف، وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي، والحرص على الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، كلما ساعده على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف القوائم المالية.

3. الفرضية الثالثة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

بناءً على النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية، تبين وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية ما بين التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي علاقة طردية موجبة وقوية فيما بينهما، حيث كلما زاد التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير، من خلال حرصه على التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية، والإشارة

إلى كل تغيير في استخدام المبادئ المحاسبية وأثره على المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى تقييم مدى كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية، إبداء رأيه بكل حيادية، كل هذه العوامل تساعد في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف القوائم المالية.

4. **الفرضية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

بناءً على النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية، تبين وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية ما بين التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي علاقة طردية موجبة وقوية فيما بينهما، حيث كلما زاد التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني، من خلال التحلي بالأمانة والاستقامة والتحرر من المؤثرات الغير مهنية، وأن يعمل بدون تحيز لأي طرف وان لا يسمح بتضارب المصالح، كلما ساعده على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف القوائم المالية.

ثانياً- نتائج الدراسة: من خلال الدراسة وردت مجموعة من النتائج النظرية، والنتائج الميدانية نعرضها كما يلي:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية أسلوب لتجميل نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، لإظهاره على غير حقيقته بالاعتماد على الفجوات والثغرات وحالات الغموض الموجودة في المحاسبة، وهذا يتعارض مع أهداف المحاسبة؛
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية حسب الهدف منها ويعتبر من أهم الأهداف إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه؛
- إن التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العامة للمراجعة والمتمثلة في معايير الشخصية للمراجع، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير له دور فعال في التحقق من صدق القوائم المالية؛
- إن التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات السلوك المهني يؤدي إلى رفع مستوى مهنة المراجعة والحفاظة على كرامتها وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية.
- اتفق أفراد عينة الدراسة على أن الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي لها دور كبير وفعال في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها؛
- تبين الدراسة أن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير الشخصية للمراجع من خلال التزامه بالتأهيل العلمي والعملية، الاستقلال والحياد، و بذل العناية المهنية اللازمة عند مراجعة القوائم المالية؛
- تبين الدراسة أن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير العمل الميداني من خلال كفاية التخطيط والإشراف، تقييم نظام الرقابة الداخلي، وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة عند مراجعة القوائم المالية؛
- تبين الدراسة أن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير إعداد التقرير من خلال التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية، والتأكد من وجود الاتساق في تطبيق هذه المبادئ، وتقييم مدى كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، بالإضافة إلى إبداء رأيه في التقرير بكل حيادية؛

- تبيين الدراسة أن المراجع الخارجي يلتزم بقواعد وآداب السلوك المهني من خلال تمتعه بالنزاهة والأمانة، والاستقامة، وإعطاء معلومات عادلة وصادقة عند مراجعة القوائم المالية؛
- تبيين الدراسة أن المراجع الخارجي يلتزم بالإجراءات والاختبارات اللازمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة المركز المالي)؛
- من أكثر فقرات أداة الدراسة موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة هي الفقرة التي تشير إلى انه يجب على المراجع الخارجي اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب؛
- من اقل فقرات أداة الدراسة موافقة من طرف أفراد عينة الدراسة هي الفقرة التي تشير إلى أن المراجع الخارجي يقوم بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛
- وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛
- وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛
- وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب سلوك المهنة وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة؛
- تبيين الدراسة الميدانية أن الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي لها اثر في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ولكن توجد فروقات بسيطة لهذا التأثير من التزام مهني لأخر، يأتي في مقدمتها الالتزام بمعايير إعداد التقرير، يليها الالتزام بمعايير العمل الميداني، ثم الالتزام بالمعايير الشخصية للمراجع، ثم الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.

