



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل.م.د)

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

**متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في
القوائم المالية من خلال أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية
- دراسة ميدانية -**

إشراف الدكتور:

العبيسي علي

إعداد الطالب:

شبرو نذير

نوقشت وأجيزت بتاريخ: 2023/06/07

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
عوادي مصطفى	أستاذ	جامعة الوادي	رئيساً
العبيسي علي	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مشرفاً ومقرراً
سالمي محمد الدينوري	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحناً
مايدة محمد فيصل	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحناً
غضابنة ليليه	أستاذ	جامعة أم لبواقي	ممتحناً
يحي الشريف مني	أستاذ محاضر أ	مدرسة العليا للمحاسبة المالية قسنطينة	ممتحناً

السنة الجامعية: 2023/2022

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

﴿قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

﴿صدق الله العظيم﴾

سورة البقرة الآية "32"

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا
يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانْشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا
مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

﴿صدق الله العظيم﴾

سورة المجادلة الآية "11"

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى
عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾

﴿صدق الله العظيم﴾

سورة التوبة الآية "105"

إهداء

إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصح بالبياض إلى
الشمعة متقدة التي تنير ظلمة حياتي إلى من بوجودها اكتسبت قوة ومحبة لا حدود لها

..... أمي الحبيبة.....

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل
افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمار قد حان قطافها بعد طول انتظار

..... أبي العزيز.....

إلى من اخترتها لتكون شريكة حياتي إلى نصفي الآخر إلى رفيقة عمري ودربي التي سارت
معي نحو الحلم خطوة بخطوة.. زوجتي الغالية.....

إلى أغلى من وهبتهم حياتي إلى فلذات كبدي وبراعمي ومن ابتسامتهم بلسم لجروحي بناتي
سجى وريان وإبني محمد كريمة إلى كتاكيت البيت محمد علي، ملاك، ميرال، أدم
إلى لذة عشقي وسندي إلى من هم أقرب من روعي إلى من شاركني حضن أمي وبهم استمد
عزتي وإصراري

.....أخوتي حفظهم الله.....

إلى كل أصدقائي وكل زملائي بالدراسة الى كل من ساندني ووقف بجاني إلى كل من علمني
حرفاً وأضاء لي طريقي إلى كل طالب علم مجتهد.
وإلى كل أفراد عائلتي

نذير شبرو

شكر وعرفان

﴿بسم الله الرحمن الرحيم﴾

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

سورة النمل الآية "19"

﴿صدق الله العظيم﴾

والصلاة والسلام على رسوله الكريم الحمد لله الذي تتم بفضل الصالحات، والله الفضل والمنة الذي هدانا إلى نعمة الإسلام، وبكرمه وتوفيقه وفقنا إلى أن نقدم هذا البحث المتواضع الذي نرجو من الله أن يكون عملاً صالحاً في ميزان حسناتنا.

أما بعد لا يسعني إلا أن أقدم الشكر لخالقي ومولاي وهو القائل ﴿لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ﴾ الذي أمدني بالقوة وأعاني على الوصول إلى هذه المرحلة.... وأسأل الله العليّ القدير أن يجعل هذا الجهد خالصاً لوجهه الكريم وكذلك الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع.

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى مشرفي وأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور العباسي علي الذي لم يخل يوماً بمد يد العون والمساعدة وواكب هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأت النور، فكان نعم الأستاذ، وكذلك أستاذي الفاضل الدكتور بن خليفة بالقاسم الذي واكب هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأت النور برعايته المباركة وتوجيهاته الرشيدة.

أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الذين تكرموا بتحكم استمارة الاستبانة على ما قدموه من توجيهات سديدة وتعديلات صائبة أسهمت في جودة استمارة الاستبانة في صورتها النهائية، كما أتقدم بخالص شكري وتقديري لأسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، كما أتقدم بخالص شكري وتقديري واحترامي للسادة أعضاء لجنة المناقشة لتقبلهم قراءة الدراسة لتقويمها لرفع جودتها وإخراجها بصورتها النهائية.

أخيراً أتوجه بالشكر والتقدير والاحترام إلى كل من قدم لي مساعدة أو ساهم في تقديم النصح والإرشاد خلال فترة الدراسة، إليكم جميعاً الشكر والتقدير والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات. كما يشكر الباحث لكل من علمه ونصحه وشجعه على دراسة الدكتوراه.

نذير شبرو

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الاستهلال
	الإهداء
	شكر وعرفان
I-IV	فهرس المحتويات
VI-VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة المختصرات
X	قائمة الملاحق
أ - س	مقدمة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.	
02	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وخصائصها
10	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية
13	المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية
16	المبحث الثاني: المنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية.
16	المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية.
21	المطلب الثاني: مراحل وخطوات أداء عملية المراجعة الخارجية.
24	المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية
27	المبحث الثالث: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.
27	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروطه، صفاته ومهامه.
32	المطلب الثاني: حقوق، واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.
37	المطلب الثالث: الخصائص القانونية لمهمة محافظ الحسابات.
39	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

42	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها
45	المطلب الثاني: العوامل والمبررات المساعدة على ظهورها
49	المطلب الثالث: خصائص ودوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية
54	المبحث الثاني: أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وأثارها
54	المطلب الأول: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
59	المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.
62	المطلب الثالث: آثار إستخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
63	المبحث الثالث: التصرفات الغير قانونية حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240)
63	المطلب الأول: مفهوم المعيار الدولي رقم (ISA 240).
65	المطلب الثاني: الخطأ والغش في المعاملات المحاسبية.
67	المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الواردة في المعيار الدولي رقم 240 في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
74	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	
76	تمهيد
77	المبحث الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي
77	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية
85	المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي
90	المطلب الثالث: إجراءات وآليات المراجع الخارجي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية
93	المبحث الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية
93	المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.
96	المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
104	المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
110	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
112	تمهيد
113	المبحث الأول: منهجية إجراءات الدراسة الميدانية
113	المطلب الأول: أهداف وحدود والمنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

114	المطلب الثاني: تصميم الإستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة
119	المطلب الثالث: متغيرات ومجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع البيانات
121	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعينة
121	المطلب الأول: وصف المتغيرات الديموغرافية
127	المطلب الثاني: إختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية
138	المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج محاور الدراسة وإختبار الفرضيات
138	المطلب الأول: التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحاور
163	المطلب الثاني: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري
186	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
211	خلاصة الفصل
213	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قوائم الجداول، الأشكال

والملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الفصل الأول		
(01-01)	أنواع التدقيق الخارجي	08
الفصل الثاني		
(01 -02)	أشكال المحاسبة الإبداعية	60
الفصل الرابع		
(01-04)	أجزاء الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة	116
(02-04)	مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي	118
(03-04)	توزيع الاستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة	120
(04-04)	تصنيف أفراد العينة تبعاً للصفة.	121
(05-04)	تصنيف أفراد العينة تبعاً للدرجة العلمي.	122
(06-04)	تصنيف أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية.	124
(07-04)	تصنيف أفراد العينة تبعاً للوظيفة.	125
(08-04)	نتائج معامل ثبات وصدق الإستبيان.	128
(09-04)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الإستبيان.	130
(10-04)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الإستبيان	132
(11-04)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الإستبيان	134
(12-04)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الإستبيان	136
(13-04)	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس من الإستبيان	137
(14-04)	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الأول	138
(15-04)	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثاني	146
(16-04)	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثالث	153
(17-04)	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الرابع	157
(18-04)	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الخامس	160

164	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة المركز المالي	(19-04)
170	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة جدول حسابات النتيجة	(20-04)
146	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة تدفقات الخزينة	(21-04)
180	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة التغير في الأموال الخاصة	(22-04)
183	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية	(23-04)
186	نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الأول	(24-04)
193	نتائج اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الأولى	(25-04)
194	نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثاني	(26-04)
200	نتائج اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية	(27-04)
202	نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثالث	(28-04)
206	نتائج اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثالثة	(29-04)
207	نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الرابع	(30-04)
209	نتائج اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الرابعة	(31-04)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الفصل الأول		
(01-01)	أنواع المراجعة الخارجية	07
(02-01)	معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	20
الفصل الثاني		
(02-01)	أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية	51
(02-02)	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف الأخرى	52
الفصل الرابع		
(01-04)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للصفة	121
(02-04)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للدرجة العلمية	123
(03-04)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية	124
(04-04)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة.	126

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
FIFO	First In First Out	الوارد أولاً صادر أولاً
WA	Weighted average	متوسط التكلفة المقدرة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
NYSE	New York Stock Exchange	بورصة نيويورك
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	لمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	معايير التدقيق الدولية
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
SPSS	Statistical Package for Social Science	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعي

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان
01	استمارة الإستبيان
02	التكرارات للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
03	قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين
04	نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ
05	نتائج إختبار معامل الارتباط بيرسون
06	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الأول
07	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثاني
08	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثالث
09	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الرابع
10	التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الخامس
11	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
12	نتائج إختبار فرضيات الدراسة
13	نتائج إختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضيات

مقدمة

1- تمهيد

أن بروز عملية المراجعة الخارجية كان أمراً حتمياً بسبب إزدهار وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتشعب الأنشطة، الأمر الذي أصبح صعب على المساهمين والملاك مراقبة تسيير المؤسسة خاصة من ناحية المالية، وفي ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات وزيادة حالات الأخطاء والغش والتلاعب بأموالها.

إن تطور المراجعة الخارجية حتى وصلت إلى ما هو عليه اليوم، جاء تبعاً وتلبيةً للتطور المستمر للحياة البشرية الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعها وانفصال الملكية عن الإدارة، وقد كان ظهور المراجعة الخارجية قبل ظهور المراجعة الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع للمراجعة الخارجية، حيث للمراجعة الخارجية أهدافها، مسؤولياتها، صلاحياتها ومنهجيتها التنفيذية الخاصة المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها.

كما شهدت بيئة الأعمال المعاصرة في الفترة الأخيرة انهيارات وأزمات مالية ترتب عليها إفلاس العديد من الوحدات الاقتصادية والمؤسسات العالمية وترتب على تزايد حالات الغش الإداري وفشل منشآت الأعمال خسارة مساهمي تلك المنشآت لمعظم أو كل استثماراتهم مما أدى إلى انخفاض ثقتهم بالتقارير المالية المنشورة، ونظراً للظروف التي كانت سائدة في الفترة الأخيرة وفي عالم الأعمال وازدياد شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجود احتمالات وتضليل في القوائم المالية نتيجة للجوء الشركات إلى إخفاء الأداء الفعلي وتحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها مستغلة التنوع باستخدام البدائل والسياسات المحاسبية والتي تتم ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

وقد خلفت ممارسات المحاسبة الإبداعية العديد من الآثار السلبية، إذ تسببت في انهيارات كبيرة في الشركات العالمية وأدت إلى زرع الشكوك في أوساط المستثمرين الذين فقدوا ثقتهم في مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ومن هنا جاءت المراجعة الخارجية كأحد أهم البدائل المقترحة لمكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية، ذلك لكونها تعد من بين أهم الوظائف خارج الشركة والتي تسمح برصد مواطن الخلل وكشف الانحرافات وتقييم أداء الوظائف المختلفة، فالمراجعة الخارجية إذاً يمكنها التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم أداء وظيفة المحاسبة ومدى التزام المحاسبين عند إعداد القوائم المالية بالمعايير الدولية والقوانين والتشريعات.

بالرجوع إلى الواقع في الجزائر وبعد الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، والذي يمثل حدث محاسبي إستثنائي يشمل تغيراً جوهرياً في السياسات المحاسبية للمؤسسات، تبرز إمكانية ممارسة المؤسسات الجزائرية

لأساليب المحاسبة الإبداعية خاصة في ظل عدم الوضوح والتحديد في القواعد المحاسبية، وباستغلال المرونة المحاسبية في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً لظروف واحتياجات المؤسسات التي تتغير حسب الزمان والنشاط، وإن لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه المؤسسات، فحرية الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية يخضع في الواقع للعديد من المؤثرات نتيجة تعدد وتضارب مصالح الأطراف ذات العلاقة، فالمرونة المحاسبية يتم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف الإدارة وبشكل يخدم مصالحها الذاتية وبما يحقق أهدافها ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، من هنا أصبحت الحاجة الملحة إلى الكشف عن تلك الإجراءات والتحقق من صدق وعدالة الأرقام الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، ومن بين الإجراءات التي يمكن الاعتماد عليها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، هي الزيادة من فاعلية مهنة المراجعة الخارجية من خلال زيادة قدرة المراجع الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى تبين وتكريس مبادئ المراجعة الخارجية كنظام متكامل للرقابة على أعمال الإدارة، كما ينبغي أيضاً الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية .

2- إشكالية الدراسة وأسئلتها:

تتمثل مشكلة الدراسة في البحث عن إجابة للتساؤل التالي:

"ماهي دور إجراءات المراجعة الخارجية في إكتشاف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

وأثرها على القوائم المالية ؟"

من خلال التساؤل السابق يمكن طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتمثل في الآتي:

- ماهو دور أساليب المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية؟
- ماهو دور أساليب المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة؟
- ماهو دور أساليب المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة؟
- ماهو دور أساليب المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة؟

3- فرضيات الدراسة:

للإجابة على هذه التساؤلات يمكن أن نطرح الفرضيات الآتي:

3-1- الفرضية الأولى:

توجد آثار ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية.

3-2- الفرضية الثانية:

توجد آثار ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة.

3-3- الفرضية الثالثة:

توجد آثار ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة.

3-4- الفرضية الرابعة:

توجد آثار ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة.

4- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقييم وإبراز مدى استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية فيما يلي:

- التعرف على مفاهيم المراجعة الخارجية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- بيان دور أساليب المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- معرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية المقدمة؛
- الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- توضيح دور إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على دور أساليب المراجعة الخارجية في زيادة موثوقية التقارير المالية؛
- التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، وأثرها على القوائم المالية في الشركات المدرجة في الجزائر؛

- معرفة مساهمة عمليات التحري والتقييم التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي في مواجهة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على التوجيهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية.

5- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في جزئين الجزء الأول العلمي ويكمن في أن موضوع المحاسبة الإبداعية يعتبر من المواضيع المهمة والحديثة التي برزت في الآونة الأخيرة في الأدبيات والبحوث المحاسبية وفي الساحة الاقتصادية على نطاق الدولي، ولما لها من تأثير واضح على الوضع المالي للشركات كما تكسب هذه الدراسة أهمية كبيرة في تزايد اهتمام المحاسبين والممارسين في المنظمات المهنية والتنظيمية سواء في الدول النامية أو المتقدمة بدراسة مجالات المراجعة الخارجية لما لها من دور في تحسين جودة ومصداقية التقارير المالية، كما أن هذه الدراسة تكتسب أهمية كبيرة من كونها يتناول موضوع يمس أساسا عمق المشاكل المرتبطة بالممارسات المحاسبة الإبداعية، والوقوف على طبيعة العوامل المتغيرة في للمراجعة الخارجية في بيئة العمل الجزائرية، والتحديات التي تواجهها الشركات الجزائرية في تحقيق الإفصاح المحاسبي وتوفير معلومات محاسبية ذات نوعية وجودة تستجيب لمتطلبات المراجعة الخارجية، وأن هذه الدراسة تستمد أهميتها العلمية من كونها تتطرق إلى مجالا خصبا حيث أن الكتابات في موضوع المراجعة الخارجية وعلاقتها بتقليل مخاطر المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة التقارير المالية بحاجة إلى المزيد من الدراسة والتحليل، وكذلك الخروج بتوصيات واقتراحات لعلها تسهم في خدمة الباحثين والعملية البحثية، وكذلك المختصين في هذا المجال.

أما الجزء الثاني فيتمثل في الجزء العملي وتكمن في أن الدراسة تساعد العديد من الفئات في معرفة مدى استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الكشف عنها ، كذلك يمكن أن تساعد هذه الدراسة في تقليل من انتشار الغش والفساد المالي في الشركات، وتخفيض معدل الجرائم المالية، فالتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتزام الإدارة بمتطلبات المراجعة الخارجية يزيد في جودة وموثوقية التقارير المالية ، وكذلك يترتب عليه ارتفاع مصداقية المعلومات المحاسبية ويعمل على حماية الشركات من الزوال، ويساعد المستثمرين على التوجيه الأمثل لإستثماراتهم نحو الشركات الأكثر كفاءة وفعالية، كذلك يمكن أن تساعد في طمأنة مستخدمي القوائم المالية حول عدم وجود غش أو تضليل في القوائم المالية مما يزيد الثقة فيها، كما تساعد أفراد المجتمع المهتمين بمجال المحاسبة، المراجعة والجباية في فهم لمصطلح المحاسبة الإبداعية والمفاهيم المرتبطة بها، كما تساعد في التأكيد من أهمية التوافق للوصول إلى إجراءات المراجعة الخارجية في الشركات للتقليل من ممارسات

المحاسبة الإبداعية، كما تخدم هذه الدراسة عدة أطراف كالمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين مما ينعكس إيجابيا على البيئة الاقتصادية الجزائرية بجوانبها المختلفة.

6- أسباب اختيار الموضوع:

كان إختيارنا لهذا الموضوع مجموعة من الأسباب، والمتمثلة في:

6-1- الأسباب الموضوعية:

- الرغبة في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- الرغبة في معرفة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، ومدى تأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية؛
- الرغبة في معرفة دور كل من المراجعة الخارجية وأخلاقيات مهنة المراجعة في التقليل من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

6-2- الأسباب الذاتية:

- إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول العلاقة بين المراجعة الخارجية والمحاسبة الإبداعية؛
- يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة، التي تستدعي البحث نظرا لقلة الدراسات الأكاديمية حولها؛
- الرغبة الذاتية والميول الشخصي لدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية؛
- محاولة ربط الطبيعة النظرية للموضوع بالممارسات الميدانية في الجزائر.

7- الدراسات السابقة:

مبدئيا تم جمع ومسح مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع للاستفادة منها في ضبط إشكالية الموضوع والتساؤلات الفرعية وكذا الفرضيات، والاعتماد عليها في موضوع البحث، ودراسة الجوانب التي لم يتم التطرق إليها في الدراسات السابقة، وذلك من خلال التطرق إليها ومحاولة معالجتها قدر الإمكان، وتمثلت الدراسات السابقة التالية:

7-1- دراسة الباحثة فداوي أمينة (2013-2014).

دراسة مقدمة بعنوان دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم المالية تخصص مالية محاسبة

وتمثلت أهمية الدراسة في أهمية وخطورة التلاعب المحاسبي في البيانات المالية عن طريق المحاسبة الإبداعية، وكذا تواطؤ بعض مراجعي الحسابات مع إدارة بعض الشركات لتحقيق دوافعها الخاصة على حساب مصلحة

ملاكها، وعدم فعالية نظام حوكمتها في التصدي لمثل هذه الممارسات كما تتجلى أهمية هذه الدراسة في تزامن معالجتها مع تبني المشرع الجزائري للنظام المحاسبي المالي الجديد المقتبس من النظام المحاسبي الفرنسي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مما أدل إلى ضرورة الاهتمام بما يمكن أن تواجهه الجزائر من صعوبات في ظل تبني هذا النظام، كذلك لأنها اقتبست هذا النظام المحاسبي من النظام المحاسبي الفرنسي دون أن تأخذ بعين الاعتبار مدى ملاءمته أو عدم ملاءمته لبيئة الأعمال الجزائرية، كما لم تضع في إعتبارها إمكانية تفاقم التلاعب المحاسبي من خلال المحاسبة الإبداعية والتي يصعب كشفها و معاقبة ممارستها في ظل تبني هذا النظام، ولما تضع في إعتبارها أيضا مدى قدرة أوعدم قدرة ركائز وآليات حوكمة الشركات في الجزائر على التصدي لمثل تلك الممارسات التي يمكن أن تستخدم لأغراض التهرب الضريبي نخب المال العام.

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في شكل التلاعب المحاسبي ألا وهو المحاسبة الإبداعية والدراسة الحالية ستتطرق في أحد عناصر الدراسة إلى دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر آلية من آليات الحد منها.

أما الاختلاف فيتجلى في اقتصار الدراسة السابقة على دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والذي يعتبر أحد أساليب الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث أنها لم تتطرق إلى جميع أساليب الحد من المحاسبة الإبداعية، والتي ستتطرق إليه بشيء من التفصيل من خلال دراستنا.

7-2- دراسة الباحث علاء مصطفى أحمد نفاع (2015).

دراسة مقدمة بعنوان أثر إلزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة عمادة البحث العلمي والدراسات العليا جامعة جرش.

وتمثلت أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على خطورة المحاسبة الإبداعية ولما لها من أثر بالغ على الخصائص النوعية للمعلومات المالية وأهداف التقارير المالية بشكل عام وعلى مستخدمي هذه البيانات، وأثرها الذي لا يمكن إنكاره بشكل خاص على أعمال التدقيق والمدقق الفاحص لهذه البيانات، حيث تقيم هذه الدراسة أثر إلزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتخدم هذه الدراسة من خلال نتائجها وتوصياتها جهات متعددة مثل المهنيين الممارسين لمهن المالية والمحاسبة، المدققين والجهات المنظمة لمهنة التدقيق.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في معالجة نفس المتغير وهو المحاسبة الإبداعية وكذلك أساليبه وأسبابه ودوافعه على القوائم المالية.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة عاجلت المحاسبة الإبداعية بالإجراءات التحليلية والمتمثلة في التحليل المالي والنسب المثوية أما الدراسة الحالية فإنها تعالجه من خلال المراجعة الخارجية وكذلك يتمثل الاختلاف في البيئة المدروسة فيها كلا الدراستين فالأول في الأردن والحالية ستكون في الجزائر.

3-7- دراسة الباحث سيف الدين فوزي الهندي (2016).

دراسة مقدمة بعنوان مدى إستخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف

ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة.

وتمثلت أهمية الدراسة كونها تسلط الضوء على تفعيل إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة محاور والمتمثلة في قائمة الدخل وفي قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية في المؤسسات والشركات الربحية وغير الربحية العامة في قطاع غزة وأثرها الذي لا يمكن إنكاره.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في معالجة نفس المتغير وهو أسبابه ودوافعه المحاسبة الإبداعية وكذلك أساليبه على القوائم المالية.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة عاجلت المحاسبة الإبداعية بالإجراءات التحليلية والمتمثلة في التحليل المالي والنسب المثوية أما الدراسة الحالية فإنها تعالجه من خلال المراجعة الخارجية وكذلك يتمثل الاختلاف في البيئة المدروسة فيها كلا الدراستين فالأول في قطاع غزة في فلسطين والحالية ستكون في الجزائر.

4-7- دراسة الباحث بشير صالح محمد الخير (2017).

دراسة مقدمة بعنوان دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية

على عينة من مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، تمثل أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.

هدفت الدراسة إلى معرفة مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، وإختبار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار، تكمن أهمية الدراسة في بيان العلاقة بين محددات جودة المراجعة

الخارجية وتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية بما يساعد إدارة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية في ترشيد قراراتها الاستثمارية.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في دراسة المراجعة الخارجية أما الاختلاف فيتمثل البيئة المدروسة فيها كلا الدراستين فالأول في السودان والحالية ستكون في الجزائر وكذلك تمثل الاختلاف في أن الدراسة السابقة اقتصرت بدراسة المراجعة الخارجية وجودتها في تحسين المعلومات المحاسبية أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7-5- دراسة الباحث ألاء عبد المنعم محمد الجعبري (2018).

دراسة مقدمة بعنوان دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في

سوق فلسطين، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال (MBA) بكلية الدراسات العليا في جامعة الخليل.

وتمثلت أهمية الدراسة في أهمية موضوع المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص و علاج لأثار إستخدام المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة، لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات بإستخدام أساليبها الانتهازية لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب أصحاب المصالح، وتؤكد أهمية الدراسة من خلال ما يمكن أن تقدمه من تشخيص للواقع، ومتطلبات النهوض بتطبيقات المحاسبة القضائية، ودورها في الحفاظ على الموارد، مما يساعد في فض النزاعات ذات الطبيعة المالية بين مختلف الجهات.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في دراسة فرص الكشف عن أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، أما الاختلاف فيتمثل في اقتصار الدراسة السابقة على المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والدراسة كانت في البيئة الشركات المدرجة في سوق فلسطين، أما في دراستنا الحالية فتمثلت في معالجة المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.

7-6- دراسة الباحث محمد دفع الله الحسن الصائغ (2019).

دراسة مقدمة بعنوان دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية

التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان، تمثل أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية، من خلال التعرف على دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح ودور أساليب ومراحل وإجراءات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، من خلال تطبيق أساليب المراجعة وإختبارات الشمول ورفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وكذلك على موثوقية التقارير المالية.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في دراسة فرص الكشف عن أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، أما الاختلاف فيتمثل في اقتصار الدراسة السابقة على المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والدراسة كانت في البيئة مكاتب المراجعة بالسودان، أما في دراستنا الحالية فتمثلت في معالجة المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.

7-7- دراسة الباحثة آسيا لعروسي. (2019).

دراسة مقدمة بعنوان تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر " دراسة استطلاعية"، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية تخصص " علوم التجارية".

وتمثلت أهمية الدراسة في أنها تكتسب هذه الدراسة أهمية إضافية كونها تبحث في موضوع كثير الأهمية في مجال المحاسبة ألا وهو تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، كما توضح الإجراءات الكفيلة للحد من اتساع المحاسبة الإبداعية في الشركات كما تنبع أهمية الدراسة أيضا أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية كانت غالبيتها في الدول المتقدمة ذات الأنظمة المحاسبية الأكثر تقدما، وبالتالي فاحتمال ممارسة المحاسبة الإبداعية في الدول النامية الأقل كفاءة كبيرا جدا، لذلك جاءت هذه الدراسة للتعرف على واقعه في إحدى البلدان النامية وهي الجزائر.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في معالجة نفس المتغير وهو المحاسبة الإبداعية وكذلك أساليبه وأسبابه ودوافعه على القوائم المالية وكذلك تشابهت في البيئة وهي الجزائر.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة عالجت المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية أما الدراسة الحالية فإنها تعالجه تأثير المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

7-8- دراسة الباحث عبد الله محمود عبد الله النمرين. (2019).

دراسة مقدمة بعنوان ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة

في بورصة عمان، تمثل رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط.

وتمثلت أهمية الدراسة في الكشف عن أساليب التلاعب بالسياسات والطرق المحاسبية التي تتبعها إدارات الشركات بشكل غير أخلاقي من خلال البحث في ممارسات المحاسبة الإبداعية المتمثلة بكل من إدارة الأرباح وتمهيد الدخل وقياس أثرها على ربحية السهم.

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في معالجة نفس المتغير وهو المحاسبة الإبداعية وكذلك أساليبه وأسبابه ودوافعه على القوائم المالية وكذلك تشابهت في البيئة وهي الجزائر.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة عالجت المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية أما الدراسة الحالية فإنها تعالجه تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية كلها، وكذلك يتمثل الاختلاف في البيئة المدروسة فيها كلا الدراستين فالأول في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان الأردن والحالية ستكون في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المالية في الجزائر.

7-9- دراسة Amat, O.& Growthorpe, (2004)

دراسة مقدمة بعنوان Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues

"المحاسبة الإبداعية: طبيعتها، مدى تأثيرها والقضايا الأخلاقية"

دراسة عبارة عن ورقة بحثية **Paper: Journal of Economic Literature classification, UPF**

Working Paper No749

هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية في إسبانيا من خلال عينة من 39 شركة إسبانية للفترة من 1999-2001.

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في طريقة عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وربط ممارسات المحاسبة الإبداعية بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة الخارجية.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة تناولت طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها وكذلك أخلاقيات مهنة في إسبانيا واختلاف المجتمع وبيئة الدراسة أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجتمع الجزائري والبيئة الجزائرية.

10-7- دراسة (2004) Rajmund Mirdala, Vule Mizdraković

Creative Accounting: from Creativity To Misuse دراسة مقدمة بعنوان

"الحاسبة الإبداعية: من الإبداع إلى سوء الاستخدام"

دراسة عبارة عن ورقة بحثية Conference Paper in Singidunum Universit

International Scientific Conference

تمثلت مشكلة الدراسة في هل يعرف المحاسبون أين الحدود بين المحاسبة الإبداعية الإيجابية والمحاسبة الإبداعية السلبية.

هدفت الدراسة إلى هدفين؛ الأول هو تحديد ما إذا كان هناك خط واضح بين الاستخدام المبتكر لتقنيات المحاسبة الإبداعية وإساءة استخدامها. والثاني هو التحقق مما إذا كان المحاسبون على علم بهذا الخط والمواقف التي يعبرون عنها، من المتوقع تطبيق تقنيات محاسبية إبداعية إيجابية وسلبية بشكل خاص في الاقتصاديات التي تشهد نمواً أو في ظروف مالية مضطربة. ومع ذلك، ربما ترغب إدارة الشركات في الاستفادة من استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية الإيجابية، دون التدخل في استخدامها المحظور. لذلك، أجرت الدراسة مسحاً موجزاً في أكبر مدن جمهورية صربيا، من أجل تقديم رؤية أفضل بشأن آراء المحاسب فيما إذا كان هذا الخط موجوداً في الممارسة أصلاً. تتشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في طريقة عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك ما هي التقنيات والأساليب التي تتضمنها.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة تناولت أظهار الحدود بين المحاسبة الإبداعية الإيجابية والمحاسبة الإبداعية السلبية أما بيئة الدراسة فكانت في صربيا أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجتمع الجزائري والبيئة الجزائرية.

11-7- دراسة (2011) Gherai and balaciu

"From creative accounting practice and Enron Phenomenon to the current financial crisis" دراسة مقدمة بعنوان

"من الممارسات المحاسبية الإبداعية وظاهرة شركة إنرون إلى الأزمة المالية الراهنة"

هدفت هذي الدراسة إلى لفت الانتباه إلى ظاهرة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التحذير من أزمة مالية على غرار التي حدثت في العقدين الماضيين مع سرد لأسباب التي تبعث على القلق من ذلك، وناقشت الدراسة الأنواع المختلفة من الممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك من خلال مقارنة للفضائح التي حدثت في العقدين الماضيين لكبري الشركات العالمية. ومن أجل ذلك تم تعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبه المختلفة،

كما ناقشت الدراسة الآثار المترتبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل الأزمة الحالية وخصوصا بعد لجوء العديد من الشركات خلال تلك الأزمة لطلب مساعدة الدولة في غضون فترة قصيرة من حصولها على رأي غير متحفظ من مراجعي حساباتها.

وتوصلت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية الإبداعية لن تنتهي إلا بانتهاء الظروف التي نشأت في ظلها وساعدتها على النمو، كما توصلت الدراسة إلى أن أغلب المشاكل والتلاعبات التي حدثت في الشركات كانت تصدر من المستوى الإداري ولذلك يجب البحث عن الحل في ذلك المستوى.

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في طريقة عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك أنواع التقنيات والأساليب التي تتضمنها.

أما الاختلاف فاقتصر في أن الدراسة السابقة تناولت الأزمة مالية التي حدثت في العقدين الماضيين مع سرد لأسباب التي ساعدت أما بيئة الدراسة فكانت في رومانيا أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجتمع الجزائري والبيئة الجزائرية.

12-7- دراسة (Odia and Ogiedu (2013

دراسة مقدمة بعنوان **"Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative accounting Practices in Nigeria".**

"حوكمة الشركات والوكالة التنظيمية وممارسات المحاسبة الإبداعية في نيجيريا".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة في نيجيريا، وقد تناولت إظهار جوانب المحاسبة الخلاقة والمظاهر الإيجابية لها التي تساعد في التمهيد لقياس وتحديد الدخل، ومع ذلك فقد ركزت أيضا على بيان الجوانب السلبية لها.

وأوصت هذه الدراسة أنه ينبغي تعزيز وإيجاد معايير وضوابط تنظيمية لحوكمة الشركات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على إدارة الشركات والمحاسبة فيها، كما يجب ابتكار وسائل وإيضاح الأنشطة المنظمة لمعايير المحاسبة تناسب العمل في نيجيريا، بالإضافة إلى العقوبات والغرامات للقضاء على الممارسات المحاسبية الخلاقة في نيجيريا .

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في طريقة عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك أنواع التقنيات والأساليب التي تتضمنها.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة تناولت تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية أما بيئة الدراسة فكانت في نيجيريا أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجتمع الجزائري والبيئة الجزائرية.

13- دراسة (Nyabuti et al, 2015)

Influence of Creative Accounting Practices on the Financial Performance of Companies Listed In the Nairobi Securities Exchange in Kenya

"تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة نيروبي للأوراق المالية في

كينيا

هدفت هذه الدراسة إلى لتقييم تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الأداء المالي للشركات العامة المحدودة المدرجة في سوف نيروبي لأوراق المالية في كينيا، ووضعت الدراسة التهرب الضريبي والإسراع في الاستهلاك وتسوية الدخل كجزء رئيسي من المحاسبة الإبداعية.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى انغماس مصداقية مبادئ المحاسبة والمعايير المحاسبية والأداء المالي بشكل عام، وأوصت بضرورة قيام هيئات تنظيمية وهيئات مهنية تعمل على تعزيز آليات رصد المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين نوعية التقارير المالية.

تشابه هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في طريقة عرض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وتقنياتها.

أما الاختلاف فاقصر في أن الدراسة السابقة تناولت لتقييم تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على الأداء المالي للشركات ووضعت التهرب الضريبي والإسراع في الاستهلاك وتسوية الدخل كجزء رئيسي من المحاسبة الإبداعية أما بيئة الدراسة فكانت في كينيا أما الدراسة الحالية فإننا سنتطرق إلى دراسة دور المراجعة الخارجية في معالجة آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في المجتمع الجزائري والبيئة الجزائرية.

8- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري كطريقة للتفسير بشكل علمي منظم من خلال جمع المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع البحث، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي :

8-1- المنهج الوصفي: تم الاعتماد في إعداد الجانب النظري للدراسة على الكتب والأبحاث والرسائل العلمية و الدراسات والمجلات والدوريات العربية والأجنبية، بالإضافة إلى مختلف التقارير والمطبوعات و المواقع الإلكترونية الرسمية وذات المصداقية العالية ذات الصلة المباشرة وغير مباشرة بمتغيرات الدراسة وبهدف بناء إطار لأبعاد مشكلة الدراسة وأهدافها من خلال تناول التأصيل العلمي لأبعاد المشكلة، وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والمقالات والبحوث المنشورة والدوريات المرتبطة بموضوع البحث وذلك بهدف التعرف على الدور المتوقع أن تقوم به المراجعة الخارجية اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إكتشافها والتقليل منها، وكان ذلك من خلال دراسة الاطار النظري للمراجعة الخارجية وكذلك للمحاسبة الإبداعية وكذلك وصف العلاقة بين متغيرات الدراسة.

8-2- المنهج التحليلي: إعتمدت دراستنا الميدانية في تحقيق أهدافها، على المنهج التحليلي، وذلك بجمع البيانات والمعلومات باستعمال الإستبيان، حيث سندرج فيه أسئلة متنوعة تساعد على تحقيق أهداف البحث بحيث يمكن من خلاله إختبار مدى تطبيق المحاسبة الإبداعية في العينة محل الدراسة، وكذا سيحتوي على الأسئلة التي يمكن من خلالها معرفة مدى تأثير إجراءات المراجعة الخارجية في التقليل من المحاسبة الإبداعية ، ولقد تم توزيع على كل من المراجعين الخارجيين والأساتذة المختصين والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية لتحليل نتائج بيانات الإستبيان وإختبار الفرضيات وكذلك لمعرفة قدرتهم على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ل يتم في الأخير تعميم النتائج المتوصل إليها على باقي المؤسسات، وكذلك تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية (SPSS) ومجموعة من الأساليب الإحصائية.

9- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في أربعة حدود كالتالي:

- 9-1- الحدود النظرية :** تم اجراء هذه الدراسة لمعرفة دور متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال معرفة ماهية والمنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية وكذلك الإطار النظري لمحافظ الحسابات، كما تطرقنا إلى ماهية وأساليب وأشكال وأثار المحاسبة الإبداعية ، كما تطرقنا إلى أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، وكذلك الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للكشف والتقليل من المحاسبة الإبداعية.
- 9-2- الحدود البشرية:** وذلك باختيار عينة عشوائية من أفراد مجتمع الدراسة، والمتمثلين في المراجعين الخارجيين والأساتذة المختصين والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية، بحيث لا يمكن أن تعمم هذه النتائج على أفراد غير منتمين لهذه العينة من مجتمع الدراسة.

9-3- الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة على مستوى الدولة الجزائرية، كما تم استخدام الاستبيان الإلكتروني للوصول إلى أكثر عدد ممكن من مجتمع الدراسة.

9-4- الحدود الزمانية: بالنسبة للفترة الزمنية فقد إمتدت لمدة أربعة سنوات، فالجانب النظري للدراسة تم العمل به من سنة 2019 إلى غاية سنة 2022، أما الجانب التطبيقي بداية من شهر أكتوبر 2021 إلى غاية شهر جوان 2022.

10- هيكل البحث:

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بجميع الجوانب التي نراها مهمة وكذا الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، فقد قسمنا هذه الدراسة إلى أربعة فصول:

10-1- الفصل الأول: نتناول في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية ، وقد قسم إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الخارجية و الذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وخصائصها ،وتطرقنا في المطلب الثاني إلى أهمية وأهداف المراجعة الخارجية، أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى فروض ومبادئ المراجعة الخارجية ،أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى المنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب وقد تطرقنا في المطلب الأول إلى معايير المراجعة الخارجية كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى مراحل وخطوات أداء عملية المراجعة الخارجية أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى تقارير المراجعة الخارجية ،أما في المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى الإطار النظري لمحافظ الحسابات والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب وقد تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم محافظ الحسابات وشروطه وصفاته ومهامه وتطرقنا في المطلب الثاني إلى حقوق وواجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات أما في الأخير في المطلب الثالث تطرقنا إلى الخصائص القانونية لمهمة محافظ الحسابات.

10-2- الفصل الثاني: نتناول في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وقد قسم إلى ثلاث مباحث حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المحاسبة الإبداعية والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى العوامل والمبررات المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى خصائص ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى أساليب وأشكال وأثار المحاسبة الإبداعية والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب تطرقنا في المطلب الأول إلى أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وتطرقنا في المطلب الثاني إلى أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها أما في الأخير في المطلب الثالث تطرقنا إلى آثار استخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية أما في

المبحث الثالث فقد تطرقنا إلى التصرفات غير القانونية حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240) والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب وقد تطرقنا في المطلب الأول إلى مفهوم المعيار الدولي رقم (ISA 240) و تطرقنا في المطلب الثاني إلى الخطأ والغش في المعاملات المحاسبية لها أما في الأخير في المطلب الثالث تطرقنا إلى إجراءات التدقيق الواردة في المعيار رقم 240 في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

10-3- الفصل الثالث: نتناول في هذا الفصل إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، وقد قسم إلى مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي و الذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب وقد تطرقنا في المطلب الأول إلى أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى إجراءات وآليات المراجع الخارجي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ،أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للتقليل من المحاسبة الإبداعية والذي بدوره قسم إلى ثلاث مطالب وقد تطرقنا في المطلب الأول إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها كما تطرقنا في المطلب الثاني إلى الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ،أما في المطلب الثالث تطرقنا إلى دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

10-4- الفصل الرابع: تمثل في الدراسة ميدانية قمنا في هذا الفصل بإسقاط الجوانب النظرية التي تطرقنا إليها في الفصول السابقة من خلال القيام بدراسة تطبيقية بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار رقم 25 لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الإستبيان المصمم له والذي تم توزيع على كل من المراجعين الخارجيين والأساتذة المختصين والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية لتحليل نتائج بيانات الإستبيان وإختبار الفرضيات وكذلك لمعرفة قدرتهم على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم صياغة أهم النتائج المتوصل إليها وعرض الاقتراحات المناسبة .

وأخيرا نصل إلى الخاتمة التي ستتضمن ملخصا للدراسة، الإجابة على الإشكالية المطروحة، إختبار صحة الفرضيات، وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وخصائصها

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

المطلب الثالث: فروع ومبادئ المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: المنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية.

المطلب الثاني: مراحل وخطوات أداء عملية المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروطه، صفاته ومهامه.

المطلب الثاني: حقوق، واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: الخصائص القانونية لمهمة محافظ الحسابات.

خلاصة الفصل

تمهيد:

ويعتبر المراجعة الخارجية عملية هامة وضرورية بالنسبة للمنظمات بصفة عامة والوحدات الاقتصادية بصفة خاصة، فهو يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية (البقاء، الاستمرارية، النمو...)، وكذا الأهداف القصيرة والمتوسطة المدى، نظرا لما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية وتأكيد على صحة المعلومات المالية، وضمان حقوق أصحاب المصالح، وكذا إكتشاف الغش وكل ما هو منافي للمبادئ والمعايير والقواعد والذي يجنبها المخاطر المنجزة عنها وبالتالي فإن المراجعة الخارجية من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا على الشركة لأنها تلعب دورا حيويا وهاما كونها أحد أهم الأجهزة الرقابية في الشركة وينظر لها على أنها أحد أطراف الرقابة وتحديدًا هي الطرف الخارجي، من خلال كل هذه المعلومات وبغرض الإطلاع وفهم وفحص مختلف الجوانب المرتبطة بها والإجراءات العملية المصاحبة لها سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، حيث يتم من خلاله تناول :

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: المنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

يعتبر المراجعة الخارجية عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، حيث أن سبب وجود المراجعة الخارجية هو وجود معاملات بين الأطراف المشاركة والتي يترتب عنها حقوق وواجبات حيث أن هذه المعاملات تسجل عند وقوعها.

ومع تطوير الكبير والحديث للمراجعة الخارجية، وجب عليها مواكبة هذه التطورات، وذلك من خلال ظهور الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية سواء كانت محلية أو دولية، والتي بدورها أعطت للمراجعة الخارجية إطارها المهني والنظري وهذا الأخير الذي سنتطرق له في هذا المبحث خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وخصائصها

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وخصائصها

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المراجعة الخارجية، أنواعها وكذا خصائصها.

أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية

تعددت التعاريف التي جاءت متوالية حاملة في كل مرة إضافة جديد ورؤية أخرى وسيتم سرد مجموعة من التعريف لمجموعة من الباحثين للتعرف أكثر على مفهوم المراجعة الخارجية على النحو التالي:

عرفت على أنها "المراجعة هي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة".¹

كما عرفت كذلك على أنها "هي عملية جمع وتقييم أدلة الأثبات بطريقة منهجية عن طريق شخص كفء ومستقل لتحديد مدى توافق المعلومات عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة سلفاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتقرير عن النتائج ذلك".²

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2002، ص 6.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، دار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2005، ص 103.

وعرفت كذلك على أنها "هي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة، وذلك لتحديد مدى التوافق، والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

كما عرفت على أنها "التدقيق بمعناه المهني هو عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمد في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".²

وعرفت كذلك على أنها "هو اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".³

وعرفت كذلك على أنها "هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغرض النظر عن هدفها أو حجمها أو شكلها قانوني".⁴

كما عرفت على أنها "هو فحص انتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة والتي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات".⁵

ثانياً: أنواع المراجعة الخارجية

تعددت أنواع المراجعة الخارجية غير أنها تتفاهم في الأهداف ولكن يكمن الاختلاف في النطاق الذي ينظر إليها من خلالها وفيما يلي سنوضح تلك الأنواع:

1- من حيث نطاق إلزامية القانونية:

وتنقسم المراجعة الخارجية من حيث إلزامية القانونية إلى نوعين:

1-2 المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المشرع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له.¹

¹ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، دار الأكاديمية، ليبيا 2011، ص 158.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 07.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، 2018، ص 39.

⁴ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، طبعة الأولى، الأردن، 2012، ص 12.

⁵ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي، الأردن 2009، ص 17.

2-1 المراجعة الاختيارية: وهو التدقيق الذي يتم بمحض إرادة أصحاب المؤسسة دون تدخل أو إلزام معين لتحقيق غرض معين أو لإتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق كما هو الحال في شركات الأشخاص حيث يتم التدقيق بحسب إتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.²

2- من حيث نطاق المراجعة: وتنقسم المراجع الخارجية من حيث نطاق المراجعة الى نوعين:

1-2 المراجعة الكاملة: هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولكن يخضع ذلك لمعايير أو مستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على كل المدقق في نهاية الأمر لإبداء رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص أو المفردات التي شملتها إختباراته.³

2-2 المراجعة الجزئية: وهي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع:

- بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها؛
- عمليات أيام معينة دون باقي الأيام؛
- عمليات أسابيع أو أشهر معينة دون غيره؛
- عينات من عمليات الإيرادات أو المصاريف؛
- إلى غير ذلك من الأساليب اختيار موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.⁴

3- من حيث نطاق الوقت الذي يتم فيه عملية المراجعة:

1-3 المراجعة المستمرة: هي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية وينفذ البرنامج بواسطة المراجع أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي قام به وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء المراجعة المستمرة بمجرد الإطلاع على برنامج المراجعة.

2-3 المراجعة النهائية: هي المراجعة التي تتم بعد إنتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية وتعتبر هذه المراجعة مناسبة للمنشآت الصغيرة إلا أنها غير ممكنة للمنشأة الكبيرة لكثرة عملياتها وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات.⁵

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 33.

² أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دار النشر، القاهرة، مصر، 2008، ص 12.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار جنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 18.

⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوى، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 186.

⁵ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص 23.

4- من حيث نطاق الهدف من عملية المراجعة:

وتنقسم المراجعة من حيث نطاق الهدف من عملية المراجعة:

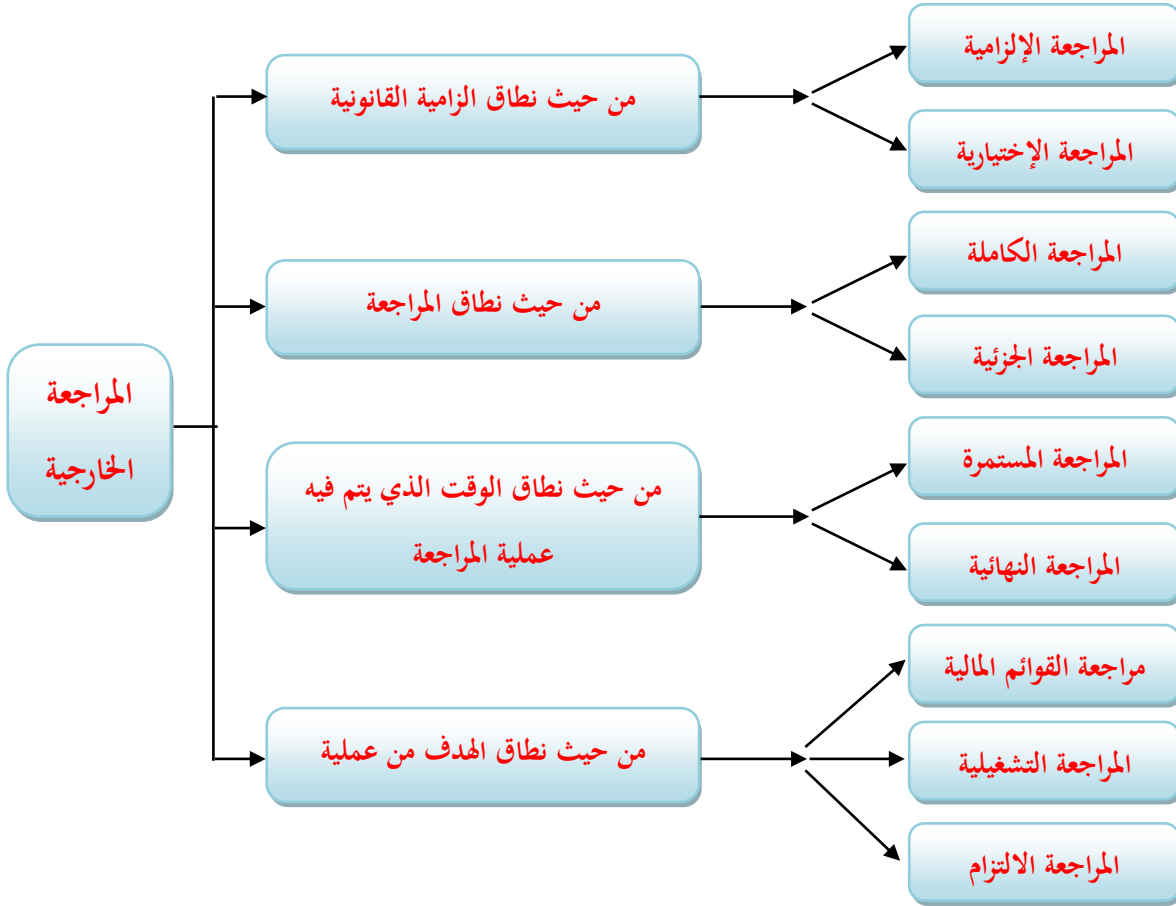
- 1-4 مراجعة القوائم المالية:** تقوم هذه المراجعة بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صوره حقيقية وعادله وتتفق مع المعايير المحددة، تمثل هذه المعايير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتشمل القوائم المالية بصفة عامة¹.
- 2-4 المراجعة التشغيلية:** تتمثل في فحص كافة أو بعض الإجراءات التشغيلية للمؤسسة بهدف تقييم فعالية وكفاءة التشغيل، كما تعرف المراجعة التشغيلية بأنها النطاق الذي يغطيه الرقابة من حيث إختيار وتقييم النشاطات التشغيلية والادارية ونتائج الأداء النشاط أو الوحدات المختلفة، زيادة عما تتطلبه عملية المراجعة التقليدية.
- 3-4 المراجعة الالتزام:** وتسمى أيضا بمراجعة التنفيذ أو الأداء وتهدف إلى تحديد مدى التزام المؤسسة لإجراءات أو القواعد أو اللوائح المقررة، أي تقيس ماذا تقيم المؤسسة بالمعايير المقررة كالسياسات والإجراءات الادارية الرسمية المكتوبة والنظام الداخلي، وعموما تتمثل نتائج مراقبة الالتزام في كتابة تقارير عما إذا كانت قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة، أم لا وتوجه عادة إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات.²

ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

¹ الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002، ص23.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق ص 54-55.