ثالثا- اقتراحات الدراسة:

من خلال ما تم استعراضه في دراسة نقترح جملة من الاقتراحات:

- على مراجع الحسابات الخارجي السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية ومعرفة إجراءات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية حتى يكون هذا الإجراء متبوعا بإجراء مضاد لمواجهة إجراءات المحاسبة الإبداعية؛
- يجب حث المراجع الخارجي بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تقديم دورات تكوينية للمراجعين الخارجيين والمحاسبين في مجال كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها مما يعود بالإيجاب على المهنة؛
- الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الإدارة، وهذا يعني أنه إذا ما اختارت أي مؤسسة سياسة محاسبية تناسبها فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها خلال الدورات اللاحقة، والتغير فقط في حالة الضرورة بشرط بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن هذا التغيير؛
- يجب إلزام المحاسب والإدارة بالتقيد بقواعد وآداب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية؛
- تشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق منافع شخصية؛
- إنشاء محاكم متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية، وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة بالإضافة إلى وجوب متابعة المؤسسات التي تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية واتخاذ الإجراءات المناسبة لها.

رابعا- أفاق الدراسة:

لقد اقتصرنا دراستنا على اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن توسيع الدراسة لانباز العديد من البحوث نذكر منها:

1. اثر معايير المحاسبة الدولية في تفعيل الرقابة على ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
2. اثر معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
3. اثر تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة مؤسسات وطنية وأجنبية من خلال دراسة مقارنة.

المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
2. احمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009.
3. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظري والتطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
4. أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005.
5. إبراهيم على ع شماوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، دون سنة نشر.
6. الخشاوي علي محمود، الدوسري، محمد ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقيق من ممارساتها ونتائجها، ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008.
7. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2006.
8. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
11. عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
12. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون تاريخ.
13. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، ط4، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
14. عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كمال سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002-2003.
15. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، ط1، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2006.
16. غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، 2006.
17. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006.
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 2007.

19. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
20. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
21. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004-2005.
22. محمد سمير الصبان، عوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، دار الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
23. محمد سمير الصبان، علي عبد الوهاب نصر، التدقيق الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.
24. محمد شوقي عطا الله، دراسات متقدمة في التدقيق، مكتب الشباب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004.
25. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
26. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني والأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل النشر والتوزيع، عمان، 2010.
27. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
28. يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظري والتطبيقي، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

II. المجلات والمؤتمرات العلمية:

29. إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 01، 2009.
30. إسماعيل مجبل دواي، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 03، 2014.
31. أسيا لعروسي، السعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية - دراسة بعض المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 6، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.
32. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، المجلد 01، العدد 16، 2014.
33. البارودي شريف محمد، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمركز المالي وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 2، العدد 01، 2002.
34. الهادي ادم محمد إبراهيم وآخرون، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 1، جامعة إفريقيا العالمية، العراق، 2017.

35. بتول محمد نوري بشير، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد 36، العدد 96، 2013.
36. حسن فليح مفلح القطيشي، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.
37. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.
38. سميرة عطوي، فهيمة بديسي، الحوكمة وقاية من الفساد المالي و الإداري الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 28/27، 2012.
39. سمير كامل محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، 2008.
40. عمر إقبال توفيق، دور التخصيص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 104، جامعة الأردن، 2015.
41. ليلي احمد مرعي، تقييم مدى جودة الأرباح المحاسبية الصادرة عن الشركات المساهمة المصرية من منظور ممارسة إدارة الإنتاج، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 03، 2002، ص751، 2015.
42. ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثاره، مجلة العلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 47، بغداد 2016،
43. محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ظل إدارة الأرباح، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر، 2011.
44. محمد مطر، ليندا حسين الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث غير منشور، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
45. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة الأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد 06، 2014.
46. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، جامعة القادسية، العراق، 2015.
47. هيري أسيا وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء ظروف التأديب دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، جامعة أدرار، الجزائر، 2017.