الشكل رقم (01-01): أنواع المراجعة الخارجية



المصدر: من إعداد الباحث باعتماد على المرجع محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، سنة 1998، ص 21

وفي الواقع المراجعة الخارجية تنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي: ¹

1- **المراجعة القانونية:** إي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2- **المراجعة التعاقدية أو الاختيارية:** والتي يقوم بها محترف بطلب من أحد الاطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا.

3- **الخبرة القضائية:** والتي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

وأن لهذه الأنواع فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول رقم (01-01): أنواع التدقيق الخارجي

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص15.

التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	التدقيق القضائي	
طبيعة الحجم	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمون	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غ. م
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، ص

17،18

ثالثا: خصائص المراجعة الخارجية

يمكن أن نستخلص أهم خصائص المراجعة الخارجية وذلك عن النحو التالي:¹

1- المراجعة عملية منتظمة:

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم على شكل خطوات منطقية مترابطة ومنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

2- المراجعة عملية هادفة:

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات.

3- المراجعة يمارسها مراجع مستقل:

تعتبر الحاجة لإستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته إتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا يكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير ويمكن القول إنه إذا لم يكن المدقق مستقلاً فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

4- المراجعة عملية الاتصال متكاملة:

بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره ويحمل في طياته معلومة حول صدق وسلامة القوائم المالية ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

5- جمع أدلة الاثبات وتقييمها بشكل موضوعي:

يعني فحص القواعد والأسس الخاصة بالتأكدات وتقييم النتائج بشكل غير متحيز ودون أهواء سواء لصالح أو ضد الأفراد أو الكيان الذي يقوم بعمل بتلك التأكدات.²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية:

¹ عمر على عبد الصمد، مرجع سابق، ص 41-42.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، دار النهضة العربية، مصر، 2008، ص 48.

المراجعة الخارجية هي وسيلة وليست غاية، تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات، التي تشكل قطاعات متنوعة في الاقتصاد، وخدمات المراجعة الخارجية أصبحت وسيلة إيصال المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الشركة الاقتصادية أو للجهات المتعددة خارج الشركة الاقتصادية.

أولاً: أهمية المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة هامة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال حيث تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات، حيث تعتبر وسيلة بين المؤسسة المالية ومستخدمي قوائمها وتزداد أهميتها بسلامة المراجع الخارجي في تقديم واتصال المعلومات لمتخذي القرارات سواء داخل الشركة أو خارجها تلخيص هذه الأهمية فيما يلي:

1- بالنسبة لإدارة المؤسسة:

تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق حول القوائم المالية المسعرة في البورصة سيكون له ردود فعل مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بهذه المؤسسة.¹

2- بالنسبة للملاك والمستثمرون:

من مصلحة الملاك والمستثمرين أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة وذلك لضمان حماية أموالهم المستثمرة في المؤسسة من التلاعب كما تمكنهم جودة التدقيق من إتخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الإستثمار أي هل يتم التوقف عن هذا الإستثمار وتوسيعه أو الإبقاء على نفس مستوى الإستثمار أو تغييره.²

3- بالنسبة للمؤسسات المالية:

تعتمد المؤسسات المالية على القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة محايدة عند فحصها للوضعيات المالية للشركات التي تطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، ومن ثم إتخاذ القرارات بشأن إمكانية منح أو عدم منح مثل هذه التسهيلات والقروض.

4- بالنسبة للموظفين ونقابات العمال:

¹ على عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هوم، الجزائر، 2017، ص 64.

² على عبد الصمد عمر، نفس المرجع، ص 64.

وتعتمد نقابات العمال أيضا على القوائم المالية المراجعة في تحسين أوضاع العمال من خلال مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وغيرها.¹

5- بالنسبة الدائنون والموردون

أن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات التي تتم بين المؤسسة وبين مورديها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المحافظ في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية للمؤسسة.

تكمن أهمية مراجعة الحسابات للدائنين والموردين في:

- تقييم الوضع المالي للمؤسسة المتعامل معها ودرجة سيولتها وصحة أصولها، وقيمة الإلتزامات ومدى قدرتها على سداد إلتزاماتها في مواعيدها؛

- تقييم مدى القدرة على الإستمرار في التعامل مع المؤسسة.²

6- بالنسبة للأجهزة الحكومية:

تعتمد بعض الاجهزة الدولة على البيانات المالية لكل منشآت الأعمال فمثلا دائرة الإحصاءات تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي وضريبة الدخل تحتاج هذه البيانات من أجل إحتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية فإذا لم تتوفر يؤدي بهذه الجهات إلى القناعة الكافية بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.³

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية:

تطورات أهداف المراجعة الخارجية مع التطور المراجعة نتيجة عوامل عدة في الفترة الاخيرة حيث يمكن تحديد أهداف التدقيق فيما يلي:

1- الأهداف التقليدية: ويمكن حصرها في نواحي عدة أهمها:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛

- الحصول عي رأي محايد مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛

¹ ديملي نصر الدين، دور مراجع الحسابات في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018 ص 06.

² بولجال فريد، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2018 ص 11.

³ إيهاب نظمي، مرجع سابق ص 16.

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.¹

2- الأهداف الحديثة: وتتمثل أهم الأهداف الحديثة فيما يلي:

- مراقبة لخطوة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق عدم إسراف والإستغلال الأمثل للموارد في جميع نواحي نشاط؛²
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على إستكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.³

3- الأهداف الميدانية: بعد التعرف على الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة سنتطرق إلى الأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمراجع وهي كالآتي:⁴

- 3-1 الوجود والتحقق: يسعى مراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في حسابات الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا؛
- 3-2 الملكية والمديونية: يعمل المراجعة على التأكد من أن كل العناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم إلزام عليها؛
- 3-3 الشمولية أو الكمال: أن الشمول من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة حيث بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت خلال إحتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصله الي الحدث؛
- 3-4 تقييم أو الفحص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند الي ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق أهلاك الإستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية؛

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 14.

² إباد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المغرب للطباعة والنشر، العراق، 2011، ص 14.

³ زاهره توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 20.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص، 16-17-18 بتصرف.

3-5 إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها؛

3-6 العرض والافصاح: تسعى المراجعة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

أن مهنة المراجعة الخارجية كأى ميدان آخر لها نظرية تساعد المراجع على شرح ووصف وتحديد طبيعة القرارات التي يجب عليه إتخاذها عند تنفيذ برنامج مهمته، أي يعتمد على هذه النظرية في إتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة أو مرحلة من مراحل عملية المراجعة، لذا عمل الباحثون على وضع متطلبات نظرية المراجعة والتي يجب أن تقوم كأى نظرية أخرى على مجموعة من الفروض والمبادئ والتي سنتطرق لها فيما يلي:

أولاً: فروض المراجعة الخارجية:

تتمثل الفروض في متطلبات سابقة وأساسية تعتمد على الأفكار والمقترحات، حيث تعتبر نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية ما، كما يمكن القول إن الفرضيات هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية والخاصة بالمهنة تتمثل الفروض فيما يلي:¹

1- فروض عدم التأكد: وفق لهذا الفرض فإن الحاجة تقتضي وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد.

2- فرض استقلالية مراجع الحسابات الخارجي: أن مراجع الحسابات الخارجي يعد حكماً عندما يمارس عمله حيث تعتمد كثير من الطوائف على رأيه في إتخاذ قراراتها.

3- فرض تأهيل خاص لمراجع الحسابات الخارجي: أن إبداء مراجع الحسابات الخارجي لرأيه الفني وما يواجهه من مشاكل عديدة أثناء أداء عمله يستلزم تأهيلاً علمياً كافياً لأداء مهمته.

4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: أن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من أدوات مراقبة تعتبر ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي.

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، الاردن 2013، ص 12-13.

5- فرض صدق التقرير: أن فرض صدق التقرير يأتي نتيجة لوضع مراجع الحسابات الخارجي موضع ثقة جميع عند الأطراف التي لها علاقة بتقريره هذا.

ثانيا: مبادئ مراجعة الحسابات:

أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق، ومراجعة الحسابات تقوم على عدّة وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:

1- المبادئ المرتبطة بمركز الفحص والتحقيق:

تتمثل هذه المبادئ في:

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد إحتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر؛

1-2 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: وحسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية، إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير؛¹

1-3 مبدأ الموضوعية في الفحص: ويعني هذا المبدأ ضرورة إستبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والإستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيده، خاصة إذا تعلّق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيا، والتي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيا؛

1-4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز والاتصال والمشاركة.²

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 23.

² فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية -دراسة حالة الشركة الجزائرية للألومينيوم (ALGAL) بالمسيلة-، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 31.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير وتتضمن ما يلي:¹

تتمثل هذه المبادئ في:

1-2 مبدأ كفاية الاتصال: يقصد به مراعاة أن يكون تقرير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها، بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2 مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف أن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3-2 مبدأ الأنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة.

4-2 مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسير واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المبحث الثاني: المنهجية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية.

أن سبب وجود المراجعة الخارجية هو وجود منهجية علمية وعملية مؤثرة في على الأطراف المشاركة فيها ويترتب عنها حقوق والتزامات، وستتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي كمايلي:

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية.

¹ زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، ديسمبر 2015، ص 56

المطلب الثاني: مراحل وخطوات أداء عملية المراجعة الخارجية.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية.

تعتبر معايير المراجعة الخارجية بمثابة نمط أو نموذج يستخدم في الحكم علي نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي ، حيث أن مهمة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات محلية ودولية وتلقي القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات ، كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية ، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع اليها في تقييم نوعية وكفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية للمراجع المستقل ، وقد قسمت معايير المراجعة المتعارف عليها إلى ثلاثة مجموعات رئيسية :

أولاً: المجموعة الأولى (المعايير العامة الشخصية)

توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير وهي:

1- معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية: أن التأهيل المتكامل للمراجع يتطلب تأهيلاً علمياً، تأهيلاً مهنيًا، تتمثل فيما يلي:

- من ناحية التأهيل العلمي: يجب أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو شهادة المدرسة العليا للتجارة فرع المالية والمحاسبة؛
- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية: إثبات الخبرة قدرها 10 سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة 6 أشهر.¹

2- معيار الاستقلالية والحياد:

الإستقلال يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع أو أحد الأفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها وذلك من خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأي عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها.¹ وللحكم على مدى استقلالية محافظ الحسابات تم تحديد ثلاثة أبعاد وهي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 32، القانون رقم 91-08، المادة 03، الموافق ل 02 ماي 1999، ص05.

الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويقصد بذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة؛

الاستقلال في مجال الفحص: ويقصد به إبعاد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص وتتضمن ذلك الجوانب التالية:

- حق المراجع الكامل في الإطلاع والفحص لجميع سجلات الشركة دفاترها ومكاتبها وفروعها؛
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو الفحص.

الاستقلال في إعداد التقرير: يقصد بها عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم إكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة.²

3- معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

ويقصد بالمعيار إلزام المراجع بمستوي أداء معين عند ممارسته للمهنة ويحدد هذا المستوي العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة للمراجع.³

ثانياً: المجموعة الثانية معايير العمل الميداني (العمل المهني)

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد حجم الإختبارات وتشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي:

1- معيار التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين:

ويرتكز هذا المعيار على عنصر الوقت حيث:⁴

- توقيت تعيين المراجع الخارجي؛
- توقيت القيام بالمراجعة؛
- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

2- معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

أن دراسة نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق تهدف إلى تحقيق غرضين رئيسيين هما:

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 60.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 177.

³ محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 80.

⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ص 27.

- التخطيط للتدقيق؛

- التقدير لمخاطر الرقابة.

أن وجود نظام رقابة داخلية يوفر ضمانات معقولة على أن السجلات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي يساعد المدقق على التخطيط لحجم العينات التي سوف يقوم بإخضاعها لعملية الفحص والتدقيق.¹ وقد اشارت المادة من القانون 01/10 أنه يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل منفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.²

3- معيار جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

تبرز أهمية المعيار لإستخدامها كأساس لتعبير عن الرأي في القوائم المالية من أن المراجعة كأحد الفروع المتخصصة للمعرفة تعتمد على القرينة والبرهان لإصدار حكم على مدى سلامة البيانات، وبالتالي من الضروري على المراجع الخارجي الحصول على قرائن وأدلة كافية ومقنعة، والكفاية تعود على كمية وتنوع الأدلة بينما الاقتناع يعنى النوعية والجودة ومدى الوثوق فيها.³

ثالثاً: المجموعة الثالثة معايير إعداد التقارير (إبداء الرأي)

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع الخارجي القائم بعملية المراجعة الخارجية آخر معيار يجب الإلتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي في محاييد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وتتضمن ما يلي:

1- معيار التوافق القوائم لمالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

هذا المعيار لا يعنى سرد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولكن يتضمن أيضاً الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لهذه المبادئ.⁴

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

هذا يعنى تطبيق المبادئ وإستمراريتها من سنة لأخرى وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات إستعمال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.⁵

¹ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011، ص: 24.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/19، ص 11.

³ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، ص 58.

⁴ عبد الله عبد العظيم هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص 93.

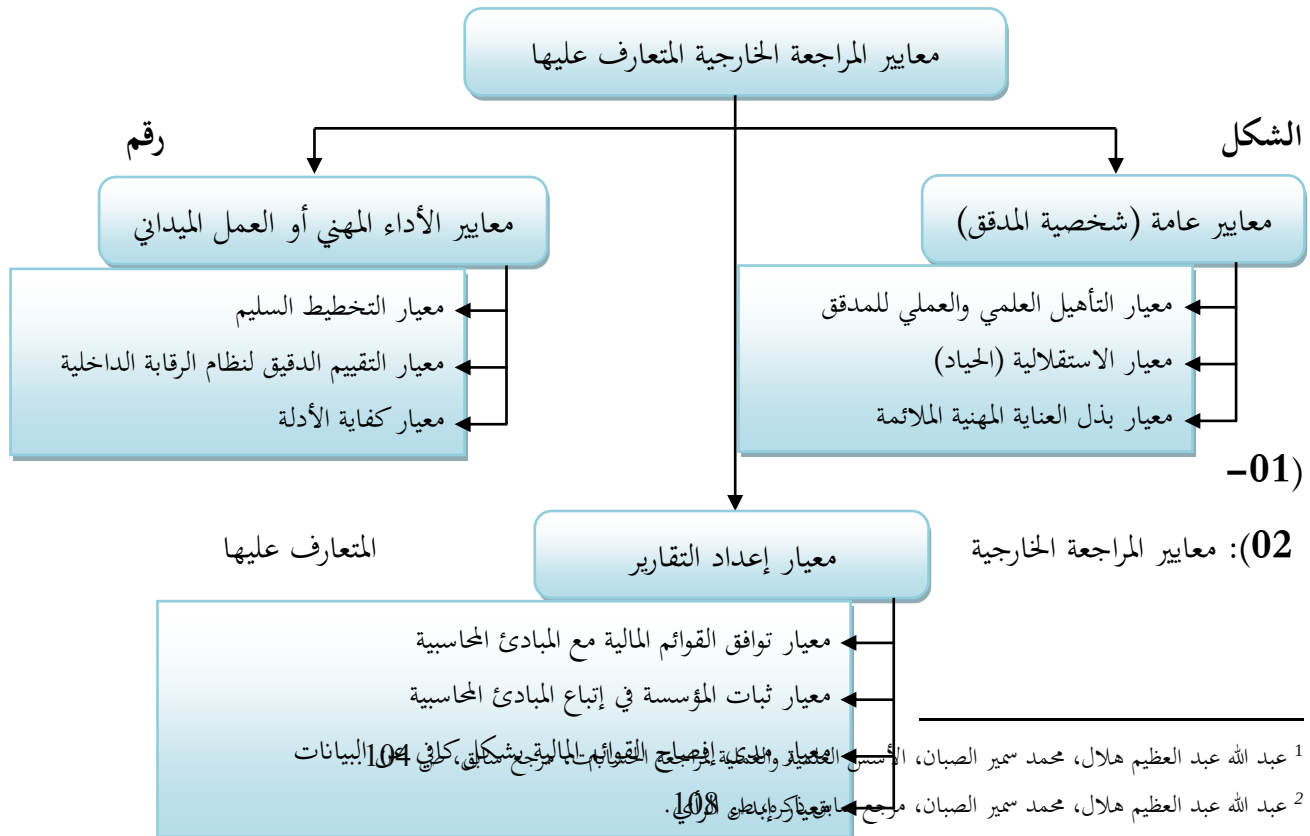
⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 82.

3- معيار الإفصاح الكافي في القوائم المالية:

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وإلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الكافي للملائم.¹

4- إبداء الرأي في القوائم المالية:

يقتضي هذا المعيار أساساً بأن يتضمن تقرير حسابات الميزانية رأي المراجع الخارجي فيما يتعلق بمدى صدق ووضوح القوائم المالية في إظهار نتيجة أعمال المنشأة والمركز المالي لها، وذلك كوحدة واحدة وليس بالنسبة للبيانات الواردة بها تفصيلاً، ولا يعني هذا المعيار بالضرورة الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية.² ويمكن تلخيص المعايير في الشكل التالي:



المطلب الثاني: مراحل وخطوات اداء عملية المراجعة الخارجية

أن عملية المراجعة مثلها مثل أي عمل منظم ومنهجي يتم القيام بمهمتها وفق لعدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا ويحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا وهي كالتالي:

المرحلة الأولى: معرفة المؤسسة

وتتمثل في مايلي:

1- قبول المهمة والتخطيط لعملية المراجعة الخارجية: مهمة التدقيق أصبحت مهنة تنافسية وبما أن المراجع رأسماله هو سمعته في الوسط المالي وثقة الجمهور فيه وأن يحافظ على إستقلالية والموضوعية والكرامة لهذا عليه عدم قبول مهمة تدقيق بيانات مالية لشركة سمعة إدارتها ليست جيدة في السوق المالي أو متهمه بالغش والإحتيال، وعلى المدقق عدم قبول أية عملية تدقيق لا يعتقد من أن له القابلية على أنجازها وحسب متطلبات معايير التدقيق الدولية وكذلك حسب المعايير الإخلاقية لمهنة تدقيق الحسابات¹.

2- دراسة حالات التنافي: لا بد على المدقق من القيام بدراسة عدم وجود حالات التنافي بين المدقق والشركة محل التدقيق كوجود حالات قرابة بينه وبين القائمين بتسيير المؤسسة أن لا يكون شريكا في المؤسسة محل التدقيق.

¹ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2006 ص 45.

3- الاتصال بالمدقق السابق: لا بد على المدقق الجديد أن يتصل بالمدقق السابق من أجل التأكد من الظروف العامة التي مر بها المدقق الحسابات السابق عند قيامه بعمله حيث يقتضي قواعد السلوك المهني أن يقوم المدقق الجديد بالاتصال بالمدقق السابق.¹

4- التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات: عند عملية التدقيق على المدقق الإطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة وذلك في حال كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المشروع وإلا فعليه الإطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه.

5- الحصول على معلومات تمهيدية عن المشروع: يجب على المدقق أن يتعرف على المشروع الذي أسند إليه تدقيق حساباته، وهذا من الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع أيضا وقيامه بزيارة إستطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية عليه مما يمكنه من الإطلاع على سير العمل فيه من حيث الانتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.

6- دراسة وتقييم نظام لرقابة الداخلية: يعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى إختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والإختبارات وتتوقف كمية الإختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.²

المرحلة الثانية: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد إنتهاء المراجع الخارجي من الخطوة السابقة يقوم بفحص الحسابات والقوائم المالية وهي كتالي:

1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعفي المراجع الخارجي من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المالي بالعيوب خاصة الناحية النظرية أو التصورية له قد يؤدي به إلى إستحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.³

2- الإختبارات السريانية والتطابق: هي إختبارات يتم تصميمها لإختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات، وتمثل الإختبارات السريانية والتطابق في:

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 121.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ص 150-151.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، 2018، ص 72.

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية؛

- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة؛

- المشاهدة الميدانية.

3- انتهاء عملية المراجعة: بعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإنه عليه القيام بالإجراءات التالية إستكمالاً لعملية المراجعة:

- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛

- فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛

- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛

- إعادة النظر في أوراق العمل؛

- إصدار الرأي.¹

4- جمع أدلة الإثبات:

يجب على المراجع قبل الإدلاء برأيه أن تكون لديه أدلة إثبات وقرائن تدعم تقريره، وهذه الأدلة أو القرائن يحصل عليها المراجع عن طريق الإطلاع على المعلومات المحاسبية، والقيام بمختلف الإختبارات، وإستعماله لوسائل فحص الحسابات الممكنة، أما قرائن المراجعة الخارجية فتتكون من الأنواع التالية:

- الجرد الفعلي: الفحص المادي بواسطة مراقب الحسابات؛

- التقارير المعدة بواسطة طرف ثالث: مكتوبة، شفوية؛

- التقارير المعدة بواسطة العاملين بالشركة: بصورة رسمية، بصورة غير رسمية؛

- العمليات الحسابية؛

- دفاتر وسجلات فرعية أو تفصيلية منتظمة؛

- العلاقات المتداخلة مع البيانات الأخرى.²

5- إعداد التقرير:

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 53 - 54.

² محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

التقرير يمثل رأي المراجع المكتوب والواضح في القوائم المالية لكل مؤسسة التي قام بتدقيقها ويجب أن يعبر هذا التقرير عما إذا كانت البيانات المالية المعروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية في إطار إعداد التقارير المالية ويوجد ثلاث أنواع:

- 1- **التقرير الإيجابي (غير متحفظ)** : هذا التقرير ناتج عن إقتناع مدقق الحسابات في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن البيانات والقوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وأنها معرضة بعدالة من كافة النواحي؛¹
- 2- **التقرير غير إيجابي (متحفظ)** : عند حدوث أمر معين يؤثر على جزء من القوائم المالية تأثير ماديا بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الأمر ووجود قيود على نطاق الإدارة أو عدم إتفاق مع الإدارة في أمر ما؛²
- 3- **التقرير السلبي**: يبدي المراجع المستقل رأيا عكسيا أو سلبيا إذا إعتقد أن القوائم المالية محررة أو مظلمة كليا أي أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وفقا للمعايير المتعارف عليها.³

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

تعتبر التقرير ختام عملية المراجعة والذي يقصد به بلورة لرأي المراجع الخارجي فيشكل تقرير مكتوب للجهات المعنية ، وبرغم أن التقرير لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة ، وبسبب قصره فقد ينظر إليه الذي ليس له علاقة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية ، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة ، حيث أن تقرير المراجعة علي الرغم من أنه يتضمن فقط بعض الكلمات إلا أنها مهمة وفعالة بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة، كما أنه يعتبر نتاج إستكمال عملية المراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

أولا: تعريف تقرير المراجعة الخارجية

لتقرير المراجعة الخارجية عدة تعاريف سنعرضها على النحو التالي:

تعريف الأول: "هو ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع الخارجي رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات".⁴

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص 242.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية، مرجع سابق ص 247.

³ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية، مرجع سابق ص 251.

⁴ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006، ص: 113.

التعريف الثاني: "كما يعتبر خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة، وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية".¹

التعريف الثالث: "هو منتج نهائي للمراجعة من ناحية، وكأداة إتصال من ناحية أخرى، فتقرير مراجع الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمؤسسة، وهو وسيلة، أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية مجال المراجعة الخارجية، وبهذا المعنى يعمل التقرير كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها مراجع الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة، بإعتبارهم مستقبل هذه الرسالة".²

ثانيا: خصائص تقارير المراجعة الخارجية: تتميز تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص تتمثل في:³

- 1- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الإتصال الرئيسة بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- 2- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً؛
- 3- يجب أن يكون التقرير منظماً ومعرضاً بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة؛
- 4- لا ينبغي أن يشتمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة؛
- 5- ومن الطبيعي، أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المراجع حقيقة ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

ثالثاً: الأركان الشكلية لتقرير المراجع الخارجي

يحتوي تقرير المراجعة الخارجية على الأركان التالية:

- 1- **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة (تقرير المراجع الخارجي) وذلك لتمييزه عن باقي التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل مديري المنشأة أو مجلس الادارة أو المراجعين الآخرين، الذين لا يتطلب عملهم الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها مراقب الحسابات.
- 2- **الجهة الموجهة إليها التقارير:** يوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين أو إلى الأعضاء مجلس الإدارة المنشأة التي تم مراجعة قوائمها المالية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق، ص: 161.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص: 381.

³ أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990، ص: 563.

3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية للتقرير: وهي الفقرة الأولى في تقرير مراقب الحسابات ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية التي تم مراجعتها سنة المراجعة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي عليها.¹

4- فقرة النطاق: يجب أن تتضمن فقرة النطاق ما يلي:

يجب أن يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق وذلك بالنص على أن عملية التدقيق قد تم أنجازها وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، وحسبما هو ملائم وكلمة نطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، ويحتاج القارئ إلى ذلك كتأكيد بأن عملية التدقيق قد أنجزت متماشية مع المعايير أو الممارسات الراسخة وما لم يتم النص على العكس فإن معايير أو ممارسات التدقيق المتبعة يفترض أن تكون تلك المتبعة في القطر المشار إليه بعنوان المدقق.

5- فقرة الرأي: يجب أن تنص فقرة الرأي في تقرير المدقق بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية، ويجب أن ينص تقرير المدقق بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً لأطار التقارير المالية.

6- تاريخ التقرير: يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق وبما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات.

7- عنوان المدقق: يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع محدد وهو عادة المدينة التي يدير فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك.

8- توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير بإسم مؤسسة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معاً وحسبما هو مناسب.²

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 169 - 170.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، مرجع سابق، ص: 121.

المبحث الثالث: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.

يقوم بعملية المراجعة الخارجية شخص مستقل عن الشركة محل الدراسة له القدرة على مراجعة القوائم المالية والتوصل إلى رأي بصدها ، حيث هذا الشخص يطلق عليه مجموعة من التسميات منها المراجع القانوني للحسابات، المراجع الخارجي ، ومراجع الحسابات ، وفي الجزائر يسمي بمحافظ الحسابات ، ومن جراء انفصال الملكية عن الادارة ، حيث لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها ومراقبتها أصبح من الضروري وجود طرفا ثالث محايد بين المؤسسة والمالك، ليقوم بمهامه وهي التأكد من صحة ومصداقية الوثائق الموجودة لدى المؤسسة التي هي محل المراجعة ، وكذلك إحترام الطرق والمبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها .

وستتطرق في هذا المبحث الى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروطه، صفاته ومهامه.

المطلب الثاني: حقوق، واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: الخصائص القانونية لمهمة محافظ الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات، شروطه، صفاته ومهامه.

أن محافظ الحسابات يمثل المراجع الخارجي القانوني في الجزائر، ولممارسة هذه المهنة يتطلب شروط محددة، وصفات ومهام وهذا ما سوف نتطرق اليه في هذا المطلب.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

هناك عدة تعاريف ومفاهيم مختلفة لمحافظ الحسابات ونذكر منها:

تعريف الأول: حسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 "يعد

محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص، وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وإنظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

التعريف الثاني: عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، القانون 01/10، المادة 22 والمادة 27، الموافق ل 29 جوان 2010، ص07.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715 مكرر 04، ص 188.

ومن ذلك التعاريف السابقة نستخلص ما يلي:

- محافظ الحسابات هو شخص يمارس مهنة خاصة تخول له مهمة المراقبة تحت إسمه وعلى مسؤوليته الشخصية؛
- يكلف محافظ الحسابات بمراقبة محاسبة المؤسسات وإثبات السير الحسن للأشغال المحاسبية في شروط معروفة وعادية؛
- شهادة محافظ الحسابات لها أهمية بالغة حيث تعتبر كضمان للمساهمين والمتعاملين مع المؤسسة حيث يثبت شرعية ومصادقية الحسابات السنوية.

ثانيا: شروط الالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يتوفر على الشروط الآتية:

أ- الشروط العامة: نصت المادة 8 من قانون 01/10 على الشروط الآتية:

- 1- أن يكون جزائري الجنسية: لمن أراد مواصلة مهنة محافظ الحسابات إشتراط عليه المشرع الجزائري أن يكون حامل للجنسية الجزائرية على عكس القانون الملغى رقم 08/91 الذي رخص للأجانب ممارسة هذه المهنة.
- 2- أن يكون يتمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية: على الشخص الطبيعي الذي يريد ممارسة هذه المهنة لابد أن يكون يتمتع بكافة حقوقه غير محروم من ممارستها.
- 3- أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم نتيجة إرتكاب جناية أو جنحة: على الشخص الذي يريد ممارسة هذه المهنة أن لا يكون قد صدر بحقه حكم نتيجة إرتكاب جناية أو جنحة محلة بشرف المهنة ولم ينص القانون المعمول به رقم 01/10 على مجالات هذه الممارسة بعكس القانون رقم 08/91.
- 4- حيازة شهادة للممارسة المهنة: على المترشح أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية أو شهادة معترف بمعادلتها وهذا ما جاءت به المادة 8 الفقرة الأولى من القانون رقم 01/10، وذكرت الفقرة الثانية من نفس المادة على أن تمنح هذه الشهادة من طرف معتمد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.
- 5- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية: على محافظ الحسابات أن يكون معتمد من طرف وزير المالية حسب الشروط المنظمة قبل أن يؤدي اليمين، وهذا ما جاءت به المادة 7 من القانون رقم 01/10، بحيث يقوم بإرسال طلب بالإعتماد بصفة محافظ الحسابات إلى المجلس الوطني للمحاسب عن طريق رسالة موصى عليها أو عن طريق إيداعها مقابل وصل إستلام.

6- أن يؤدي اليمين: جاء في نص المادة 6 في الفقرة 2 من القانون رقم 01/10 مضمون اليمين بقولها «أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة أو أسلك في الأمور سلوكا المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد»¹

ب- الشروط العلمية والمهنية

1- المؤهلات العلمية: المتمثلة في المادة 03 المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية طبقا للتنظيم المعمول به.

2- المؤهلات المهنية: فتمثل في تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين 02 على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين 02 على الأقل ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والإشراف على التربص.²

ج- شروط الاستقلالية: يقصد باستقلالية محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون والتي من بينها:

- ممارسة نشاط تجاري؛
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- قبول مهام التنظيم في حسابات المؤسسة التي يراقب حساباتي؛
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد لنفس المؤسسة؛
- البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يرقبها، كما يمكن تعيينه في الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع، بواسطة القضاء.³

ثالثا: صفات محافظ الحسابات

هي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والأخلاقية التي يجب أن يتحلى بها المراجع وهي:¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، القانون 01/10، مرجع سابق ذكره، ص 05.

² المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين العدد 65، 2011، ص 18 بتصرف.

³ علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص 13.

- أن يكون محافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
- أن يكون عملياً ومواكباً لما هو جديد في القوانين والتشريعات؛
- أن يكون حراً غير تابعاً لأي جهة إلا لضميره، وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
- أن يكون عمله في مجال إختصاصه، وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله؛
- أن يكون لبقاً في التعامل وأن يكون قادراً على التعبير بكل وضوح؛
- أن يكون أميناً وواقعياً، وأن يكون مستقلاً في رأيه؛
- أن لا يقبل العمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

رابعاً: مهام محافظ الحسابات

أن مهنة محافظة الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة قانونية فأنها لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات الاجتماعية للمنظمات حيث تمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة حتى في القطاع غير الاقتصادي ترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات والتي تستعمل من طرف العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في إتخاذ القرارات ونذكر منها الإدارة المساهمين الموظفين المستثمرين العملاء الموردين البنوك والسلطات العمومية وغيرها ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:

1- المهام الدائمة وتتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة محل المراجعة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها وتشتمل هذه المهام في نص المادة 23 والمادة 24:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسليون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 61.

- ييدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة لمصالحهم؛
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار¹
- قيام مدقق الحسابات بإبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل لرئيس الإدارة أو المسير بحيث يكون هذا التقرير بمثابة شهادة مكتوبة يتحمل مسؤوليتها الشخص الممضي ويكون هذا التقرير مفهوم خال من الغموض؛
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الأنداز؛
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها؛
- إصدار شهادات تقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها المؤسسة.²

2- المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام الدائمة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة والمتمثلة في المادة 25، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، القانون 01/10، المادة 23-24، مرجع سابق ذكره، ص 07.

² شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة، 2012 ص 94.

- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال؛¹
- إخطار الجمعية العامة بكل المخالفات التي إكتشفها؛
- إستدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة وإخبار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية.²

المطلب الثاني: حقوق، واجبات ومسؤوليات محافظ الحسابات

لكي يقوم محافظ الحسابات بأداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وما عليه من واجبات ويقوم بعمله وفق متطلبات محددة، فهي مرتبطة بمتطلبات عمل وبمصالح الشركة ومصادقية المهنة.

أولا: حقوق محافظ الحسابات

- من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها المشرع الجزائري والتي نص عليها المواد التالية من القانون 01/10 ونلخصها فيما يلي:³
- نصت المادة 31 "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛"
 - كما نصت المادة 31 أنه "يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة "؛
 - كما نصت المادة 32 "يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها "؛
 - نصت المادة 33 "يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛"

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، القانون رقم 01/10، المادة 25، مرجع سابق ذكره، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، نفس المرجع، المادة 715 مكرر 13، ص 191.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، ص 08.

- نصت المادة 34 "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري"؛
- نصت المادة 35 "يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه"؛
- اما المادة 38 "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات الإثباتات الحاصلة"؛
- اما المادة 40 "يتعين علي محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة 10 سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة." وهناك مجموعة إخري من الحقوق نذكر منها:¹
- من حقوق المراجع جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية وغيرها؛
- حق فحص كافة الأصول المسجلة بإسم المؤسسة على إختلاف أنواعها وكذلك التحقق من إلتزامات المستحقة على الشركة؛
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي تحمل التأجيل.

ثانيا: واجبات محافظ الحسابات

- لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات إحترامها أثناء تأديته مهامه وهذا ما نص له القانون 01/10 في المواد التالية:²
- نصت المادة 36 "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي التداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته"؛
 - إما المادة 78 نصت " يلتزم الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم بإستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات كما يلتزم بالسر المهني خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهمته."

¹ إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 11.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 36، ص 08.

- إلا أن هناك بعض الإستثناءات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 01/10 وهي:
- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضي واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إرادة موكلهم؛
- عندما يتم إستدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم؛¹
- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من قوة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه حتى يستطيع إختيار عينات المراجعة بشكل سليم؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يقدم الإقتراحات والتوصيات اللازمة كمعالجة وتصحيح الأخطاء التي تم إكتشافها وعدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.²

ثالثا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات على عاتقه مجموعة من المسؤوليات وتنقسم المسؤولية الى 3 أنواع وهي:

- 1- **المسؤولية المدنية:** أن أساس المسؤولية المدنية، بصورتها العقدية والتقصيرية، هو وقوع ضرر لشخص بخطأ أو فعل شخص آخر يجعل هذا الأخير ملزما بالتعويض عنه وهذا ما يميزها عن كل المسؤولية الجزائية والتأديبية.³ حيث حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريعه للمادة 61 من القانون 01/10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على " يعد محافظ الحسابات مسؤول تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".⁴

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر 03 أركان وهي:

- أن هذا إهمال وتقصير هو سبب خسارته؛
 - أن المدقق كان مهملا إهمالا جسيما أو أنه سلك مسلكا غير نظامي أو مخادع؛
 - أن المدقق قد توقع الضرر أثناء تقريره.⁵
- يعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتحمل بالتضامن، سواء إتجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، أي ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 72-78، ص 12.

² إلياس شاهد، مرجع سابق، ص 11.

³ أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحسوبة في تدقيق البيانات المالية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011 ص 56.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 61، ص 10.

⁵ هدى خليل إبراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، بغداد، 2011، ص 293.

حيث لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة من خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحاكم المختصة.¹

2- المسؤولية الجزائية:

حسب المادة 62 من القانون 01/10 من التشريع الجزائري يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.²

كما يوجد مجموعة المسؤوليات الجزائية وتنحصر هذه المسؤولية في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:³

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين؛
- الإشتراك في جريمة التهرب من أداء الضريبة؛
- إخفاء وقائع جوهرية عند اعتماد الإقرار الضريبي للممولين؛
- المشاركة في جريمة التوقيع على بيانات كاذبة بنشرات إصدار الأسهم والسندات؛
- المشاركة في جريمة تعمد وضع تقرير كاذب؛
- جريمة التعيين كمراجع في شركات الأموال على خلاف ما هو مقرر؛
- إفشاء أسرار المهنة وعدم إحترام السر المهني للعميل أو للشركة العميلة.

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل شخص يمارس مهنة مرجع حسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة الوعد يعاقب مرتكب هذه

¹ علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وأنعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، مجلد 05، عدد 02، 2019، ص 71.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 62، ص 10.

³ حامد طلبة محمد أبو هيب، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، دار زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012، ص 192.

المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج.¹

3- المسؤولية الانضباطية (التأديبية):

عرفت المسؤولية التأديبية بأنها كل إخلال بالواجبات الوظيفية سواء كانت في صورة القيام بعمل محظور أو في صورة الإمتناع عن عمل كاف يجب على المحافظ القيام به.²

كما ذكر في المادة 63 من القانون 01/10 عن المسؤولية التأديبية كما يلي:³

- الأنداز؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6 أشهر)؛
- الشطب من الجدول.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 73، ص 12.

² أبو عمارة محمد علي، المسؤولية التأديبية للموظف العام في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، غزة، 2005، ص 348.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

المطلب الثالث: الخصائص القانونية لمهمة محافظ الحسابات

بعد أن يقوم محافظ الحسابات بتسجيل في الجدول يتم تعيينه للقيام بمهامه ويمكن أن يتم توقيفه عن أداء عمله إذا كان هناك دوافع أو أسباب تحول دون تأديته مهامه.

أولاً: تعيين محافظ الحسابات

حسب نصت المادة 26 من القانون رقم 01/10 "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

كما نصت المادة 27 من نفس القانون علي "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بين عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك".¹

لقد حدد القانون التجاري الجزائري كيفية تعيين مراجع الحسابات من خلال المادة 715 مكرر 04 المرسوم التشريعي 93/08 المؤرخ في 93/04/25 "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين المصنف الوطني".²

ثانيا: حالات التنافي وموانع تعيين محافظ الحسابات

1- حالات التنافي

حدد القانون الجزائري حالات التنافي لمحافظ الحسابات في المادة 64 من القانون 01/10 ما يلي:³

- كل نشاط تجار، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسته مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة، كل عهدة برلمانية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المواد 26-27، ص 07.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 الموافق ل 25 افريل 1993 المادة 715 مكرر 04 ص 32.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 64، ص 11.

- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.¹
- كما نصت المادة 715 مكرر من القانون التجاري لا يجوز تعيين مدقق الحسابات في الحالات التالية:²
 - الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10 / 1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10 / 1) رأس مال هذه المؤسسات؛
 - أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
 - الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ أنتهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ أنتهاء وظائفهم.
- 2- حالات المنع:** ويمنع محافظ الحسابات من:³
 - القيام مهنيا بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3 سنوات) من أنتهاء عهده.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 64، ص 11.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 الموافق ل 25 أبريل 1993 المادة 715 مكرر 06 ص 32.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01/10، مرجع سابق، المادة 65، ص 11

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل تبيننا لنا أن جوهر المراجعة الخارجية يكمن في مراجعة القوائم المالية من قبل المراجع الخارجي وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات المالية المعدة من طرف المؤسسة وفقا لسياسات محاسبية، ولهذا نتائج عملية المراجعة الخارجية المقدمة من طرف المراجع الخارجي لها أهمية بالغة في إضفاء مصداقية على القوائم المالية وصحة التقديرات وإختيار السياسات المحاسبية الملائمة وكفاية الإفصاح.

كما تقوم المراجعة الخارجية على سلسلة من الخطوات المنهجية والمتصلة التي يقوم بها المراجع الخارجي والتي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور رأي الفن المحاييد للمراجع حول القوائم المالية، كما تعتبر المراجعة الخارجية المرآة العاكسة لحقيقة ومصادقية البيانات المحاسبية وذلك وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الإستغلال الأمثل للأموال والحفاظ عليها.

وفي أخير تبيننا لنا أن المراجعة الخارجية تتم وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وأن أهميتها تكمن في إنعكاسها المباشر على المؤسسات الاقتصادية، أما دورها فيتمثل في الإشراف والرقابة المالية على الشركات، كما يتطلب وجود شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية للقيام بها، هذا الأخير يمكن أن يكون قانونيا أو تعاقديا وفي كلتا الحالتين يجب أن يتصف بصفات معينة، فمهنة المراجعة لها آداب وتقاليد سلوك مهني يجب على مزاولها الإلتزام بها، ويجب أن يكون على مستوى من الثقافة والمعرفة والتحلي الصبر واللباقة ، أن ويتحمل مسؤولية مدنية، جزائية، إنضباطية وله صلاحيات وحقوق.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
تمهيد
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها
المطلب الثاني: العوامل والمبررات المساعدة على ظهورها
المطلب الثالث: خصائص ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
المبحث الثاني: أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وأثارها
المطلب الأول: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.
المطلب الثالث: أثار استخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
المبحث الثالث: التصرفات الغير قانونية حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240)
المطلب الأول: مفهوم المعيار الدولي رقم (ISA 240).
المطلب الثاني: الخطأ والغش في المعاملات المحاسبية.
المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الواردة في المعيار رقم 240 في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
خلاصة الفصل

تمهيد:

إتسمت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي في العقد الأخير من القرن العشرين، بالعديد من التحولات والتغيرات الجذرية المتسارعة، تماشياً مع التغيرات التي فرضها المحيط الاقتصادي الدولي، وتبعاً لهذا أدت إلى ظهور الفضائح المالية التي عرفتتها الشركات وما نتج عنها من حالات إفلاس وإنهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في الجهات المسؤولة عن إعداد وتقديم التقارير المالية لهذه الشركات.

يعود سبب هذه الفضائح إلى الثغرات التي تتركها الممارسات المحاسبية لإحداث تحسين في جود التقارير المالية وكذلك إخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها بطرق إبداعية، وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية، وقد زاد الإهتمام بالمحاسبة الإبداعية بشكل كبير بعد الإلزامات المالية الكبرى حيث يتم ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما بإستغلال عنصري المرونة والإختبار في تلك المعايير والمبادئ لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، كما تشير المحاسبة الإبداعية إلى فن تقديم المعلومات المحاسبية من أجل إظهار الجوانب الإيجابية لتحقيق ما يريده المستفيدين عند عرضها على الأطراف المعنية، وترك جانب من الجوانب السلبية في الوضع المالي للشركة، وتعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس بإستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل، والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث يتم من خلاله تناول:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية وأثارها

المبحث الثالث: التصرفات الغير قانونية حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240)

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

منذ زمن أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل التركيز والاهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير وخاصة بعد أحداث إنهميار شركة إنرون Enron حيث تمثلت في إجراءات التلاعب بالتحريفات في الحسابات والقوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية كما تلجأ المؤسسة بهدف تحسين صورتها إلى إستخدام المحاسبة الإبداعية ولذلك سيتم تسليط الضوء في هذا البحث ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها

المطلب الثاني: العوامل والمبررات المساعدة على ظهورها

المطلب الثالث: خصائص ودوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها

ستتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأنواعها

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

أختلف مفهوم المحاسبة الإبداعية على مستوي الدولي حيث لم يعطي له مفهوم موحد ودقيق وقد حاول العديد من الباحثين والمختصين وضع مفهوم للمحاسبة الإبداعية ونظراً لإختلاف توجهاتهم فقد ظهرت العديد من التعاريف وفيما يلي سيتم عرض أبرزها:

عرفت على أنها "هي عملية إتخاذ خطوات مدروسة ضمن قيود المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لتحقيق المستوي المطلوب من الأرباح المبلغ عنها"¹

كما عرفت على أنها "التلاعب المحاسبي هو التغيير المتعمد وتزوير المعلومات المالية لإرضاء الإدارة بقصد خداع المستخدمين إما من خلال إنشاء موقف يمكن تصوره للشركة إلى الغرباء أو إرضاء توقعات مالكي المؤسسة".²

وعرفت كذلك على أنها "التدخل الهادف في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بقصد الحصول على بعض المكاسب الحصرية".³

¹ Syed zulfigar, Ali shah, **Creative Accounting : Atool to help companies in Crisis a practice to land then into Grises, conference**, international conference for business and Economics Research (ICBER), 2011, VOL 16, 2011, Singapore, p 97

² Siyanbola Trimisiu Tunji, **Creative accounting and Investment décision inlisted manufacturing firmes in Nigeria**, journal of Accounting and Taxation, vol 12 (1), published, 31january 2020, p 40

³ Brijesh Yadav, **Creative Accounting: An Empirical Study from Professional prospective**, journal international of Management and social sciences Research, vol 03, no 01 january 2014, p 38

وعرفت كذلك على أنها "هي إستخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، مع البقاء ضمن إختصاص القواعد والقوانين المحاسبية، بحيث بدلاً من إظهار الأداء أو المركز الفعلي للشركة، فإنها تعكس ما تريد الإدارة إخباره عن أصحاب المصلحة".¹

وعرفت أيضا على أنها "المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الإستفادة من القواعد الحالية و / أو تجاهل بعضها أو جميعها".²

وكما عرفت أيضا على أنها "هي الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".³

وكما عرفت أيضا على أنها "نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير إنطباعهم بقيام الإدارة بغرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر".

وعرفت كذلك أنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية بإستخدام خيارات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"⁴

- من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي:
- هي الممارسات التي تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية الى قيم غير حقيقية؛
- إن مارسو المحاسبة الإبداعية غالبا ما يملكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في القيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات نظامية وهذا يمثل مشكلة هذه الظاهرة فالمحاسبة الإبداعية تختلف عن الإحتيال والغش والتزوير.

ثانيا: أنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية

إتخذت المحاسبة الإبداعية عدة إتجاهات بعضها يراعي مصالح الاطراف الخارجية والبعض الآخر يلي أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى ومنه يمكن تقسيمها الى:

¹ Breton Gand Taffler, **Creative Accounting and Investment Analyst Response**, institute of chartered Accountants England Wales, 14 Novembre 2005, p 98

² Nacer Kamel, **A note on the use of creative accounting**, **British Accounting Riview**, vol24, 1992, P 04

³ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26،

العدد الثاني، 2010 ص96

⁴ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019 ص187

1- من حيث شرعيتها: وقسمت الى ما يلي:

1-1 المحاسبة الإبداعية القانونية الايجابية: وهي الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية تهدف الى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة.

1-2 المحاسبة الإبداعية الغير قانونية السلبية: وهي الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تهدف الى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية.¹

2- من حيث تأثيرها على التدفق النقدي:

تنقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى:

1-2 الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات، وإن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.²

2-2 الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.³

3- من حيث علاقتها بالأرباح:

وتنقسم الإستراتيجيات المحاسبية التي تعتمد على الإدارة بخصوص الأرباح ما يلي:⁴

1-3 إستراتيجية تعظيم الدخل الحالي للفترة: تركز هذه الممارسات على زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية؛

2-3 إستراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة: تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية؛

¹ لعروسي آسيا، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، المجلد 11، العدد 02، سنة 2018 ص 267

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج 4، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 621

³ محمد أحمد غنيمي سامي، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة إختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011 ص 28

⁴ محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، إلهام جعفر حميد، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم "دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة أم البواقي، 2015، ص 15 - 16

3-3 استراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن: محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح، أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل.

كما يوجد أنواع أخرى حسب بعض المحللين وهما:

- **التلاعب المحاسبي:** تتمثل في إستغلال فرصة إختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة كتحقيق المخزون ومعاملة المصروفات الرأسمالية على أنها مصاريف جارية والتحيز الشخصي عند التقديرات المحاسبية كتقدير العمر الإنتاجي للموجودات لغرض الإهلاك.

- **التلاعب غير المحاسبي:** فتتمثل بحالات تغيير الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات كبيع الموجود وإعادة إستجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تنخفض أو ترتفع من خلال عمل تسويات مع أفساط الإيجار، وكذلك تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة وتحميلها بالأرباح والإيرادات لهدف معين.¹

المطلب الثاني: العوامل والمبررات المساعدة على ظهورها

سننظر في هذا المطلب إلى العوامل والمبررات المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

أولاً: العوامل المساعدة على ظهورها

وهناك عدة عوامل مساعدة في ظهور المحاسبة الإبداعية ومنها:

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الإقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، إذ تسمح المعايير المحاسبية بالإختبار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهنا يترتب عليه إختيار الوحدة الإقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأدائها.²

2- حرية التقديرات المحاسبية:

يتيح للإدارة التلاعب في التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، وهذا مما يساعد المحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه، ويتم ذلك عن طريقة صياغة التقرير أو التحيز في

¹ زياد مشحن عبد الله، إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية الواردة في القوائم المالية، دراسة تطبيقية لعينة من المصارف العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 33، 2015 ص 382

² ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون 2016، ص 378

إعداد تلك التقديرات بشكل متماثل أو متحفظ حسب إحتياج الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.¹

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.²

كما يمكن تحريك الأرباح بين فترات محاسبية بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حالة وجود إختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.³

4- القيد المحاسبية المزيفة:

يمكن أن تستخدم للتلاعب في القيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك من إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بطرف يتعاون طرف ثالث مثل بيع موجودات الوحدة الإقتصادية أو إعادة إستجارها حتى تنتهي مدة إندثارها.⁴

5- تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:

لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين الملاك والعمال فهو يهم أيضاً كل المتعاملين معها من الزبائن موردين السلطات العمومية إدارة الضرائب وغيرها وعليه ومن هذا المنطق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه الشركات حتي تنال رضاهم وتوكلها الي مكاتب المراجعة وشركات التدقيق لفحص حساباتها إلا أنه وحسب ما ورد مؤخراً فالمداخل التي تحصلت عليها كبري مكاتب المراجعة والتدقيق مبالغ ضخمة ولذلك لتواطؤها مع المسؤولين فمثلاً فقد قدرت حصة شركات

¹ حيدر عباس العطار، دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة إستطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد، مجلة دنانير، العدد الرابع عشر 2018، ص 473

² بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012 ص 36

³ عمار أحمد حسنى أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين السودان، 2018، ص 206

⁴ قاسم محمد عبد الله البعاج، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان 2018 ص 54

التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ما بين 30 و 60 بالمئة من مداخل الإجمالية للشركة وخير دليل شركة (انرون وآرثر اندرسن).¹

6- تسمح بعض القواعد المحاسبية للمؤسسة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة من المؤسسة.

7- القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن أن توظف لإعطاء صورة وإنطباع جديدين عن الحسابات.²

ثانيا: مبررات ظهور وتطبيق المحاسبة الإبداعية

1- مبررات ظهور المحاسبة الإبداعية:

تجلت مجموعة من العوامل الداعمة لظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية وشيوع ممارستها بالآتي:³

- تعدد وتعارض مصالح أصحاب المصلحة المتمثلة والمديرون وحملة الأسهم والموظفون ودوائر الضريبة والمستثمرون؛
- تتيح أمام المحاسبين والمدققين حرية إختيار المعايير المحاسبية التي تسمح بإستغلال نقاط الضعف أو المرونة في تحضير القوائم المالية بخلاف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- تسمح بإجراء تقديرات محاسبية حكيمة شخصية تقبل في طياتها ضمان مصالح الإدارة؛
- تتيح المرونة الكامنة في التحكم بتوقيت فترات إجراء المعاملات المالية الخاصة بالإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم ومعالجتها على وفق الإجراءات والقواعد المحاسبية وإلى جانب هذه الأسباب برزت أمام الباحثون في مجال الأدب المحاسبي مجموعة من المبررات والأسباب التي تقف وراء إستخدام الشركات لممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الدراسات والأبحاث التي أجريت على هذه الشركات.

2- مبررات تطبيق المحاسبة الإبداعية:

- أ - زيادة الدخل لصرف الإنتباه: يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل من أجل صرف الإنتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها من قبلهم؛
- ب- رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته: وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل وإتجاه جيد للربح؛ مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.⁴

¹ أيوب الهادي اسماعيل عبد الله، دور قواعد حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي وممارسات المحاسبة الابداعية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف التجارية السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية، السودان، 2018، ص 190

² زبير عياش، إنعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 02، سنة 2019، ص 141

³ عادل رزق، المحاسبة الابداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية القاهرة، المجلد 19، العدد 02، سنة 2012 ص 06

⁴ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سنة 2010 ص 99

ج - التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق: بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها والذي يمكن توظيفه في تحقيق مصالح شخصية تنعكس بشكل إيجابي على إدارة الشركات لتظهر بصورة مقبولة لدى مجلس الإدارة.¹

د - الحصول على تمويل: تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات بغرض تحسين قيمتها وبالشكل الذي يؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني من قبل المؤسسات المالية بمنح القروض لهذه الشركات.²

هـ - تمهيد الدخل: يمكن لهذه الشركات أن تطبق هذه العملية بتكوين مخصصات وإحتياطات تارة بمبالغ كبيرة وغير ضرورية في سنوات معينة وتارة بتخفيضها بحدود معينة في سنوات أخرى حسب الضرورة وبما يضمن التأثير على حجم الأرباح في تلك السنوات.³

كما تفضل الشركات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه نمو الأرباح الثابت إلى حالة الربح المتقلبة، إنهم يحققون ذلك من خلال وضع مخصصات عالية لا داعي لها للخصوم وضد قيم الأصول في السنوات الجيدة بحيث يمكن تخفيض هذه المخصصات، وبالتالي تحسين الأرباح المبلغ عنها في السنوات السيئة، الحجة هي أن هذا هو إجراء ضد "المدى القصير" للحكم على الإستثمار على أساس العوائد المحققة على المدى القصير، كما أنه يتجنب رفع التوقعات عالية جداً في السنوات الجيدة لدرجة أن الشركة غير قادرة على تقديم ما هو مطلوب لاحقاً، وبالتالي إذا كانت ظروف تداول الشركة متقلبة في الواقع، فإن المستثمرين لديهم الحق في معرفة ذلك.

قد يخفي تجانس الدخل التغيرات طويلة المدى في اتجاه الربح، في البلدان التي لديها أنظمة محاسبة عالية المحافظة، يمكن أن يكون تأثير "تمهيد الدخل" واضحاً بشكل خاص بسبب المستوى العالي من المخصصات التي تتراكم.⁴

المطلب الثالث: خصائص ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

¹ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 8، سنة 2010 ص 88

² الأغا، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2011 ص 82

³ الشيخ سهيل، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 05، سنة 2011 ص 53

⁴ PROF EMMA OKOYE, **The Ethias of Creative Accounting in Financial Reporting the chauenges of regulatory Agencies in Nigeria**, journal Aquarterly of Association of National Accountants of Nigeria, vol 16 No 01, january - March 2008, p 47

سنستطرق في هذا المطلب إلى خصائص ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

أولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛¹
- قدرة المحاسبة على التحليل والتجميع وكذلك قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛²
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- إعتقاد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛³
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها؛⁴
- ممارسة المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية.⁵

ثانياً: دوافع الادارة في استخدام المحاسبة الإبداعية

-
- ¹ علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وإنعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 02، 2019، ص 73
- ² محمد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018، ص 111
- ³ مازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب - البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 12 و 13 ماي 2010، ص 05
- ⁴ بسمه قيس شهاب الدين الكيلاني، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008 ص 100
- ⁵ محمد مطر ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال والتحديات والفرص الأفاق، المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009، كلية الاقتصاد جامعة الزيتونة، عمان الأردن، ص 09

إن الهدف من التلاعب بالقوائم المالية هو التضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة بممارسات غير أخلاقية ومستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات ونلخص أهم دوافع المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

1- **التهرب الضريبي:** إن الهدف الأساسي للشركة عند إعدادها للإقرار الضريبي هو لتقليل الضرائب الواجبة الدفع الي إدارتي حد ممكن عن طريق الاختيار والمفاضلة بين الأساليب والطرائق المحاسبية بما لا يتعارض مع القانون الضريبي وتعرف هذه العملية بالتجنب الضريبي والتي تكون تحت غطاء القانون¹

2- **تحقيق مكاسب شخصية:** تعد المكاسب الشخصية من أهم الدوافع الإدارية لإستخدام المحاسبة الإبداعية والمتمثلة في زيادة الرواتب ومكافآت الإدارة والأمن الوظيفي أو حتى تحقيق بعض الرضا الشخصي²

كما يتم ذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كل الأطراف ذات المصالح في الشركة بل يكون أحيانا على حساب الإقتصاد القومي والمجتمع ككل كما ظهر خلال الأزمة المالية الحالية³

3- **غياب القيم الأخلاقية:** إن سبب وجود تداخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي إلا وهو يتمثل في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات والإجراءات التي تحقق تلك الأهداف فالمحاسبة التي أعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق هو إعتقاد خاطئ، على إعتبار إن الفضائح المالية التي تعرض لها العالم في السنوات الأخيرة برهنت على أن أخلاقيات الأعمال لها تأثير واضحاً على ممارسة مهنة المحاسبة⁴

4- **التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية:** يهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية⁵

5- **لغيات التصنيف المهني للحصول على التصنيف مهني متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة إستناد الى المؤشرات والمعايير المالية تستخلص البيانات السنوية ونصف السنوية**

¹ Charles and Agnès, **Tox Avoidance and Evasion as a Factor influencing Creative Accounting Practice Among compaties in Kenya**, journal of Business Studies quarterly, vol 04, NO 02, 2012, P 18

² Amas Muhammad Zouhair, **Corporate Gouvernance and Creative Accounting**, 1 st international conférence on Accounting, journal Business Economicus and politics at IRAG, April 2018, p 05

³ سالم بن سعيد باعوجاجه، محمود البدرى شاكر خليفة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 29، العدد 01، سنة 2015 ص 05

⁴ نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " دراسة تطبيقية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،

المجلد 17 العدد 02، لسنة 2015 ص 196

⁵ Mulford, C.E. Comsky, **The Financial Numbers Game**, John wiley & sons Inc, (2002), p 89

وربع السنوية التي تعدها المؤسسات لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم؛¹

6- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية وأحياناً لسداد إلتزاماته، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها وإلتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية؛²

7- إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل عما هو عليه في الواقع: حيث نجد أن رضا المستثمرين عندما يجدون مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه وهذا دفع المدربين إلى التركيز على النتائج المالية في الأمد القصير لإرضاء المستثمرين وذلك من خلال تعديل الأرباح بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛³

8- تخفيض احتمال إنتهاك عقد الدين: عندما تتقدم لشركة بطلب الحصول على قرض غالباً ما يضع فيه الدائنون بعض القيود، مثل قيود التوزيعات المدفوعة وإعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، لهذا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها الديون إلى حقوق الملكية إلى إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في إتفاقيات الديون؛⁴

9- وجود نظام للحوافز والمكافآت: يهدف نظام الحوافز إلى تشجيع الإدارة على بذل أقصى جهد ممكن في سبيل تحقيق مصلحة الملاك، ولكي ترتبط الحوافز بالجهد المبذول غالباً ما يحتوي نظام حوافز على حد أقصى وحد أدنى؛⁵

¹ علاء فريد بطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة البصرة العراق، 2006 ص 17

² حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، لسنة 2011، ص 363

³ محمد عبد الله عوضه سناد، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين الخرطوم 2017، ص 5

⁴ أبو بكر مبشر محمد النظيف، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين الخرطوم، 2015، ص 44

⁵ محمد أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه 2010، ص 26

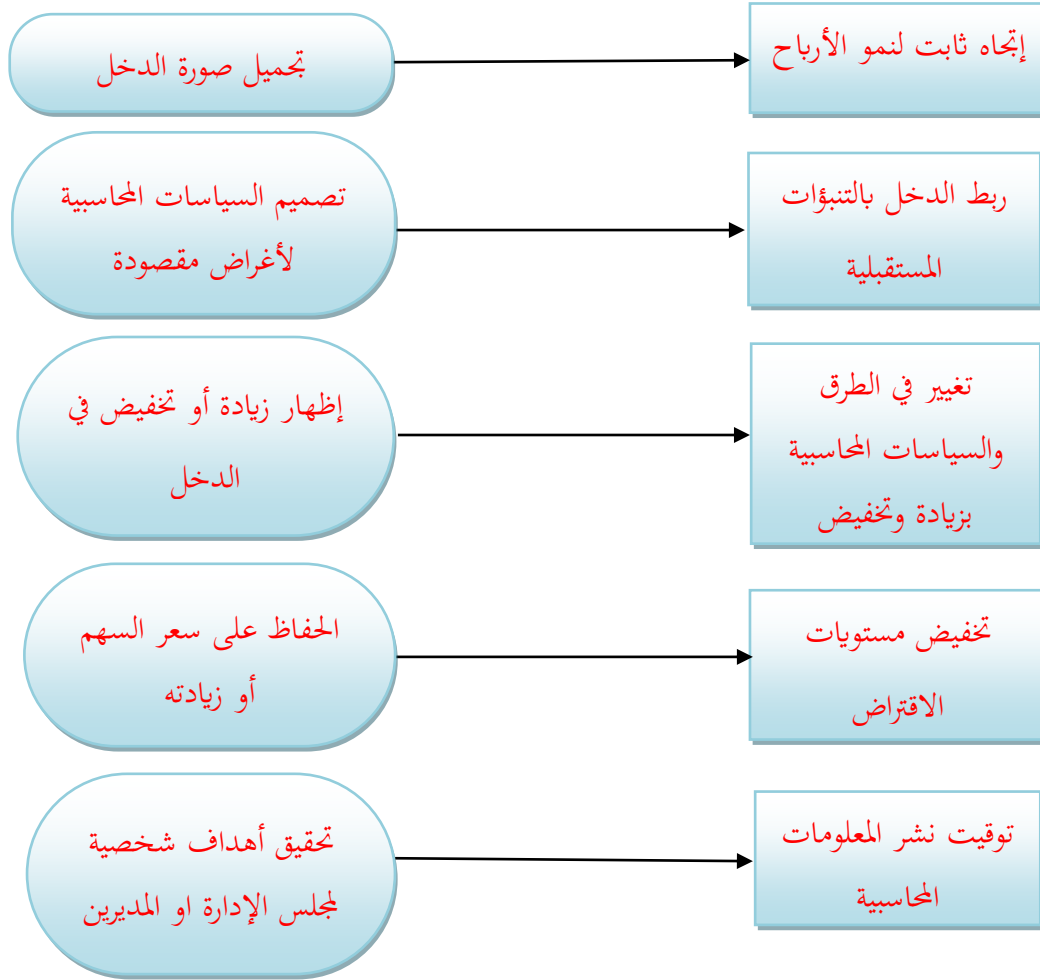
10- الرغبة بأثبات الذات: عندما يكون من تسليم قيادة المؤسسة هم من المدراء الشباب الذين يمتلكون عقلا مبدعا وخارق وخاصة في بداية مهنتهم فانهم يقومون بالبحث عن حلول مناسبة للشركة ومتلائمة مع إستراتيجيات المؤسسة، لذلك فإن كثير منهم يلجؤون الي وسائل وأساليب مبدعة كممارسات المحاسبة الإبداعية للإرتقاء بالمؤسسة ووضعها في مصاف المؤسسات الراجعة وذات السمعة الجيدة وهذا بالتالي يؤهلهم للحصول على ضمان التقدير وتحقيق التقدم والحصول على أجور عالية أو أرباح عالية بناء على أدائهم المنعكس على وضع المؤسسة؛¹

ويمكن تلخيص أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية في شكل التالي:

¹ Firescu, V, Popescu, **The impact of Creative Accounting of Frozen Assets on the company Performance**, Université of Gaiova, journal Faculté Economics and Business Administration, vol (0, 1), No 16, 2014, p 63

الشكل رقم (01-02): أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

طرق تحقيق المحاسبة الإبداعية دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

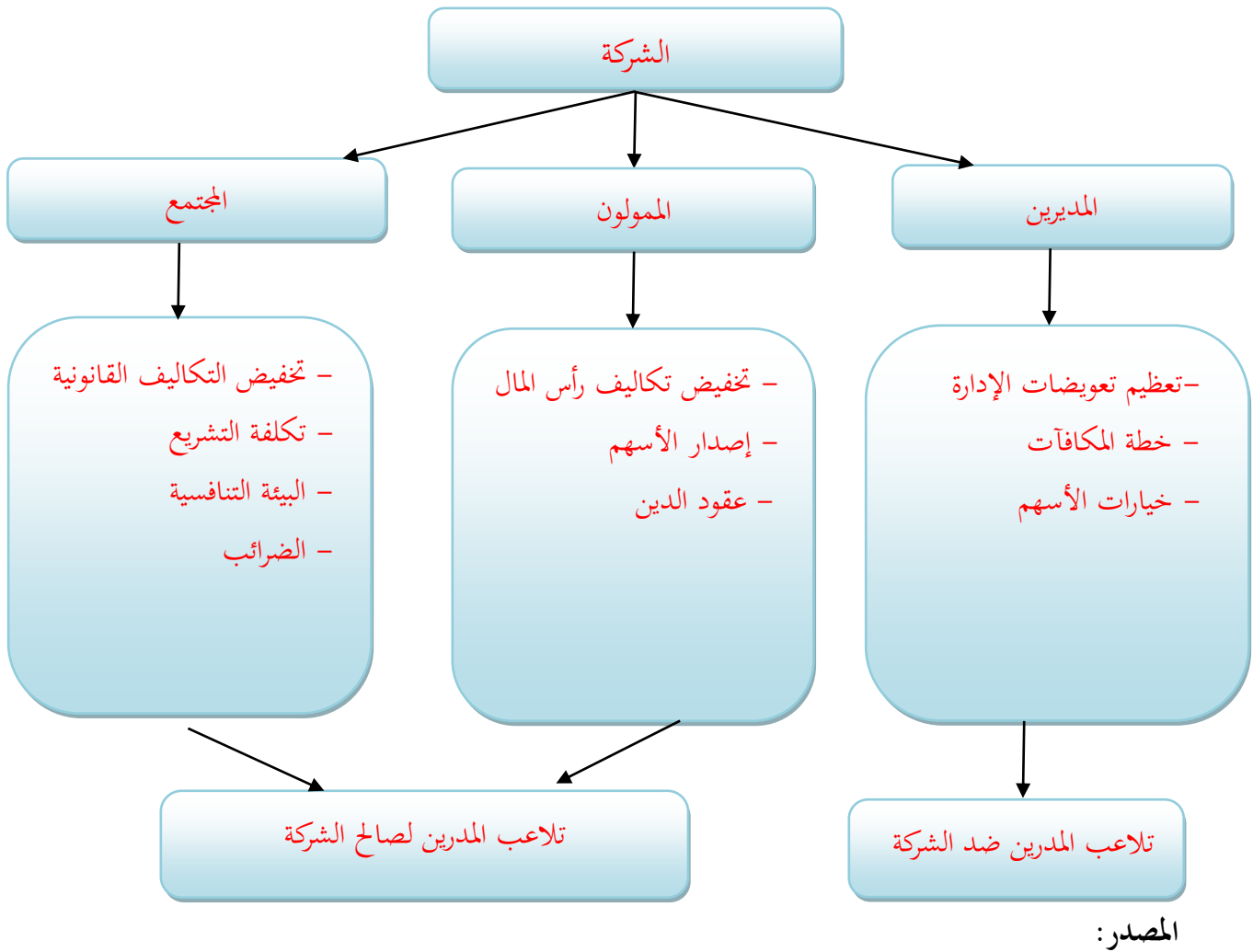


المصدر: عفاف إسحاق أبو ذر، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، مجلة الفكر

المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الأول، العدد الثاني، 2010، ص: 202

من خلال الدوافع السابقة نستنتج أن الشركات تتجه نحو تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية كلما حصل عندهم تعثر أو لتحقيق مصالح شخصية وأهداف قصيرة الأجل، ودوافع المحاسبة الإبداعية رغم تعددها إلا أنها في النهاية تكون إما دوافع متعلقة بمصلحة الشركة أو دوافع متعلقة بمصلحة المتعامل نفسه ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (02-02): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف الأخرى



Balaciu Diana, Is Creative Accounting a form if Manipulation, University of Oradea
Faculty of Economics Science Séries, Volume 17, NO 03, 2008, p 936

المبحث الثاني: أساليب وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وأثارها

للمحاسبة الإبداعية أساليب وأشكال عدة وإن لهذه الأساليب أثر بالغ الأهمية على الشركة ومهنة المحاسبة والتدقيق وستطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

المطلب الثالث: آثار استخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

المطلب الأول: أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية

ستطرق في هذا المطلب إلى أساليب وممارسات المحاسبة لإبداعية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتتمثل في:

1- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تنقسم أساليب المحاسبة الإبداعية إلى أساليب تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، ومع أساليب تتفق مع معايير المحاسبة والتدقيق، حيث أشار Gummy إلى أن إدارة الإستحقاق هي استخدام المعالجات المحاسبية مسموح بها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها، بهدف حجب الشكل الإقتصادي الحقيقي للوحدة الإقتصادية، وفي الغالب يتم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون جوهر عمداً بهدف التظليل والتلاعب أو سوء فهم للمعايير، وتشتمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل الوحدات الإقتصادية أو المؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الإقتصادية الشقيقة والأطراف ذات العلاقة؛¹

2- من حيث نوع تأثير على القوائم المالية:

تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعبر عن ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفق لها، فقد تختار الإدارة من بين المحاسبة التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها ذلك تبعاً لإستراتيجيتها دون النظر للبدل؛²

¹ Gummy Katherine, **what are the conséquence of real earning management**, Worthing Paper hass school of business université of California Barkley, 2005, p 5

² محمد حلو داود الخرسان، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذو قار، المجلد، 09، العدد 03، سنة

3- من حيث طبيعة الأساليب:

- فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية غير حقيقية فقد أشارت بعض الدراسات الي أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة باستثمار التالية:

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود إختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين السوقية أو القيمة الحقيقية؛¹

- إستخدام بعض المخالفات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ حيث في بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم ، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلي سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الإلتزام المالي المستقبلي للمعاشات في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق إختيار مقيم معروف باتخاذ إتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب؛²

- إدخال الصفقات الإصطناعية أو لتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية وتحقيق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر لعمليات متعلقة ببعضها مع طرف ثالث؛³

4- من حيث الهدف من التلاعب:

وهناك أسلوبان أساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية هما:

- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات أو تخفيض مصروفات الفترة ويعمل هذا الاسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية؛

- تخفيض الأرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية.⁴

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة، دار الاعصار العلمي، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2017، ص 315

² Amal Oriat and John Blake, **THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING**, journal of Economica littérature, centre 1, classification, 1999, p08

³ عادل رزق، المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى امكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية القاهرة، المجلد 19، العدد 02، سنة 2012 ص 06

⁴ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 316

كما أن هناك مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية ويمكن إبرازها وتصنيفها إلى أربع مواطن للتلاعب:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح: ومن صورته:

أ- التمويل خارج الميزانية: ويعرف بالتمويل الخفي وهو تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها وبدون الخروج عن المتطلبات النظامية؛

ب - عقود الإيجار: يتم بتسجيل عقد إيجار طويل الأجل في دفاتر الشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي ذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي؛