48. وليد زكاريا صيام ، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقية والإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02، 2009.
49. اسر تاج السر محمد سند وآخرون، الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العليا، مجلد 07، العدد 27، جامعة النيلين ، 2017.
- III. أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير:**
50. اناس احمد احمد احمد، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان، 2016.
51. باحجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات محاسبية في ظل معايير المحاسبية الدولية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، كلية 2013.
52. جرار عدي منذر، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.
53. سيف الدين فوزي الهندي ، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2016.
54. صبيحة ميزان العبيدي ، دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2008.
55. عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقب الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، الجزائر، 2012.
56. علاء مصطفى احمد نفاع، اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015.
57. علاء فريد عبد الاحد بطو ، اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضريبة في العراق، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، 2006.
58. عمر شريقي ، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2013.
59. لؤي محفوظ محمد شفيق داود، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء، الاردن، 2014-2015.
60. ليندا حسين نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

61. محمد محسن عوض مقلد، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة اتجاه بدائل الاختيار المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2010.
62. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
63. نسرين الأمين قمر الدين، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014.
64. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد بيورة ، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014.

IV. القوانين والمراسيم التنفيذية:

65. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 10-01، الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخ في 2010/07/11.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

V. Livres:

66. Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, **Principles of external auditing**, TJ international padstow cornwall, Great Britain, fourth edition, 2014.
67. Eskew R.S and Jensen, D.L., **Financial Accounting** , The Mc Graw-Hill Companies, Inc. New York, 1996.
68. Griffiths, I, **Creative Accounting**, Sedgwick & Jackson, London, 1986.
69. Hand back of international stands on Auditing and quality control, IAS No200, Ethies pronouncement, 2009.
70. Jameson, M, **Practical Guide to Creative Accounting**, Kogan, London, 1988.
71. Kieso, Donald E, Weygant, Warfield, J, Jerry, **Intermediate Accounting**, John Wily & Son, 2008.
72. Reda KHEL ASSI, **L'audit interne-audit opérationnel**, HOUMA, Alger, 2005

VI. Revues, Articles:

73. Abeer Ihsan Samara Badir Mohammed Alwan, **Compliance Auditors the Rules of Professional Conduct based on International Accounting Standard** ,

International Journal of Humanities and Social Science , Vol 3 , Issue 3 , College of Business Administration and Finance, Philadelphia University Amman, Jordan ,2013.

74. Ahmed Yousif Adam Ismae, **The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 7 , Issue 2 , Department of Business Administration, College of Science Humanitarian & Studies, Prince Sattam Bin Abdul-Aziz University, Al-Aflaj, KSA,2017.

75. Fizza Tassadap, Qaisar Ali, **Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 5, Issue 2, Department of Business & Economics, FURC, Pakistan, 2015.

76. George D. Anderson and Robert C. Ellyson , **Restructuring Professional standards**, The Anderson report, Journal Accountancy, 2006.

77. Hasan Flayyeh Al qtaish, Abed Al Rahman Mohammad Baker & Othman Hussein Othma, **THE ETHICAL RULES OF AUDITING AND THE IMPACT OF COMPLIANCE WITH THE ETHICAL RULES ON AUDITING QUALITY**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol18, Issue3, Isra University, Jordan, IJRRAS, 2014.

78. Maria shahid, Hina Ali, **Influence of Creative Accounting on Reliability and Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices In Pakistan**, Journal of Accounting and Financial in Emerging Economies, Vol2, Issue 2, 2016.

79. Naser k, and M. Pendlebury, **A Note on The Use of Creative Accounting**, British Accounting Review, Vol 24,1992.

80. Oliver, E, Ethics, **Creativa Accounting some Empirical Evidence Accounting for Intangibles in Spain**, Finance & Ethical, No 73, 2003.

81. Smith, C.A, **Perspective on Accounting-Based Debt Covenant Violations**, The Accounting Review, Vol 68, No 02, 1992.

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستلانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



أخي المجيب.....

أختي المحببة.....

تحية احترام وتقدير

الاستبانة حول موضوع:

اثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

تم إعداد هذا الاستبانة بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي لأطروحة الدكتوراه. ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة عن الأسئلة الواردة بوضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علما بأن البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي.

مع خالص الشكر والامتنان.

القسم الأول: الأسئلة العامة

يرجى وضع علامة X على الإجابة الصحيحة.

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- العمر:

أقل من 30 سنة أكبر من 30 وأقل من 40 سنة أكبر من 40 سنة

3- المهنة الحالية:

خبير محاسبي مراجع حسابات (محافظ حسابات) محاسب معتمد مهنة أخرى أستاذ أكاديمي متخصص اذكرها

4- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سن أكثر من 10 سنوات

5- المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه أخرى

القسم الثاني: محاور الدراسة

رقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية						
التأهيل العلمي والعملية						
1	يستوجب على المراجع الخارجي اكتساب الكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم في مجال المراجعة والمحاسبة والضرائب.					
2	يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة للقيام بدورات تكوينية منتظمة لتحسين وتطوير كفاءته المهنية ومواكبة كل المستجدات في مجال المحاسبة.					
3	يجب توفر المراجع الخارجي على الخبرة المهنية والاطلاع بميشتات الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة محل المراجعة إلى جانب الإلمام بالأساليب التقنية في الإعلام الآلي والإحصاء.					
4	على المراجع الخارجي إيجاد منافذ وخطوط الاتصال مع مكاتب المراجعة والاستشارة الدولية لتبادل الخبرة والمعرفة خاصة في مجال اكتشاف التلاعب المحاسبي والاحتيايل.					
الاستقلال والحياد						
5	يرتكز مراجع الحسابات في إعداد برنامج المراجعة واختبار المجالات والأنشطة المراد فحصها على حريته التامة في ذلك ودون أملاءات.					
6	على مراجع الحسابات استغلال كامل استقلاليته في إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها عند مراجعة القوائم المالية.					
7	يجب إهمال كل الاعتبارات والحساسيات لتأكيد عدم وجود مصالح شخصية مشتركة بين المراجع الخارجي والمؤسسة محل المراجعة.					
8	يجب عدم استغلال خدمة مصلحة المؤسسة من أجل المصلحة الشخصية للمراجع الخارجي.					
بذل العناية المهنية اللازمة						
9	يستوجب على المراجع الخارجي الالتزام بتحقيق الامتياز في العمل المهني والقيام بمسؤولياته بكفاءة واجتهاد.					
10	على المراجع الخارجي تشخيص واقع المؤسسة محل المراجعة جيدا للتمكن من التنبؤ					

					بالأخطار الممكن حدوثها مستقبلاً.
					11 يجب على المراجع الخارجي إزالة أي شكوك أو استفسارات تؤثر على رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.
المحور الثاني: مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني					
كفاية التخطيط والإشراف					
					1 يولي المراجع الخارجي أهمية بالغة في جمع كل المعلومات حول المؤسسة محل المراجعة قبل إعداد خطة العمل.
					2 يجب على المراجع الخارجي وضع خطة سليمة للعمل تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها والاختبارات المراد القيام بها، وخطوات المراجعة الضرورية.
					3 على المراجع الخارجي القيام بمراجعة الخطة وتعديلها حسب الضرورة التي تقتضيها المراجعة وحسب تقدم المهمة.
					4 من الأهمية بمكان حرص المراجع الخارجي على تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيههم لتحقيق أهداف المراجعة وتقييم أدائهم.
تقييم نظام الرقابة الداخلي					
					5 يستوجب على المراجع الخارجي استخدام الوسائل التقنية والأساليب الحديثة لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلي.
					6 من الأفضل على المراجع الخارجي تقييم درجة الثقة التي يوفرها نظام الرقابة الداخلي في المؤسسة محل المراجعة.
					7 فحص تقارير نظام الرقابة الداخلي من طرف المراجع الخارجي يسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
					8 يهتم المراجع الخارجي بفحص نظام الرقابة الداخلي بالشكل الذي يساعد على اكتشاف إمكانية حدوث الغش ومدى إخفائه.
أدلة الإثبات					
					9 يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادفة.
					10 يحرص المراجع الخارجي على فحص أدلة الإثبات بموضوعية وبدون تحيز.
					11 يجب على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاية وصلاحيته وملائمة أدلة الإثبات للتعبير عن الرأي في القوائم المالية.
المحور الثالث: الالتزام بمعايير إعداد التقرير					
تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها					
					1 يجب على المراجع الخارجي بلورة النتائج المتحصل عليها في تقريره بكل حيادية.
					2 يحرص المراجع الخارجي على التأكد من أن القوائم المالية تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية.
					3 يجب على المراجع الخارجي الحرص على تضمين الحالات التي لم تراعى فيها المؤسسة المبادئ المحاسبية في تقرير المراجعة.
الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية					