ج - التغييرات المحاسبية: بإستغلال البدائل المحاسبية المتاحة أمام المحاسب ويكون إما بتغيير السياسات المتبعة أو التقديرات المحاسبية أو التغيير في الوحدة المحاسبية.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت: ومن صورته:

أ - الإعتراف بالإيراد: وتعترف الشركة بالإيراد بين المدخل المحافظ conservative وفيه يؤجل المحاسب تسجيل الإيراد أي حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ aggressive فيه يتم الإستعجال في تسجيل الإيراد قبل تحققه من أمثلته عقود الإنشاء طويل الأجل والتلاعب في المحاسبة عنها؛

ب - الاعتراف بالمصروف: يعتبر الإعتراف بالمصروف من البنود التي تعتمد على الحكم الشخصي في التقديرات مما يسمح للمحاسب بالتحكم في أرقامها وتوجيه أرباحها حسب المصلحة.¹

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير: ومن صورته:

أ - سياسة رسمية المصروفات: أن بعض المصروفات التي تتكبدها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية المصروفات الإيرادية يتم رسملتها ثم إطفائها على المدى الطويل؛²

ب - إهلاك الأصول الثابتة: يلجأ المحاسب إلى إستغلال تعدد طرق حساب الإهلاك بما يتماشى ومصلحته، إما بتحميل السنوات لقسط إهلاك متناقص أو بطريقة القسط الثابت حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الانتاجي المقدر مع أن المبادئ المحاسبية لا تنص على قوانين تحدد العمر الانتاجي للأصول مما يتيح الفرصة أمام المحاسب لتحديد أعمار الأصول حسب مصلحته الذاتية؛

¹ نساب عائشة، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2، العدد

31، ديسمبر 2015، ص 258-259

² Charles, W, Mumford Eugence, **THE FINANCIAL NUMBERS GAME**, Detecting Creative Accounting Practices, 2002, p 221

ج - إطفاء الشهرة والعلامات التجارية: نظرا لعدم توفر الأسواق النشطة لمثل هذه البنود على خلاف الأصول الملموسة يصعب تحديد أعمار الأصول غير الملموسة، هذه الدرجة من المرونة تفتح الفرصة أمام المحاسب للتقدير الشخصي.¹

4-أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت: ومن صورته:

أ - قائمة المركز المالي: يتم التلاعب في الميزانية مثلا بتضخيم المصاريف والحسابات المدينة مع تقليل الإلتزامات وزيادة الإحتياطيات أو التلاعب في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها؛

ب - قائمة الدخل: والتلاعب فيها يكون إما بالإفصاح أو التصنيف أو كلاهما معا والتلاعب في التصنيف يكون مثلا في تصنيف العناصر غير العادية التي قد تتضمنها؛

ج - قائمة التدفقات النقدية: يتم التلاعب في هذه القائمة من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة وإعتبارها نفقات إستثمارية أو تمويلية أو العكس؛

د - قائمة التغير في الأموال الخاصة: جميع بنود هذه القائمة المالية يمكن أن تتعرض لممارسات المحاسبة الإبداعية كالتغييرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال.²

ثانيا: ممارسات المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عديد من الممارسات تعمل من خلالها على تغير الصورة الحقيقية إلى صورة غير حقيقية عن نتيجة النشاط وقد وجدت العديد منها:

1- الاختيار في السياسة المحاسبية:

وطريقة تطبيق تلك السياسة الوحدات الإقتصادية في إعداد القوائم المالية تعد من إحدي الطرق التي يتم التلاعب من خلالها بالأرقام المالية فالشركات التي تقدم على هذا التلاعب بالبيانات تقوم بإستخدام المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية؛³

2- التلاعب في بنود الموجودات:

يتم التلاعب بالموجودات إما من خلال زيادة قيمتها أو تخفيضها لأغراض تصب في مصلحة الإدارة، خلافا لما تفتضيه قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة وإدارة الأعمال، ومن أساليب التلاعب في الموجودات هي

¹ Charles, W, Mumford Eugene, **THE FINANCIAL NAMBERS GAME**, Detecting Creative Accounting Practices, 2002, p 245

² نساب عائشة، مرجع سابق ص260

³ سهام جبار مزهر، الدور الوسيط لمتطلبات قانون في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد 08، العدد 29، سنة 2019 ص 184

المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من خلال التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لإظهاره بالشكل الذي يتلائم مع أهداف الإدارة؛¹

3- التلاعب في بنود المطلوبات:

الغرض من التلاعب في بنود المطلوبات هو التأثير على قائمة المركز المالي للشركة من خلال إظهارها بالشكل الذي يتلائم وأهداف الإدارة ومن أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في هذا المجال إخفاء بعض الإلتزامات من خلال لجوء الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطرق تنعكس كالتزام في القوائم المالية، في الوقت الذي أن التغيير في أية قاعدة محاسبية يقحم الشركة في صعوبات مع إتفاقيات الاقتراض ومن حالات الإخفاء تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركة المقاولات بهدف تحسين الوضع المالي للشركة؛²

4- التلاعب في صافي الدخل: حيث يتم زيادة الدخل وذلك من خلال زيادة الشركة للإيرادات خلال مدة مالية محددة عندما يكون أداؤها سيئا، كالقيام بزيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من قيمته الحقيقية وإعتبار عائد الإستثمار جزء من تلك الإيرادات فضلا عن تسجيل عائد الإستثمار بوصفه دخلا تشغيليا من خلال إعادة تصنيف الميزانية؛

5- التلاعب بالمخزون: قيام الشركة بتقييم بضاعة آخر المدة بإقل من قيمتها وبمخالفة القواعد المحاسبية المعمول بها بقصد تخفيض الأرباح للتهرب من الضرائب؛³

6- تخزين الأرباح لسنوات قادمة: بإمكان الوحدة الاقتصادية تخزين مكاسبها وإدخالها لسنوات لاحقة لا يتحقق فيها ربح كبير يصل الي النسبة المتوقع تحقيقها من الربح لإستخدامه في السنة قليلة الأرباح أو بطيئة في الأرباح عن طريق تخفيض لمخصص الديون مشكوك في تحصيلها أو تمديد العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة لتقليل النفقات وزيادة المكاسب.⁴

7- التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيراد: طبق لمبادئ ومعايير المحاسبية يتم الإعتراف بالإيراد أي إثباته وتسجيله بالدفاتر المحاسبية والقوائم المالية إذا ما تم إكتساب الإيراد بصفة عامة بتسليم السلعة أو تقديم الخدمة محل البيع للعميل ويتحقق الإيراد بتحصيله أو التأكد من تحصيله بدرجة كافية.⁵

¹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق، ص 200

² وليد زكريا عبد الرحمان الصيام، مدي إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 5، العدد 2، 2009 ص 171

³ سليم عواد هادي، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 10، العدد 33، 2015، ص 129

⁴ محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة ذو قار، المجلد 11، العدد 03، 2016، ص 147

⁵ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبداعية دوافعها - أساليبها - أثارها، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص 46

المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها
 سنتطرق في هذا المطلب إلى أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها
أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال المحاسبة الإبداعية وتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظاهرة وفيما يلي عرض لمختلف أشكال المحاسبة الإبداعية:

1- المحاسبة (النفعية العدوانية) (aggressive accounting): وتعرف بأنها الإصرار على إختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهدافها المرغوبة وخاصة لتحقيق أرباح عالية، سواء كانت المحاسبة المتبعة مستندة إلى مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا؛¹

2- المحاسبة إدارة الأرباح (Earnings management accounting): هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة؛²

3- التلاعب بالتقارير المالية: تقوم الشركات بالتلاعب بالأرقام حسابات إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، ذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت ومن بين هذه الأساليب:

3-1 تعجيل الإيرادات: هناك طريقتين لتعجيل الإيراد هما:

- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم إستلامها فيها مع أنها تخص أكثر من سنة مالية؛
- أن يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

3-2 تأجيل المصروفات: حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها إعدادها إلى السنوات القادمة بدلاً من إستنزائها من داخل السنة التي حدثت فيها.³

4- تمهيد الدخل: (Income Snoothing) هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوي وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى

¹ فيصل محمد حامد فزازي دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصناعية رسالة دكتوراه جامعة أم درمان الإسلامية 2017 ص 17

² عبد الحكيم المبروك سالم عبد الله، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية 2012، ص 44

³ معمر قرية، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقارنتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر الوادي، العدد 08، السنة الثامنة، 2017 ص 518

السنوات ذات الدخل السيء ويعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والإحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ¹.

5- ممارسات المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): تشير أن المحاسبة الإبداعية هي إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في القيم المصروفات والإيرادات.²

مما سبق ذكره من أشكال المحاسبة الإبداعية يمكن تلخيصه في الجدول التالي:

جدول رقم (02- 01): أشكال المحاسبة الإبداعية

نوع الشكل	شرح النوع
محاسبة النفعية الإندفاعية Aggressive accounting	هي إختيار وتطبيق نشط ومعتمد لمبادئ المحاسبة معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة وعادة ما تكون الأرباح الحالية أعلى سواء كانت الممارسات المتبعة متوافقة أو غير متوافقة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
محاسبة إدارة الأرباح Earnings management	هو مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة وإستدامة للمكاسب.
تمهيد الدخل Income Snoothing	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة إرتفاعات أو إنخفاضات التي تظهر في الدخل على فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح في السنوات الجيدة لإستخدامها في تغطية الدخل في خلال السنوات منخفضة الاداء.
التلاعب بالتقارير المالية	هي عبارة عن تحري متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم.
ممارسات المحاسبة الإبداعية CréativeAccounting Practices	وتشمل أي وكل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الإختيار المتعمد وغير متعمد والتطبيق المخادع وغير مخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الإحتيالية.

المصدر: طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبداعية دوافعها-أساليبها-أثارها، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص 46

¹ Brjesh Yadav, Creative Accounting Aliteratue Review, The sij Transactions Financial Business Management, Vol 01, No 04, 2013, p 20

² Syed Wulfiqar Ali Shah, Safar Butt, Yasir Bin Tariq, Use are Abuse of Creative Accounting Techniques International, journal of Trade Economics and Finance, Vol 02, No 06, 2011, p 532

ثانيا: المنظور الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية

قد تكون ممارسات القائمة على العملية المحاسبية تتصف بالإبداع المحاسبي فلا بد من أن تأخذ القيم الأخلاقية السائدة بالمجتمع والتي تمثل سلوكا لمزاوي المهنة غير أن ظهور المحاسبة الإبداعية كحدث في السنوات السابقة جعل المهتمين يولون إهتماما أوسع تجاه أخلاقيات ممارسي المحاسبة الإبداعية، حيث أنه يجب على المحاسبة أن تكون أيضا قائمة على القيم الأخلاقية بعيدا عن تضليل الحقائق ولوصول إلى تحقيق أهداف محددة مسبقا وحسب رغبة القائمين عليها، كما تركز السلوك الأخلاقي عادة على المعايير والقواعد المهنية المحاسبية نظرا لكونها حجر الزاوية للاعتماد الكلي عليها في التقارير المالية الناتجة عن تطبيقها وتتمثل معايير السلوك الأخلاقي فيما يلي:¹

1- الأمانة والنزاهة: بصفتها قيمة أخلاقية أساسية يتميز بها العضو ويستمد الجمهور ثقته من إتصاف العضو بها وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الإنحياز المصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة الزبون وبمحافظة أسرارهم.

2- الموضوعية والإستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح وليحيد عن الحق وأن يكون صادقا.

3- العناية والثقة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه ومايتطلبه من الإستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على وجه الأكمل أي ترتبط بقيمة إتقان العمل وكيفية تجويده.

4- الإستقامة: وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الإخلاقية العامة ومنها ما يأتي:

- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين؛

- حفظ أسرار الزبائن وعدم إفشائها ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة؛

- أن يتم التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

كما يركز السلوك الأخلاقي في بناء الإطار الفكري المحاسبي على ثلاثة مبادئ اخلاقية اساسية هي:²

1- العدالة (justice): وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة من منتجات العملية المحاسبية.

¹ محمد ظافر عبد الخالق الخضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل،

المجلد 35، العدد 114، 2013، ص 56-57

² عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 331

2- الصدق: (Truth) ويعني أن تعبر البيانات المنتجة عن الوضع المالي العادل للوحدة المحاسبية للفترة المحاسبية محل القياس.

3- عدم التحيز (fairness): وهو يعني القيام بأعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

المطلب الثالث: آثار استخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

- فيما يأتي بعض المظاهر التي يتم فيها استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثر كل منها على القوائم المالية:
- عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والموجودات المتداولة؛
 - اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
 - تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛
 - تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج والأرباح؛
 - عدم إستبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات؛¹
 - خدع المساهمين في الشركة وجعلهم يتخذون قرارات غير سليمة، سواء بالاستمرار في عمليات المساهمة، أو تصفية مراكزهم الحالية وبيع مساهمتهم فيها، وهي عملية ترتبط بأسواق التمويل، والتي تتم فيها العمليات بشكل لحظي فوري؛
 - خداع الدائنين للشركة بإظهار المركز المالي للشركة بشكل أفضل وأن الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها الحالية والمستقبلية، وهو ما يؤدي إلى منحها مزيد من القروض والديون التي لن تستطيع هذه الشركة الوفاء بها مستقبلاً.²

¹ بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة السادسة والثلاثون، العدد ستة وتسعون، 2013، ص 194

² محسن أحمد الخضيرى، المحاسبة الإجرامية كيفية التحايل وإستخدام الأساليب المحاسبية من أجل الخداع، الطبعة الأولى، دار ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 2013، ص 32

المبحث الثالث: التصرفات غير القانونية حسب المعيار الدولي رقم (ISA 240)

يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (315) "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" ومعيار المراجعة (330) "إستجابات المراجع للمخاطر المقيمة" فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.¹ وستتطرق في هذا البحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: مفهوم المعيار الدولي رقم (ISA 240).

المطلب الثاني: الخطأ والغش في المعاملات المحاسبية.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الواردة في المعيار رقم 240 في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم المعيار الدولي رقم (ISA 240)

جاء المعيار الدولي 240 لوضع الإرشادات والتوصيات بشأن مسؤولية المراجع في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، وذلك بتمييز بين الغش والخطأ وبين أنواع الغش التي لها علاقة بالمدقق، والأخطاء الناجمة عن سوء استخدام الأصول، وتبين مسؤولية المدقق لإكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤدي إلى الغش والإحتيال.

أولاً: الخطأ

1- مفهوم الخطأ:

طبقاً وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم IAS 240 "الفقرة أ 11 أن:

— عرف على أنه: تحريفات غير متعمدة والتي ترتكب بناء على تصميمك سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم.²

2- أنواع الخطأ

تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه مدقق الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة إذا نظرنا إليها من زوايا بمختلفة نذكر منها:

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، السعودية، 2017، ص 3

² عدى جودات عبد الرحيم، مدى إلزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المحاسب القانوني حول إكتشاف الغش ومنعه، قدمت رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الهاشمية الاردن 2013 ص22

- 1- **أخطاء الحذف أو السهو:** وهي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عد القيام بتحويلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن. أما الحذف أو السهو إكتشاف الخطأ.¹
- 2- **أخطاء عمدية:** هي الأخطاء التي تتم مع التدبير المسبق بهدف إخفاء حقيقة معينة وتغطية اختلاس معين.
- 3- **أخطاء غير عمدية:** هي الأخطاء التي ترتكب عن غير قصد ولا تكون هناك تدبير للقيام بها وتنتج عن جهل بالمبادئ المحاسبية أو التقصير.²
- 4- **الأخطاء الكتابية:** تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر، وفي هذه الحالة يجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة، وفي الحالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلاً بدلاً من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن إكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه.³

ثانياً: الغش

1- مفهوم الغش:

- وعرف على أنه: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.⁴
- كما عرف على إنه: التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.⁵
- كما عرف على أنه " هو التحريف المادي المتعمد من قبل شخص أو أكثر لأجل التضليل للطرف الآخر الذي سيتأثر به الغش وربما يشمل:
- التغيير والتحريف أو التزوير في السجلات والمستندات؛
 - سوء استعمال الموجودات؛

¹ خالد راغب الخطيب وآخرون، دراسة متقدمة في التدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009، ص 77

² فارس سعود القاضي، مدى مسؤولية المحاسب القانوني الأردني عن إكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معيار التدقيق الدولي 240 -دراسة ميدانية-، قدمت رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة ال البيت، المرق، الأردن، 2009، ص 22

³ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية المجلد الأولي، دار المسير للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 150

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق ص 05

⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 58

- عدم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة صحيحة أو تفسيرها بصورة خاطئة".¹

2- أنواع الغش

وتتمثل فيما يلي:

1- غش وإحتيال العاملين: يقوم هذا النوع بشكل عام على سرقة الأصول من قبل العاملين ويصاحبه إرتكاب أخطاء بغية تغطية هذه السرقات وهذا النوع يمكن الحد من خلال قيام الإدارة بتصميم رقابة داخلية جيدة وقيام المراجع بدراستها وتقويمها وتحديد نقاط الضعف فيها وتبليغها للإدارة وإن وجود رقابة داخلية جيدة يقلل من إمكانية إرتكاب هذا النوع من الغش.²

2- غش وإحتيال الإدارة: هي الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته أنه يحدث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب إكتشاف هذا النوع على الرغم من تأشيرته الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.³

3- الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بسوء إستخدام الأصول: حيث تشمل هذه التحريفات سوء إستخدام الأصول وسرقتها وإختلاسها، كأن يتم إختلاس المتحصلات النقدية أو سرقة المخزون، أو أن يتواطأ موظفو الشركة مع طرف ثالث في سبيل إختلاس أحد الأصول.⁴

المطلب الثاني: الخطأ والغش في المعاملات المحاسبية

وستتطرق هنا إلى نقطتين وهما كما يلي:⁵

أولاً: مواطن الأخطاء والغش ومجالات إرتكابها

تمر البيانات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن إرتكاب الخطأ والغش، وتتمثل هذه في ثلاث مراحل:

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص 77

² ليث عبود رشيد العبيدي، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجين في جمهورية العراق بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ال بيت، المفرق، الأردن، (2015)، ص 23

³ عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق المجلد الأولي، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 180

⁴ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية المجلد الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2009)، ص 205

⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - المجلد الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، (2007)، ص 43

1- مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى: وتتمثل هذه المرحلة في ثلاث أنواع وهي التحليل الغير السليم للعمليات، حذف عمليات كان يجب تقيدها، إدراج عمليات كان يجب حذفها.

2- مرحلة الترحيل والتجميع: وهذه هي مرحلة الأعمال الكتابية والحسابية المتضمنة للترحيل من اليومية إلى الأستاذ، وترصيد الحسابات وإعداد قوائم الجرد والكشوف التفصيلية، أو حتى عند إعداد موازين المراجعة.

3- مرحلة إعداد وتحضير القوائم المالية النهائية: وفي هذه المرحلة يكون فرص الغش وإرتكاب الأخطاء متعددة ومنها:

- إدراج مبالغ أو قيم غير سليمة كما في حالة تضخيم الموجودات أو إظهار أرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال؛

- حذف بعض البنود والمبالغ من القوائم المالية كما في حالة عدم إدراج بعض الألتزامات بقيمتها الحقيقية أو إسقاطها كليه.

ثانيا: إخفاء الأخطاء والغش

قد يحاول المحاسب أو ماسك الدفاتر أحيانا أن يخفي جهله وعدم كفأته بإرتكاب خطأ عمدي ولكن بحسن نية كما في حالة المحاسب موازنة ميزان المراجعة صوريا بتغير قيم بعض الحسابات حتى لا يظهر عجزه أمام إدارة المشروع، وأن محاولة إخفاء الاختلاس يكون نوعين:

- 1- تغطية مؤقتة:** وتتطلب منه إعادة عملية التلاعب وتكراره كلما تطلب الأمر ذلك.
- 2- تغطية ثابتة:** وبمقتضاها لا حاجة إلى إعادة أو تكرار التلاعب في أي وقت ما لم يتطلب تغطية عملية جديدة.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الواردة في المعيار الدولي رقم 240 في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أشار المعيار التدقيق الدولي رقم 240 الخاص بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالإحتيال إلى إجراءات ومتطلبات مهنية يجب مراجع الحسابات التقيد بها والإلتزام بها عند عملية مراجعة البيانات المالية للمنشأة وتتمثل فيما يلي:

1- نزعة الشك المهني:

وفقا للمعيار الدولي 240 يتطلب على المراجع دائما الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش، ويشمل

ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء، وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

وحيث أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.¹

2- المناقشة بين فريق أعضاء العمل:

ينبغي على أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس.

- يقتضي المعيار الدولي رقم 315 من أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر وتلقي هذه المناقشة الضوء على قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

كما تشمل المناقشة الشريك لمستول الذي يستخدم الحكم المهني وخبرته السابقة مع المنشأة ومعرفته لتطورات الحالية لتحديد الأعضاء الآخرين من فريق العمل الذي ينبغي أن ينضموا للمناقشة وفي العادة تضم المناقشة الأعضاء الأساسيين في فريق العمل كما تتيح هذه المناقشة الفرص لفريق العمل الأكثر خبرة في المشاركة بتصوراتهم عن كيفية وإمكانية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

- كما أنه ليس هناك داع لإبلاغ جميع أعضاء فريق العمل بالقرارات التي تم التوصل إليها في هذه المناقشة.²

3- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها:

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة والتي يقتضيها معيار التدقيق الدولي رقم 315 وينبغي أن ينفذ المراجع الإجراءات الموضحة أدناه للحصول على معلومات بقصد إستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وهي:

3-1- الإدارة والآخرين ضمن المنشأة: يجب على المدقق إجراء إستفسارات من الإدارة فيما يلي:

- تقييم الإدارة لمخاطر إحتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال؛

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 04

² الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، معيار المراجعة المصرية رقم 240، مسؤولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية، الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، مصر، ص 10

- أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها لها؛
- إتصال الإدارة إن وجد مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال وإستجابة لها؛
- إتصال الإدارة وإن وجد مع الموظفين فما يتعلق بأرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي؛
- يجب على المدقق عمل إستفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل المنشأة حسبما ما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة؛
- بالنسبة لتلك المنشآت التي يكون فيها قسم تدقيق داخلي يجب على المدقق عمل إستفسارات حول الأفراد المناسبين ضمن المهنة لتحديد ما إذا كان يتمتعون بالمعرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة وللحصول على آرائه حل مخاطر الإحتيال.¹

3-2- المكلفون بالحوكمة: ويتمثل في:

- ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر؛
- ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الإستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وتتم هذه الإستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الإستفسارات التي أرسلت إليها.
- 3-3- دراسة العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة:** يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- 3-4- دراسة المعلومات الأخرى:** يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.²

- 3-5- تقويم ودراسة عوامل خطر الغش:** ينبغي على المدقق أن يقيم فيما كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المنفذة تشير إلى وجود واحد أو أكثر من

¹ عبد الله تيسير سعدي أحمد، دور معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الحد من ممارسة دارة الأرباح من جهة نظر المحاسب القانوني الأردني، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ال بيت، المرق الأردن، 2018، ص 17.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 06

مخاطر الإحتيال وفي حين قد تشير عوامل مخاطر الإحتيال بالضرورة إلى وجود الإحتيال إلا أنها كثير ما كانت توجد ضمن الظروف التي تحدث فيها عمليات الإحتيال ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.¹

4- تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها:

- وفقاً لمعيار المراجعة (315)، يجب على المراجع تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛

- عند تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على إفتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة 48 التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم إنطباق هذا الافتراض في ظروف إرتباط المراجعة، وبالتالي عدم تحديده لإثبات الإيرادات كأحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش؛

- يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر.²

5- الاستجابات للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش:

وتتمثل فيما يلي:³

5-1- الاستجابات العامة: وفق المعيار المراجعة (330)، عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

- تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكَل إليهم مسؤوليات مهمة في الإرتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش التي ينطوي عليها الإرتباط؛

- تقويم ما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

- تضمين عنصر المفاجأة في إختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

¹ ليث عبود رشيد العبيدي، مرجع سابق، ص 37

² عبد الله تيسير سعدي أحمد، مرجع سابق، ص 18-19

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 07-08

5-2- إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات:

وفقاً لمعيار المراجعة (330)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها للمخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات.

5-3- إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة: تحظى الإدارة بوضع فريد يمكنها من إرتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك، وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

- اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات؛
- فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيز، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش وعند إجراء هذا الفحص؛
- بالنسبة للمعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير مألوفة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء إختلاس الأصول.