					4	يجب على المراجع الخارجي توضيح مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى ومدى إمكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة على عدة سنوات.
					5	يقوم المراجع الخارجي بتقييم أثر تغيير الطرق المحاسبية على قابلية القوائم المالية للمقارنة عبر السنوات.
					6	يجب على المراجع الخارجي الإشارة إلى كل تغيير في استخدام المبادئ المحاسبية وأثره على المعلومات المحاسبية.
الإفصاح الكامل						
					7	يقوم المراجع الخارجي بتقييم مدى كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.
					8	يجوز المراجع الخارجي على إظهار أي معلومات تؤثر على المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وحصيلة نشاطها.
					9	يجوز المراجع الخارجي على الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على النظام المحاسبي في المؤسسة محل المراجعة.
إبداء الرأي						
					10	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي النظيف في حالة التأكد من مصداقية القوائم المالية، وبدون أي اعتبارات .
					11	يجب على المراجع الخارجي ذكر الأسباب في حالة امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية.
					12	يلتزم المراجع الخارجي بإبداء الرأي المتحفظ أو السلبي في حالة إتباع المؤسسة لسياسات محاسبية غير مقبولة.
المحور الرابع: الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني						
					1	يتحلى المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة والتحرر من المؤثرات الغير مهنية.
					2	يلتزم المراجع الخارجي بسرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وعدم كشفها لأي طرف.
					3	لا يقوم المراجع الخارجي بأي عمل يشوّه سمعته وسمعة مهنة المراجعة ككل.
					4	على المراجع الخارجي أن يلتزم بإعطاء معلومات عادلة وصادقة وفي التوقيت المناسب.
					5	يجب على المراجع الخارجي الالتزام بالنزاهة والشفافية عند مراجعة القوائم المالية.
					6	يجب على المراجع الخارجي أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وان لا يسمح بتضارب المصالح
					7	يجب على المراجع الخارجي عدم قبول الأتعاب الشريطية.
المحور الخامس: كشف أساليب المحاسبة الإبداعية						
كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل						
					1	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من فواتير البيع والشراء في نهاية الفترة بكل جدية وعناية.
					2	يتحقق المراجع الخارجي من مدى استيفاء شروط السداد والتحصيل وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
					3	يتحقق المراجع الخارجي من أن عمليات البيع حقيقية وليست وهمية.

					4	يتأكد المراجع الخارجي من مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثرها على البيانات المالية.
					5	يتأكد المراجع الخارجي من حساب مخصصات الاهتلاك وفقا للمعدلات والطريقة المعمول بها.
					6	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى توفر شروط الإدراج ورسملة المصاريف التشغيلية.
كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي						
					7	يقوم المراجع الخارجي بفحص كشوفات الذمم المدينة.
					8	يتحقق المراجع الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون و طرق تقييمه وسياسة تسعيره.
					9	يجب تقييم أثر الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم واستبعاد أثره من قائمة الدخل.
					10	يتحقق المراجع الخارجي من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.
					11	يتحقق المراجع الخارجي من عدم استدعاء السندات قبل موعد استحقاقها دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية، واثر ذلك على النسب المالية.
كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية						
					12	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
					13	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران حسابات المدينين ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.
					14	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران ديون الموردين ومقارنته بمشتريات الفترة مع المدفوعات للموردين.
					15	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران الأصول الثابتة ومقارنته باستثمارات الفترة والنفقات المرسملة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل.
					16	يقوم المراجع الخارجي بمقارنة صافي الربح مع صافي تدفقات الخزينة وتحديد طبيعة الأنشطة المؤثرة في ذلك (من الأنشطة التشغيلية، التمويلية، الاستثمارية)