6- تقويم أدلة المراجعة:

- ينبغي على المدقق أن تقويم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنقّذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين إستنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متّسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهرى بسبب الإحتيال؛

- وفي حالة حدد المدقق بيان خطئ، يجب عليه تقويم ما إذا كان ذلك الخطأ يُعدّ مؤشراً على وجود احتيال، وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فينبغي على المراجع تقويم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب التدقيق؛

- إذا حدد المراجع تحريفاً، سواءً كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة وتحديدًا (الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الإحتيال، وأثرها الناجمة على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها؛
- إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على إستنتاج ذلك، فيجب عليه تقويم ما يترتب على ذلك من آثار على التدقيق.¹

7- الإفادات المكتوبة:

يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات خطية من الإدارة، وعندما يكون مناسباً أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها:

- يعترف بمسؤوليتهم عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عنها لمنع وإكتشاف الإحتيال؛
- أفصح للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة للمخاطر أن البيانات المالية قد تشمل أخطاء جوهريا نتيجة للإحتيال؛
- أفصحت للمدقق عن معرفته بحدوث الإحتيال، أو الإحتيال المشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ويشمل الإدارة، أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو أشخاص آخرون، حيث يمكن أن يكون للإحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية؛
- أفصحت للمدقق عن معرفتهم بأية ادعاءات بوجود إحتيال، أو إحتيال مشتبه فيه، يؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظّمون أو آخرون.²

8- البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة:

وتتمثل فيما يلي:

- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى إحتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش وإكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم؛
- ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو إشتبه في وجود غش متورط فيه الإدارة أو الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية أو أشخاص آخرون؛
- عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية فيجب على المراجع إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب، وفي حالة إشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لإستكمال المراجعة، ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛

¹ لبت عبود رشيد العبيدي، مرجع سابق، ص 39

² المرجع نفسه، ص 40

- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم.

9- التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة:

في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو إشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:

- تتطلب منه أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة؛
- تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.¹

10- التوثيق:

على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة، فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (315) ما يلي:²

- القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرّض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛

- المخاطر المحددة والمقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛
- يجب على المراجع أن يُضمّن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق بإستجاباته لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (330):

- الإستجابات العامة للمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى الإقرارات؛

- نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم؛

- إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الإستنتاج.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 10

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 11

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذا الفصل نستخلص إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها الشركات لتحسين المركز المالي والتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالية، وتتعلق هذه الأساليب إما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية، وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس صورة صحيحة وعادلة عن الشركة ما لم يتم تقديم إفصاحات معينة، ثم إن الإفصاحات التي تقدمها الشركات تكون أحيانا صعبة وغير قابلة للإدراك من قبل مستخدم القوائم المالية.

كما أن المحاسبة الإبداعية تعتبر سلوكا غير مقبولا أخلاقيا وعلميا ينتهجها بعض المحاسبين في مهنتهم من أجل تحقيق غايات وأهداف معينة، حيث تمارس لتحسين المركز المالي والتأثير على إنطباعات مستخدمي القوائم المالية وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لمستخدميها، كما أنها لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، حيث يقوم من خلالها المحاسبين بإستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة، مع العلم أن هذه الإستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية وكل هذا يحدث من خلال عدة أساليب تستخدم في إعداد القوائم المالية، حسب ذكاء وخبرة المحاسب مما ينجر عنها معلومات محاسبية ومالية غير صحيحة وصادقة، وهذا ما جعلها تنال إهتماما كبيرا من قبل المراجعين خلال السنوات الأخيرة.

الفصل الثالث

إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الفصل الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تمهيد

المبحث الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: إجراءات وآليات المراجع الخارجي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.

المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل

تمهيد:

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة التقليل منها، على الرغم من إهتمام المراجعة الخارجية بإكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية وإهتمام المنظمات المهنية و الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب، ولهذا يجب أن تتوفر عدة متطلبات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المراجعة الخارجية وكذلك أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، حيث يتم من خلاله تناول:

المبحث الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

تتعدد وتتنابض صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكد على إختيار وإستعمال أساليب محاسبية محددة أو تحميل صور الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً ومتنبأ به من طرف محلل مالي أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية وستتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب سنوضح فيهم الأساليب والممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وهي:

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: إجراءات وآليات المراجع الخارجي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:

يمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية حسب وفقاً للقوائم المالي على النحو التالي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حسابات الميزانية.

ترتبط أهمية حسابات الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والإلتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.

1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الإعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الإعتراف بالشهرة غير المشتريات، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛¹

2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛

¹ عماد الدين رزق دفع الله احمد، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2014، ص 51

- 3- **الإستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار¹؛
- 4- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- 5- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، هدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة هدف تحسين سيولة المنشأة؛
- 6- **الإستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثل²؛
- 7- **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛
- 8- **الالتزامات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، هدف تحسين نسب السيولة، كذلك تسديد قرض قصير الأجل عن طريق قرض طويل الأجل بقصد تحسين نسبة السيولة؛
- 9- **الالتزامات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، هدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة³؛
- 10- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA؛

¹ محمد عبد الله عووضة سناده، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية عن ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2017، ص 44

² عدي منذر لطفي جرار تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، عمان الأردن، 2006، ص 55

³ أيوب الهادي، إسماعيل عبد الله، دور قواعد حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من المصارف التجارية السودانية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية، أم درمان السودان، 2018، ص 222

11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من

معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، بإعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.¹

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة جدول حسابات النتيجة.

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل

الدخل يتم بعد إكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الإعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل إكتمال عملية تبادل المنفعة؛

2- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال

فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال إستخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛²

2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة فيما يلي:

- تسجيل المبيعات التي تفتقد إلى الجوهر الإقتصادي، كبيع السلعة للعميل دون إلزامه بالدفع أو الإحتفاظ بالسلعة كعدم ردها؛

- تسجيل النقدية المستلمة من علمية الإقتراض كإيرادات؛

- تسجيل عائدات الإستثمار كإيرادات؛

- تسجيل الخصومات الممنوحة من الموردين والمرتبطة بمشتريات مستقبلية كإيرادات؛

- الإفراج عن عائدات تم إحتجازها وتأخيرها بطريقة غير صحيحة قبل عملية الإندماج.³

¹ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العامة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2013، ص 42. 44

² ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد 02، 2015، ص 244

³ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العاملة في فلسطين)، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة الدراسات العليا، فلسطين، 2011، ص

- 4 - نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغير السياسات المحاسبية إضافة إلى إهلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛¹
 - 5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: إرباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛²
 - 6- عدم الاعتراف بخسائر فروق العملة: وذلك نتيجة لعدم إعادة تقييم الالتزامات بالعملة الأجنبية على أساس أسعار الصرف السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية؛
 - 7- تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها: ويتم ذلك بتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وبالتالي زيادة أرباح الفترة المالية الحالية، واستخدام المخصصات في غير الغرض الذي تم تكوينها من أجله لتخفيض مصروفات الفترة الحالية، والتلاعب في تقدير قيمة المخصصات طبقاً لمعدلات الربحية وبالتالي التأثير على رقم الأرباح؛³
 - 8- نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية: وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتتوقع إدارة الشركة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو العكس إذ يتم نقل أرباح لم تكتسب بعد للفترة الحالية لإظهار أرباح هذه السنة بشكل جيد وبالتالي تحسين صورة الإدارة لاسيما في السنوات التي يكون فيها إنتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.⁴
- كما أنه يوجد مجموعة من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والتي تتمثل في ثلاثة بنود وهي:⁵

¹ لبلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون، 2016، ص 380

² مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً)، دراسة ميدانية-، مجلة المؤسسة 2019 ص 140

³ عز الدين كاظم، سجي ناجح كريم، المحاسبة الإبداعية ودورها في تشجيع الاختلاس دراسة تطبيق في القطاع المصرفي في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 04، 2019، ص 970

⁴ عبد الحميد مانع الصيحي، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الحادية والاربعون، العدد مئة وخمسة عشر، 2018، ص 208

⁵ فاطمة صالح ناصر العودلي، مدى إكتشاف مدققي الحسابات لإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الجامعة الهاشمية، الزرقاء الأردن، 2014، ص 10

1- بند الإيرادات: حيث تعتبر الإيرادات بند أساسي في قائمة الدخل يتناسب طرديا مع إجمالي الربح، فإن الإيرادات تعتبر من أهم الجوانب التي يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية بقيمتها من قبل المحاسبين لتحقيق التطابق بين الأرباح الفعلية مع التنبؤات ونسب السوق المتوقعة، ومن أبرز تلك الإجراءات:

- إجراء صفقات البيع الصورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي وذلك لتظهر ضمن مبيعات العام الحالي وبالتالي رفع إجمالي الأرباح؛

- تسجيل عمليات البيع غير المؤكدة بعد وغير المنفذة على أرض الواقع، حيث أن تسجيل الإيرادات يجب أن يتم بعد تحقيق المنفعة المتبادلة، مما يؤدي بالتالي إلى رفع الربحية.

❖ وإن هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بند الإيرادات هو تحسين قيمة الإيرادات عن طريق زيادة المبيعات الوهمية

2- بنود تكلفة البضاعة المباعة: على الجانب الآخر لقائمة الدخل تتناسب بنود تكلفة البضاعة المباعة عكسيا مع إجمالي الأرباح والمتمثلة في بضاعة أول المدة والمشتريات، ومن أهم الإجراءات التي يمكن أن يقوم بها المحاسبون في تحميل هذه البنود:¹

- تأجيل إثبات فواتير مشتريات البضاعة في نهاية العام الحالي إلى العام التالي لتخفيض بند تكلفة البضاعة المباعة؛

- القيام باتفاقيات طلبات شراء تختلف بقيمتها عن قيمة المشتريات الحقيقية وإصدار فاتورة المشتريات بقيمة الشراء الفعلية وبالاتفاق مع الجهات الخارجية التي تم شراء البضاعة منها؛

- توجيه مصاريف المشتريات التي تضاف إلى بند تكلفة البضاعة لتظهر ضمن المصاريف الإدارية والعمومية وذلك لرفع مجمل الربح والحفاظ على ثبات نسبة هامش الربح.

❖ وإن هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بنود تكلفة البضاعة المباعة هو تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

3- بنود المصاريف: تعتبر المصاريف البند الأساسي الذي يفصل إجمالي ربح الشركة عن صافي أرباحها ومن أهم الأمثلة على إمكانية تطبيق إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند المصاريف:

- رسملة بعض المصاريف الإيرادية التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة وتحميلها على الأصول لتقليل بند التكلفة الإيرادية للتلاعب في نسب هامش الربح؛

¹ فاطمة صالح ناصر العودلي، مرجع سابق ذكره، ص 10

- استخدام معدلات إهلاك للأصول الثابتة ومعدلات إطفاء للأصول غير الملموسة مغايرة للمعدلات المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة، أو اللجوء إلى مالين ذوي توجهات تنبؤية إيجابية لزيادة العمر الإنتاجي للأصول وبالتالي تخفيض قيمة مصروف الإستهلاك السنوي ورفع صافي الأرباح المتحققة؛
- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الاهلاك للأصول الثابتة وقسط الإطفاء للأصول غير الملموسة.
- ❖ وإن هدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية في بنود المصاريف هو تخفيض المصاريف لزيادة الأرباح.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات الخزينة.

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة. استناداً لذلك يمكن إستعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:¹

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، بإعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات 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 تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات إستثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة بإعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الإحتفاظ فيها.

¹ ألاء عبد المنعم محمد الجعبري، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال (MBA)، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، 2018، ص 50

رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في جدول الأموال الخاصة.

تعتبر قائمة تغيرت حقوق الملكية حلقة ربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة للتلاعب من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه على سبيل المثال¹.

ويتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق وتتكون هذه القائمة على ثلاث عناصر:²

أ- **رأس المال المدفوع:** ينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية لسهم)، ورأس المال الإضافي (علاوة أو خصم إصدار الأسهم وأسهم الخزينة)، ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناجمة عن إستثمارات إضافية يقدمها المساهمون، أو تخفيض رأس المال والناجم عن توزيعات رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.

ب - **رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة):** وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات أرباح على المالكين كالمساهمين وصافي الدخل الشامل.

ج - **رأس المال المحتسب:** وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضاً، وتتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

وجميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب رأس المال المحتسب.

وأما أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بيان التغيرات في حقوق الملكية فهي:³

- **التلاعب في بنود حقوق الملكية** حيث يتم تخفيضها من خلال خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية حيث يتم معالجة هذه الخسائر في حقوق الملكية بدلاً من معالجتها في قائمة الدخل حيث

¹ أنور أحمد الشراوي، المحاسبة الإبداعية، مؤسسة شباب الجامعة، سكندرية مصر، 2018، ص 320

² أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة الجزائر، 2014، ص 156

³ محمود تيسير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2018، ص 92-93

أنها خسائر مرتبطة بعمليات من أنشطة تشغيلية، فيما أنها من عمليات تشغيلية فيجب أن تسجل كخسائر في بيان الدخل ولكن كي لا يتم تسجيل خسارة مقابلها في بيان الدخل يتم معالجتها في حقوق الملكية، وهذه المعالجة تعتبر خاطئة؛

- توزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية مثل أن يتم توزيع أرباح من زيادة في تقييم الموجودات، أي أن التوزيع تم بسبب أرباح من إعادة تقييم الأصول أو من أرباح استثنائية غير متكررة، حيث أن الأرباح التي يجب توزيعها أن تكون من أرباح السنة أو من أرباح سنوات سابقة، بينما أرباح إعادة التقييم للأصول هي أرباح دفترية وليست حقيقية؛

- إعادة تقييم الموجودات في الشركات التي بها الوضع المالي سيء، وذلك من أجل رفع قيمة حقوق الملكية، حيث أن الشركة إذا كانت تملك مجموعة لا بأس بها من الموجودات ووجدت وضعها المالي سيء فإنها تلجأ إلى إعادة تقييم موجوداتها وزيادة قيمتها الافتراضية مما يرفع من قيمة حقوق الملكية بشكل عام؛

- عمل تغييرات وهمية في زيادة رأس المال أو تخفيضه، أو في الأرباح المحتجزة بزيادتها أو تخفيضها من خلال إعادة تقدير الأخطاء السابقة، حيث أنه في حالات معينة عند ظهور أخطاء فإنه يلزم الرجوع إلى بيانات فترات سابقة وإعادة تعديل الأخطاء، وبالتالي يتم إعادة تقييم الأخطاء وتصحيحها، وهذه فرصة للتأثير على رأس المال والأرباح المحتجزة؛

- معالجة إيرادات سنوات سابقة ظهر بأنها بحاجة إلى معالجة، فيتم معالجتها بإضافتها إلى إرباح السنة الحالية الجارية بدلاً من إظهارها في بند الأرباح المحتجزة، أي يتم بها زيادة الربح للسنة الحالية وكأنها من العمليات التشغيلية للسنة الحالية بينما يجب أن تضاف إلى حساب تعديلات الأرباح المحتجزة.

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)

يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام قواعد القياس والإفصاح بما يتماشى مع جودة المعلومات المالية التي يمكن لمعدي القوائم المالية من إستغلال الثغرات في المعاملات المحاسبية التي يمكن من خلالها ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي وتتمثل في:

أولاً: المعاملات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية

حيث أن النظام المحاسبي المالي ترك العديد من الثغرات والحرية للمسير من أجل تمكينه من إختيار السياسات الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة حيث أن إستغلال هذه الثغرات بالشكل الصحيح يعود أساساً إلى قوة المؤسسة المهنية القائمة على تطبيقها ومن أمثلة هذه المعاملات ما يلي:

1- التغير في طرق اهتلاك الأصول: إن طريقة إهلاك أي أصل هي إنعكاس تطور إستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل ومن بين هذه الطرق الطريقة الخطية والطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

كم نص النظام المحاسبي المالي على أنه يجب أن تدرس دوريا طريقة الإهلاك المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة.

وإذا تبين أن مثل هذا التغير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص لإهلاكات السنة المالية والسنوات المستقبلية.¹

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في تغيير والإختيار بين طرق الإهلاك العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وهذا الإجراء فتح المجال لمعدي القوائم المالية من إستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية في إختيارها لطريقة الإهلاك بما يتماشى مع ميولاتها الشخصية المؤسسية.

2- التغير في سياسات تقييم مخزون آخر المدة: ترك النظام المحاسبي المالي للمسير الحرية في تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج وإما طريقة متوسط تكلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة.²

ومما سبق فإن المسيرين يختارون الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافهم، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

3- التغير في سياسات المتعلقة بالحسابات المدجة والمركبة: أتاح النظام المحاسبي المالي عند إعداد حساباتها المدجة والحسابات المركبة، تبعا لطريقتين:

أ- **طريقة التكامل الشامل:** تتمثل هذه الطريقة في:³

❖ **الميزانية:** وهي الأخذ بعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير المأخوذ بها، مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات محددة حسب قواعد الإدماج.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية، وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 9

² نفس المرجع السابق، ص 13

³ نفس المرجع السابق، ص 16

❖ حساب النتيجة: إحلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة، مع إستبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع.

ب- طريقة المعادلة التي تتمثل في:

❖ على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- إحلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات؛

-إحتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتيجة المدمجة.

❖ على مستوى حساب النتائج المدمج:

-يقدم تحت عنوان خاص حصة المجموع في نتيجة الكيان المشارك؛

- الأخذ في الحسبان النتيجة المدمجة هذه الحصة للمجموع في حساب نتيجة الكيان المشارك.¹

وعند تطبيق أحد الطريقتين يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط، وهنا وبهدف تحقيق المسيرين والإداريين لمصالحهم الذاتية والشخصية تطبق إحدى الطريقتين دون توافر الشروط لتطبيقها، وذلك لإظهار شكل الشركة الدامجة في أحسن شكل مما لو تم تطبيق الطريقة الأخرى، وهنا يظهر أسلوب التلاعب في المؤسسات المدمجة والمركبة في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل: ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات بمعالجة العقود طويلة الأجل بأحد الطريقتين إما وفق لطريقة التقدم في الإنجاز أو بطريقة الإتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا تسمح بتطبيق طريقة التقدم في الإنجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة.² ومن هذا المنطلق يمكن للمسير أن يتلاعب ويختار الطريقة التي تحقق للمؤسسة أهدافها الخاصة، على حساب الأطراف الأخرى، وهذا ما يتيح للإدارة إستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية.

ثانيا: المعاملات المتعلقة بالمبادئ والفروض المحاسبية

تبني النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ والفروض المحاسبية المعروفة، إلا أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

1- المعاملات على أساس مبدأ الاستحقاق: وفق لهذا المبدأ يتم إعترااف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية وقت التعاقد أي فور التعهد بها ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا وجاء هذا المبدأ في المادة 6 من

¹ نفس المرجع السابق، ص 17

² نفس المرجع السابق، ص 18

المرسوم التنفيذي 156-08 والتي تنص على: تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.¹

مما هنا يتبين لنا أن هذا المبدأ أتاح إلى المسيرين العديد من الثغرات والتي تتمثل في مدي تحصيل الإيرادات فعليا، أو دفع المصاريف، وهذا ما يتيح إستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية.

2- المعاملات على أساس مبدأ ثبات التقديرات والطرق المحاسبية: ونص النظام المحاسبي المالي في هذا المبدأ على إتباع نفس الطرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى، والمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، وقد جاء هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156-08 والتي نصت على ما يلي:²

- يقضي إنسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛

- لا يرر أي إستثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

إلا أن هناك إستثنى لهذا المبدأ في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، والذي جاء في القانون 11-07 من الفصل السادس ونص على ما يلي:³

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛

- يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديد والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛

- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛

- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد من إيضاح ذلك لمساعد متخذ القرار على القيام بالمقارنة؛

-تحدد كفاءات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الإعتبار ضمن الكشف المالية، عن طريق التنظيم.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 06 من مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156 الصادر 26 ماي سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 الصادر 25 نوفمبر سنة 2007، ص 11

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 15 من مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156، نفس المرجع، ص 12

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 37 إلى 40، العدد 74 الصادر، 25 نوفمبر 2007، ص 06

ومما سبق يظهر لنا أن النظام المحاسبي المالي أتاح بهذا الإستثناء مرونة في تغيير طرق التقييم أمام معدي القوائم المالية بما يتماشى وأهداف الشركات، وهذا ما يعتبر أحد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- المعاملات على أساس مبدأ الحيطة والحذر: وقد نص النظام المحاسبي المالي في هذا المبدأ في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08 حيث يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية الذي يعتمد بدرجة كبيرة على تقديرات شخصية وقد نص المادة على ما يلي:¹

- يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه؛
 - ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء؛
 - يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
- ويتجلى لنا أن تطبيق هذا المبدأ قد أدى إلى خلق إحتياطات خفية وسرية، وكذلك تخصيص مخصصات بأكثر مما يجب تكوينها، وكذلك المبالغة في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، أو تخفيض قيمة الخصوم والأعباء، وهذا الإجراءات تعتبر من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- المعاملات على أساس مبدأ دمج المعلومات في التقارير المالية: نص النظام المحاسبي المالي على أن معدو التقارير المالية يقومون قبل الإفصاح عن المعلومات المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي يهدفون بها إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقص حدا ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، وقد جاءت هذه العملية من خلال المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08 التي نصت على " يمكن جمع المبالغ غير المعتبر مع المبالغ الخاصة بعناصر ماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة"².

وهذا الإجراء المتمثل في عملية دمج المعلومات في التقارير المالية وكذلك تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حدا ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها يعتبر أسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية.

5 - المعاملات على أساس مبدأ إستقلالية السنوات المالية: نص النظام المحاسبي المالي على إستقلالية السنوات المالية بمعنى أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها وألا يتم أي تغيير أو إجراء لأي تسوية طرأت بعد تاريخ إقفال السنة المالية وهذا ما جاء في المادة 12 من المرسوم التنفيذي 156-08 ونص على أن " تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط."

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 14 من مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156، نفس المرجع، ص12

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 11 من مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156، نفس المرجع، ص12

وكذلك المادة 13 من نفس المرسوم التنفيذي 08-156 والتي نصت على " يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوماً بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية".

لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وإن لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذو أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.¹

من هنا يتبين لنا أن أي تغيير أو إجراء طرأ بعد إقفال السنة المالية، ويؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة المالية السابقة، قد يعتبر أحد أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثالث: إجراءات وآليات المراجع الخارجي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

أولاً: إجراءات المراجع الخارجي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

حتى تكون أساليب المحاسبة الإبداعية مقبولة على المدقق الخارجي إفتراض تعمد المحاسب، سواء مع حسن النية أو سوء النية حيث يصعب تحديد نوايا المحاسب في هذا الاتجاه خاصة وأن معظم تصرفات المحاسب تتصف أنها قانونية متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ضوء ذلك على المدقق الخارجي التحقق من مجموعة الخصائص التي يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:²

- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الشركة في إستخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابة.

كما يعتمد المدقق الخارجي في مراقبة العمل المحاسبي على الجهود والتعديلات الصادرة عن الهيئات الدولية التي جاءت للتخفيف من الإستغلال السيئ للمعايير القديمة من هذه الجهود قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي سعى من ورائها إلى:

¹ نفس المرجع السابق، ص 12

² نساب عائشة، درهمون هلال، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015، ص 261

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية والمعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث يستغل عدم الحسم في المعايير لتجميل صورة الدخل وتضخيم الأرباح أو تغطية بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛
 - إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، حيث يصعب على الكثير من المختصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار، الأمر الذي قد يستغله ضعاف النفوس في القيام بعمليات تلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الفهم السليم للمعيار؛
 - العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير إضافة لإزالة أي غموض يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد إستغلال تلك التناقضات؛
 - الرقابة على التقارير المالية وفحصها من خلال مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الإدارة والتأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضي من المنفعة للتقارير المالية مع التقليل من خطر التقارير المالية الإحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية إحتيالية؛
 - دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص خطط ونتائج المدقق الداخلي وتقييم أدائه؛
 - مساهمة المدقق الخارجي في إدارة المخاطر داخل الشركة من خلال مساعدة الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر لتقدير مخاطر الإحتيال والغش المحاسبي وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالنظم المحاسبية للشركة.
- كما يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات من الإدارة بأنها:¹
- تعترف بمسؤولياتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف الغش؛
 - أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات المالية ربما تكون محرفة ماديا كنتيجة للغش؛
 - أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية إدعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة ثم إيصالها بواسطة الموظفين، المحللين، المنظمين أو آخرون؛
 - أفصحت للمراجع عن معرفتها بتأثير الغش أو الإشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين تؤدون أدوار هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال تكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية؛
 - إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل، على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز

¹ ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 18

واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية، إذ أنه في بعض البلدان على المدقق العامل في مؤسسة مالية واجب قانوني بالتقرير بحدوث غش إلى السلطات المشرفة.