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

اسم الدكتور	المؤسسة
عادي خالدة	جامعة الوادي
بشير بن عمر	جامعة الوادي
زهواني رضا	جامعة الوادي
عوينات فريد	جامعة الوادي
كويسي محمد	جامعة الوادي

الملحق رقم (03): معامل الارتباط

معامل الارتباط بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

		المتغير التابع	المتغير المستقل 1
Pearson Correlation	المتغير التابع	1.000	.573
	المتغير المستقل 1	.573	1.000
Sig. (1-tailed)	المتغير التابع	.	.000
	المتغير المستقل 1	.000	.
N	المتغير التابع	100	100
	المتغير المستقل 1	100	100

معامل الارتباط بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير العمل الميداني وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

		المتغير التابع	المتغير المستقل 2
Pearson Correlation	المتغير التابع	1.000	.641
	المتغير المستقل 2	.641	1.000
Sig. (1-tailed)	المتغير التابع	.	.000
	المتغير المستقل 2	.000	.
N	المتغير التابع	100	100
	المتغير المستقل 2	100	100

معامل الارتباط بين التزام المراجع الخارجي بالمعايير إعداد التقرير وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

		المتغير التابع	المتغير المستقل 3
Pearson Correlation	المتغير التابع	1.000	.645
	المتغير المستقل 3	.645	1.000
Sig. (1-tailed)	المتغير التابع	.	.000
	المتغير المستقل 3	.000	.
N	المتغير التابع	100	100
	المتغير المستقل 3	100	100

معامل الارتباط بين التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

		المحور الخامس	المتغير المستقل 4
Pearson Correlation	المتغير التابع	1.000	.465
	المتغير المستقل 4	.465	1.000
Sig. (1-tailed)	المتغير التابع	.	.000
	المتغير المستقل 4	.000	.
N	المتغير التابع	100	100
	المتغير المستقل 4	100	100

معامل الارتباط بين الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

		المتغير التابع	المتغير المستقل
Pearson Correlation	المتغير التابع	1.000	.775
	المتغير المستقل	.775	1.000
Sig. (1-tailed)	المتغير التابع	.	.000
	المتغير المستقل	.000	.
N	المتغير التابع	100	100
	المتغير المستقل	100	100

الملحق رقم (04): نتائج تحليل الانحدار

نتائج المتغير الأول التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.466	1	4.466	47.972	.000 ^b
	Residual	9.123	98	.093		
	Total	13.589	99			

a. Dependent Variable: المتغير التابع

b. Predictors: (Constant), 1 المتغير المستقل

نتائج المتغير الثاني التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.582	1	5.582	68.323	.000 ^b
	Residual	8.007	98	.082		
	Total	13.589	99			

a. Dependent Variable: المتغير التابع

b. Predictors: (Constant), 2 المتغير المستقل

نتائج المتغير الثالث التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.649	1	5.649	69.725	.000 ^b
	Residual	7.940	98	.081		
	Total	13.589	99			

a. Dependent Variable: المتغير التابع

b. Predictors: (Constant), 3 المتغير المستقل

نتائج المتغير الرابع التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.944	1	2.944	27.101	.000 ^b
	Residual	10.645	98	.109		
	Total	13.589	99			

a. Dependent Variable: المتغير التابع

b. Predictors: (Constant), 4 المتغير المستقل

نتائج تحليل الانحدار للالتزام المهنية للمراجع الخارجي

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8.154	1	8.154	147.045	.000 ^b
	Residual	5.435	98	.055		
	Total	13.589	99			

a. Dependent Variable: المتغير التابع

b. Predictors: (Constant), المتغير المستقل

الملحق رقم (05): (T-test)

نتائج المتغير الأول التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.586	.463		1.267	.208
	المتغير المستقل 1	.800	.116	.573	6.926	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع

نتائج المتغير الثاني التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.853	.356		2.398	.018
	المتغير المستقل 2	.732	.089	.641	8.266	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع

نتائج المتغير الثالث التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.744	.365		2.039	.044
	المتغير المستقل 3	.760	.091	.645	8.350	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع

نتائج المتغير الرابع التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.561	.428		3.643	.000
	المتغير المستقل 4	.537	.103	.465	5.206	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع

نتائج الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.147-	.407		-2.815-	.006
	المتغير المستقل	1.225	.101	.775	12.126	.000

a. Dependent Variable: المتغير التابع



III	الإهداء
IV	شكر و عرفان
V	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الاشكال
XI	قائمة الملاحق
ب	أ-توطئة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والالتزامات المهنية للمراجع الخارجي

2	تمهيد:
3	المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
3	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
5	الفرع الثاني: أسباب ودوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية
7	الفرع الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية
8	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية
8	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج
10	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية
12	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
13	الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية
15	المطلب الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية
15	الفرع الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
16	الفرع الثاني: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة
17	الفرع الثالث: الأساليب الحديثة للكشف عن المحاسبة الإبداعية
19	المبحث الثاني: الالتزامات المهنية لمراجع الحسابات الخارجي
19	المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة
20	الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

23	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني
26	الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير
29	المطلب الثاني: القواعد العامة للمراجعة الخارجية
29	الفرع الأول: سلوك وأداب مهنة المراجعة
31	الفرع الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي
34	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
34	الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج
35	الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في الميزانية
38	الفرع الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
39	المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة
39	المطلب الأول: الدراسات العلمية الخاصة بالمحاسبية الإبداعية
45	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بالالتزامات المهنية للمراجع الخارجي
50	المطلب الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالالتزامات المهنية للمراجع الخارجي وأثرها على المحاسبة الإبداعية
55	المطلب الرابع: علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
55	الفرع الأول: خلاصة الدراسات السابقة
58	الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
59	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

60	تمهيد
61	المبحث الأول: وصف وتحليل عينة الدراسة
61	المطلب الأول: الوسائل والأساليب المستخدمة في وصف وتحليل عينة الدراسة
61	الفرع الأول: منهجية الدراسة
61	الفرع الثاني: أداة الدراسة
63	الفرع الثالث: اختيار مقياس الاستبيان
63	الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
64	الفرع الخامس: ثبات وصدق الاستبانة
71	المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

71	الفرع الأول: خصائص العينة حسب الجنس
72	الفرع الثاني: خصائص العينة حسب العمر
73	الفرع الثالث: خصائص العينة حسب المهنة
74	الفرع الرابع: خصائص العينة حسب الخبرة المهنية
75	الفرع الخامس: خصائص العينة حسب المؤهل العلمي
76	المبحث الثاني: نتائج الاستبانة وتحليلها إحصائياً
76	المطلب الأول: تحليل آراء عينة الدراسة
76	الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالمحور الأول مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية
78	الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بالمحور الثاني مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني
79	الفرع الثالث: النتائج المتعلقة بالمحور الثالث مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير
81	الفرع الرابع: النتائج المتعلقة بالمحور الرابع مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد وآداب السلوك المهني
82	الفرع الخامس: النتائج المتعلقة بالمحور الخامس الإجراءات والاختبارات اللازمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
84	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
84	الفرع الأول: اختبار التحقق من التوزيع الطبيعي (كولمجروف-سمرنوف)
84	الفرع الثاني: تحليل نتائج الفرضية الأولى
87	الفرع الثالث: تحليل نتائج الفرضية الثانية
89	الفرع الرابع: تحليل نتائج الفرضية الثالثة
91	الفرع الخامس: تحليل نتائج الفرضية الرابعة
93	الفرع السادس: تحليل نتائج الفرضية الرئيسية
95	خلاصة الفصل
96	الخاتمة
101	قائمة المراجع
108	الملاحق
119	الفهرس