ثانياً: الآليات والشروط الواجب توفرها للمراجع الخارجي لإكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

هدف عملية المراجعة الخارجية وفقاً للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمراجع سواء على مستوى مكاتب المراجعة أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المراجع للحد من الممارسات الإبداعية، ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:

1- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة: حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب المراجعة أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والإهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة المراجعة سواء كانت مكتب المراجعة أو ديوان محاسبة.

وهذا يجب أن يحتل الإستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الإحتفاظ هذه الموارد للمدى الملائم.¹

2- تقييم إمكانية الإعتماد على المعلومات: يجب على مكاتب المراجعة أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الإعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم المراجعة عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة المراجعة وإستحالة إحاطة المراجع بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100 %، لذلك على المراجع الخارجي أن يقيم إمكانية إنسحابه من المهمة أو الإعتذار عنها إذا ظهر في علمه ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلاً طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.²

3- الكفاءة المهنية: إن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الإقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد

¹ علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص 19

²علي بن موفقي، مرجع سابق، ص 81

تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الإستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الإتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.¹

4- الشك المهني: حيث يجب على مدققي الحسابات أن يتعلموا كيف يقومون بتبني ذهن الشك الذي يتسم بأنه أكثر انتقاديته عند تخطيط وأداء وتقييم أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإستخدام الحكم المهني والخبرات التي توصل إليها في عملية التدقيق لإكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.²

المبحث الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية

نظرا للأضرار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ألزم ذلك على المدقق الخارجي من القيام بمجموعة من الاتجاهات والأساليب الحديثة والإجراءات للحد منها وسنقوم في هذا المبحث إلى التطرق إلى ثلاثة مطالب لتوضيح ذلك وهي:

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.

المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة التقليل منها، وبعد ما تبين لنا خطورة المحاسبة الإبداعية لاسيما أنها قد تؤدي في بعض الحالات إلى الإنهيار الكامل للشركة وعدم ثقة الشركات الأخرى في مكاتب المراجعة، كان لابد من إستحداث وسائل للكشف مبكرا عن المحاسبة الإبداعية، وضع سبل لتفاديها ومن بين هذه الوسائل ما يلي:

أولاً: لجان المراجعة

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب وهيئة سوق المال (NYSE) التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة

¹ محمد سالم سلامه مرشود، اساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على فترة اصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على للشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الأردن 2018 ص 61

² محمد احمد عبد الحميد الصوري، مرجع سابق، ص 61

بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير (SEC) الأمريكية التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1967 م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء (AICPA) القانونيين توصيات بإلزام الشركات (SEC) لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

ثانيا: تخفيض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية: وذلك عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبية الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فأنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على إستخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.¹

ثالثا: سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية: في هذا المجال فإنه عندما إتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء هذا البند بشكل نهائي حتى لا يستغل بشكل خاطئ.

رابعا: تفعيل فرضية الثبات: ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما إختارت شركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.²

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسبن الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، سنة 2011 ص 370

² سيف الدين فوزي الهندي، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص 47

خامسا: يقظة وكفاءة المراجعين: يقظة المراقبين ولجان التدقيق والمراجعة في إكتشاف الممارسات المحاسبية المبتدعة التي يتبعها البعض تعتبر من أهم وأبرز الوسائل وتكون عن طريق إختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصدقية العالية حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.¹

سادسا: تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية: يتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة و شفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو من القطاع الخاص، و تتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاش لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة و المحاسبة.

سابعا: حوكمة الشركات: يعتبر هذا الإجراء أهم الإجراءات حيث بعد الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من إقتصاديات دول العالم وكذلك في ظل إنفتاح الأسواق المالية وعولمة الأسواق والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة يعرف بمفهوم حوكمة الشركات.²

ثامنا: ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين: وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمشاة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية، من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة الشخصية وهذا يتطلب من الإدارة أن تتشدد بشكل قوي على منع الإحتيال مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم إرتكاب الإحتيال بسبب احتمال الإكتشاف والعقاب.

ولضمان نزاهة الإدارة فلا بد من أن تتشكل الممارسات الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة في:

– الامتثال للإطار القانوني؛

¹ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد 32، (2015)، ص 252

² السعدي عياد، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، سنة 2016، ص 246

- تحديد ما يعتقد أنه حق؛

- القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الأخلاقي.

إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية , بحيث لا يكون المدقق جزءا من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي , وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط لدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح , المتمثلة بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للشركة، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية حيث يتوقع أن تكون هناك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير، لذلك إستخدمت جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كمقياس لجودة الأرباح.¹

تاسعا: استقلالية مجلس الإدارة: أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، إن إستقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية التقليل من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين لذلك تعد إستقلالية 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 يحد مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين.²

المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي يطبق محافظ الحسابات مجموعة من الإجراءات وهي كالآتي:

أولا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية

1- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند النقدية

- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.

¹ - عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،

المجلد 12، العدد 02، 2019، ص 719

² نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سابق، ص 204

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند النقدية

- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية إن وجد؛
- إستبعاد النقدية المقيدة من إحتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي لدى المؤسسة.

2- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند الإستثمارات قصيرة الأجل

- التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية؛
- التلاعب في تصنيف الإستثمارات وذلك من خلال تصنيف الإستثمارات قصيرة الأجل على أنها طويلة الأجل لاسيما في حالة هبوط أسعارها السوقية.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الإستثمارات قصيرة الأجل.

- التحقق من صحة أسعار السوق المستخدمة في تقييم بنود محفظة الأوراق المالية؛
- التحقق من مبررات تصنيف الإستثمارات قصيرة وطويلة الأجل وتصنيفها وفق ما ينسجم مع القواعد المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية.

3- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند الذمم المدينة

- تضمين رقم الذمم المدينة ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميله؛
- عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛
- التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة المنشأة.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الذمم المدينة.

- مراجعة كشوف الذمم المدينة، والتحقق من إستبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم والإفصاح عنها في بند مستقل؛
- طلب كشف بالديون للتأكد من عدم وجود ديون راکدة أو متعثرة، وفي حالة وجودها التأكد من ملائمة قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي قيمة الذمم المدينة؛
- التحقق من صحت تصنيف الذمم المدينة إلى متداولة وطويلة الأجل، وإستبعاد أي خطأ في تصنيفها.

4- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند المخزون السلي

- تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راکدة أو متقادمة دون الإفصاح عنها؛

- التلاعب في الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون السلعي؛

- تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند المخزون السلعي.

- مراجعة كشوف الجرد والتحقق الفعلي من أصناف المخزون السلعي وخلوها من بضاعة راكدة أو متقادمة، وفي حالة وجودها التأكد من الإفصاح عنها؛

- التحقق من عدالة الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون السلعي مقارنة مع قوائم الأسعار الجارية؛

- الرجوع إلى تقرير مدقق الحسابات للوقوف على رأيه في تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي، ومدى تضمين تقريره إيضاحاً حول أثر هذا التغيير على البيانات المالية.

5- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند الأصول غير الملموسة

- المغالاة في تقييم بعض بنود الأصول الملموسة كما هو الحال في تقييم العلامات التجارية الناشئة عن دمج المشاريع؛

- الإعتراض محاسبياً ببعض الأصول غير الملموسة بما لا ينسجم مع الإعتراض بها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ومثال ذلك الإعتراض بالشهرة غير المشتراة؛

- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة؛

- استخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الأصول غير الملموسة.

- التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، وتعديل قيمها وفق هذه الأسس؛

- التأكد من الاعتراف بالأصول غير الملموسة بما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية ودراسة أثر ذلك على المركز المالي للمؤسسة وإجراء التعديل اللازم إن وجد ما يستوجب ذلك؛

- إبداء رأيه حول هذا التغيير في طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة وإظهار الأثر المتراكم المترتب على هذا التغيير على البيانات المالية وعلى ربحية الشركة؛

- إعادة احتساب مصروف الإطفاء وفقاً لمعدلات إطفاء الأصول غير الملموسة المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة.

6- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بنود الالتزامات المتداولة

- تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق قروض طويلة الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في المؤسسة؛
- عدم إدراج الأقساط واجبة السداد من القروض طويلة الأجل خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة في المؤسسة؛
- تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات المقاولات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بنود الالتزامات المتداولة.

- دراسة أثر هذه القروض على نسب الرفع المالي، وعلى مصروف الفوائد وعلى الأصول المقدمة كضمانات لقاء ذلك؛
- دراسة أثر عدم إدراج الأقساط واجبة السداد من القروض طويلة الأجل خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة على نسب السيولة في المؤسسة؛
- دراسة أثر تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات المقاولات على نسب الرفع المالي للشركة وتعديلها حسب الأصول.¹

7- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بنود الالتزامات طويلة الأجل

- الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في المنشأة؛
- إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية بنود الالتزامات طويلة الأجل.

- دراسة أثر الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل على نسب السيولة في المنشأة وأخذ ذلك بعين الاعتبار؛
- تخفيض صافي الربح بالمكاسب المحققة نتيجة إطفاء سندات قابله للاستدعاء قبل موعد إستحقاقها، ومعالجه أثر ذلك على نسب الربحية، والإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

¹ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مرجع سابق، ص 60

8- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بنود بعض الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة

- إثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم فيها؛
- عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية بنود بعض الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة.

- دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها على النسب المالية المختلفة ذات العلاقة؛
- دراسة أثر عدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة على النسب المالية المختلفة لاسيما نسب الرفع المالي للمؤسسة.

9- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بنود حقوق المساهمين

- إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح الجاري للعام الحالي بدلا من إظهاره ضمن الأرباح المحتجزة باعتباره من أرباح سنوات سابقة؛
- معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بنود حقوق المساهمين.

- تعديل صافي الربح الجاري للعام الحالي بإستبعاد المكاسب المحققة من سنوات سابقة، وتعديل نسب الربحية ونسبة توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة بحقوق المساهمين؛
- دراسة أثر معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف، المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل، على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين، وتعديل أثر تلك المعالجة على البيانات المالية للمؤسسة.¹

¹ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مرجع سابق، ص ص 62-63

ثانيا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتيجة

1- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند المبيعات

- إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي؛
 - إجراء صفقات بيع حقيقية بشروط ميسرة مقارنة بشروط البيع الأخرى؛
 - تسجيل البضاعة برسم الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات.
- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراء المحاسبة الإبداعية في بند المبيعات
- التحقق من فواتير البيع، لاسيما الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة؛
 - التحقق من شروط البيع والإئتمان ومقارنتها بالشروط المعمول بها في الشركة من حيث شروط السداد الخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها؛
 - التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.

2- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند تكلفة البضاعة المباعة

- قيام المنشأة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة؛
 - تأجيل إثبات فواتير مشتريات بضاعة في نهاية العام الحالي إلى العام التالي.
- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند تكلفة البضاعة المباعة.
- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
 - مراجعته مستنديه لفواتير الشراء للتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقا لتواريخها.¹

3- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند المصروفات التشغيلية

- رسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة؛
- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة؛
- تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة؛
- استخدام معدلات إهلاك للأصول الثابتة أقل من معدلات الإهلاك المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة؛

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 64

- استخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند المصروفات التشغيلية

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لتلك المصاريف؛
- إظهار الأثر المتراكم المترتب على هذا التغيير على البيانات المالية وعلى ربحية الشركة؛
- إعادة احتساب مصروف الإهلاك وفقاً لمعدلات إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة؛
- إعادة احتساب مصروف الإطفاء وفقاً لمعدلات إطفاء الأصول غير الملموسة المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

4- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

- عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.

الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.

- إعادة إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر إغلاق هذا الخط على نتيجة الأعمال.

5- الإجراءات المحاسبية الإبداعية للتأثير في بند مكاسب وخسائر أخرى

- تضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية وغير عادية دون إفصاح عن طبيعة تلك البنود؛
 - دمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون إفصاح عنها.
- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند مكاسب وخسائر أخرى.
- إعادة حساب الربح الناتج عن النشاط التشغيلي بعد إستبعاد المكاسب الناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية؛

- إعادة حساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة في بند مستقل.¹

ثالثاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات الخزينة

¹ فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مرجع سابق، ص 58

وتتمثل فيما يلي:

1- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الأنشطة التشغيلية

- التحقق من أرصدة حسابات الدائنين وعدم وجود شيكات صادرة لهم، وتخفيض الذمم الدائنة بقيمة الشيكات الصادرة؛
- التأكد من مصدر النقدية الحقيقي، ومن صحة تصنيف مصادر التدفقات النقدية وبيان أثر إعادة التصنيف على البيانات المالية للمؤسسة؛
- التأكد من شروط رسملة المصاريف غير التشغيلية، بهدف إزالة تأثيرها عن التدفق التشغيلي؛
- مقارنة مبالغ الذمم المدينة مع النقدية والتحقق من مواعيد إستحقاقها وكذلك الحصول على مصادقات من المدينين؛
- التحقق من صحة تصنيف الإيرادات المتولدة عن الأنشطة التشغيلية وغير التشغيلية وذلك بهدف التأكد من عدم التأثير على رقم الربح التشغيلي وبالتالي على النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية؛
- التأكد من عدم تأجيل دفع الضرائب لفترات لاحقة وذلك لزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة؛
- التأكد من تسجيل مدفوعات تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية خارجة وليست تدفقات نقدية استثمارية خارجة.

2- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الأنشطة الاستثمارية

- التحقق من عدم التلاعب في تصنيف بنود الأنشطة الاستثمارية باعتبارها أنشطة تشغيلية أو تمويلية؛
- التحقق من دقة بنود الأنشطة الاستثمارية؛
- التأكد من تصنيف الأصول الثابتة ضمن الأنشطة الاستثمارية.

3- الإجراءات المضادة لإلغاء تأثير إجراءات المحاسبة الإبداعية في بند الأنشطة التمويلية

- التأكد من تصنيف الأنشطة التمويلية بالصورة الصحيحة؛
 - التحقق من صحة تصنيف الأسهم المملوكة للشركة ضمن الأنشطة التمويلية لها في القائمة؛
 - التحقق من أن التدفقات الخارجة لتسوية الالتزامات طويلة الأجل تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.¹
- وهناك بعض الإجراءات المضادة الأخرى لقائمة التدفقات النقدية مايلي:¹

¹ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العامة في قطاع غزة، مرجع سابق ذكره ص 74

- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة؛
 - التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
 - التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي؛
 - التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير؛
 - ومن أساليب التحليل لقائمة التدفقات النقدية الربط المعلوماتي محتوي قائمة التدفقات النقدية مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للخروج بدلالات واضحة وتتمثل ذلك في:
 - مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
 - مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات مع النقدية من الأنشطة التشغيلية؛
 - مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين، وجود مفارقات ينجم عن تعثر مالي للمنشأة؛
 - كما تظهر في قائمة الدخل حيث أن وجود فروق ضخمة يدل على أنه تم رسملة جزء من النفقات الجارية على غير ما تقضي به المعالجة المحاسبية السليمة أو العكس؛
 - 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؛
 - وجود صافي ربح مرتفع وتدفق نقدي منخفض دليل على استخدام منشأة الأعمال طرقًا وقواعد محاسبية مشكوكًا فيها لإظهار رقم ربح صوري وبالتالي توزيع أرباح غير حقيقية.
- رابعاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة

- من أهم إجراءات واختبارات مدقق الحسابات الخارجي المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية هي ما يلي:
- رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها؛
- مقارنة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في العام الحالي مع الأعوام السابقة؛
- التحقق من صحة قيم رأس المال المكتسب والمحسوب وإجراءات التخفيض أو الزيادة في تلك القيم وأثرها على مركز المالي للمشروع؛
- حساب نسب المالية المتعلقة بحقوق المساهمين ومقارنتها مع نفس النسب بالعام الماضي؛

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات مالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013 ص 68

- التأكد من دقة إجمالي قيم المال النهائي.¹

المطلب الثالث: دور معايير المحاسبة الدولية ومعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية (ISA-IFRS)

- يتمثل دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، وكان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها:
- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية لغرض توحيد محاسبي مستقبلي؛
 - الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
 - حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر إستغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.²
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:
- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير محاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختبار بين عدة بدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛
 - إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد أتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العلمي للكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لعموض بعض الفقرات داخل المعيار؛
 - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ولهذا رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؛

¹ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العامة في قطاع غزة، مرجع سابق ذكره ص 73

² عمار أحمد حسنى أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق ذكره، ص 247

- إدخال التفسيرات الملحق بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملاحق؛¹
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد تكتنف تلك المعايير.²
- وكذلك فقد أشارت المعايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم (240) الصادر عن IFAC عام 2004 بعنوان "مسؤولية المحاسب القانوني في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية" ومن خلال البحث في تفاصيل المعيار يستنتج الباحث النقاط الآتية:³
 - حمل المعيار إدارة الشركة مسؤولية منع الغش والخطأ وإكتشافهما، حيث جاء في الفقرة (5) منه: "إن مسؤولية منع الغش والخطأ وإكتشافهما تقع على عاتق الإدارة من خلال مسؤوليتها عن تطبيق وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الكافية، حيث إن تطبيق هذه النظم تقلل من إمكانية حدوث الغش أو الخطأ".
 - نص المعيار على عدم مسؤولية المحاسب القانوني عن منع الغش والخطأ.
 - لم يرد فيه نصاً صريحاً بشأن مسؤولية المحاسب القانوني عن إكتشاف الغش والخطأ، إلا أنه أوجب عليه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات القيام بما يلي:
 - تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية؛
 - الإستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم إكتشافه؛
 - تصميم إجراءات تدقيق بالشكل الذي يمكن أو من خلالها الحصول على قناعة مناسبة بأن التحريفات الناتجة عن الغش والخطأ يمكن إكتشافها؛
 - الحصول على أدلة إثبات كافية على عدم حدوث أخطاء أو حالات غش مادية، وفي حالة حدوثه فإن تأثير الغش قد إنعكس كما ينبغي على القوائم المالية، أو أن الخطأ قد تم تصحيحه.
- كما تنص الفقرة رقم (14) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) على أنه رغم وجود نظام محاسبي فعال ونظام رقابة داخلي كفؤ في المؤسسات يؤدي إلى التقليل من احتمال وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن خطأ أو غش، إلا أن هناك دائماً بعض الخطورة من أن الضوابط الداخلية قد لا تعمل كما هو مصمم لها.

¹ بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، دور المدقق في الحد من ممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر، 2017، ص 19

² جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المشكاة العدد 04، 2017، ص 29

³ فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 22

وكذلك فإن الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية قد لا تكون فعالة ضد الخطأ والغش الناتج عن التواطؤ من الموظفين أو الإدارة، لذلك يجب على محافظ الحسابات الحذر أثناء تدقيق الحسابات للتأكد من خلوها من خطأ أو غش، ومن الإجراءات التي يمكن أن يتبعها إخلاء مسؤوليته نذكر:¹

- الحصول على المعلومات الضرورية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش، وذلك بالاستفسار من الإدارة على وجهات نظرهم حول مخاطر الغش، والأخذ بعين الاعتبار أية علاقات غير عادية أو غير متوقعة التي تم تحديدها في أداء الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق؛

- الأخذ بعني الاعتبار أثناء قيامه بتدقيق الحسابات وجود واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش؛

- الاهتمام أكثر بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلي؛

- الاستماع إلى الأطراف المشتبه بها أو الذين يملكون قدرا كافيا من المعلومات المتعلقة بالواقعة المعنية؛

- تحديد العلامات التحذيرية، من خلال الأخذ بعين الاعتبار إلى موقف يشير الشك بخطر احتمال حدوث الغش؛

- السهر على تطبيق إجراءات التدقيق التي تعالج تحديد عوامل مخاطر الغش على نحو كاف؛

- يفرض المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) في الفقرات (19 و 20) على محافظ الحسابات ضرورة إبلاغ الإدارة، و بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية المكتشفة بوجود شكوك لديه بإحتمال حدوث خطأ أو غش حتى ولو لم يكن له تأثير جوهري على القوائم المالية؛

- إجراء مناقشة بين أعضاء فريق التدقيق (محافظ الحسابات ومساعديه) للبحث في احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية بسبب الغش قبل وأثناء عملية جمع المعلومات؛

- التحقق من أن الإدارة تقوم بالتحري عن العاملين وعن خلفياتهم الثقافية والأخلاقية لديها خاصة الأشخاص الذين يكونون على صلة مع أصول المؤسسة وسجلاتها المحاسبية؛

- تخطيط الإجراءات التحليلية، وذلك بأخذ محافظ الحسابات بعني الاعتبار نتائج الإجراءات التحليلية في تحديد خطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش، كما يجب عليه أن تجري الإجراءات التحليلية من دون أن يتأثر بالبيانات والمعلومات المقدمة من طرف الزبون؛

- وضع إجراءات تدقيقية التي يمكن التنبؤ بها من طرف مرتكبي الغش، والعمل على تغييرها من سنة إلى أخرى؛

- الاستمرارية في تنفيذ عملية تقييم المخاطر طوال تنفيذ عقد التدقيق.

¹ عماد صالح نعمة، موقف المدقق الخارجي تجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 29،

وهناك إجماع على أن إكتشاف الغش يختلف عن إكتشاف الخطأ من حيث الصعوبة، إذ أن محافظ الحسابات يتلقى صعوبات كبيرة في إكتشاف الغش مقارنة بإكتشافه للخطأ على الرغم من إلزامه بإجراءات التدقيق بطريقة مهنية، وبهذا الخصوص أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن مخاطرة عدم الكشف عن الغش أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن الخطأ، ويعود السبب في ذلك إلى أن إدارة المؤسسة تكون في وضع يمكنها من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية نتيجة تمتعها بالسلطة التي من خلالها تتجاوز أو تلغي الإجراءات الرقابية، أي تقوم بإخفاء الغش عن محافظ الحسابات بإستخدام طرق مختلفة، وبالرغم من صعوبة إكتشاف ذلك إلا أن هناك مجموعة من المظاهر يمكن أن توحى بوجود غش مثل¹:

- عدم وجود تطابق بين دفتر الأستاذ وحساب المراقبة الخاص به؛
 - نقص معلومات أو إنعدامها في عقد هام؛
 - إبراز نتائج اختبار الإجراءات التحليلية بما لا يتفق مع التوقعات المنتظرة.
- كما جاء معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بفرضية إستمرارية الإستغلال بجملة من الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قصد الحصول على أدلة إثبات لإزالة الشكوك المتوقعة حول فرضية إستمرارية الإستغلال وهي: ²
- تحليل التدفقات النقدية ومختلف التنبؤات والقيام بمناقشة الإدارة حولها؛
 - تدقيق الأحداث اللاحقة للدورة المحاسبية؛
 - القيام بتدقيق وتحليل القوائم المالية المرحلية إن وجدت؛
 - تدقيق شروط اتفاقيات إصدار السندات والقروض؛
 - قراءة وتحليل محاضر الجمعية العمومية للمساهمين ومجلس الإدارة والمجموعات الاستشارية الهامة للتعرف على صعوبات التمويل؛
 - الإستفسار من المحامي أو المستشارين القانونيين في حالة وجود قضايا مرفوعة ضد المؤسسة أو ضد أحد مسيريها؛

¹ طارق عبد العال محاد، موسوعة معايير المراجعة " شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 201

² عمر شريفي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 " المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، مجلة الأبحاث الاقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 19، جوان 2016، ص ص 230-231

- التأكد من وجود التزامات قانونية لتوفير الدعم المالي المرتبط بالمؤسسة وأطراف التمويل، وتحديد قدرة الأطراف على توفير أموال إضافية؛

وهناك جملة من الإجراءات الأخرى التي يقوم بها محافظ الحسابات بخصوص تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في الاستغلال نذكر منها :

- النظر في موقف المؤسسة فيما يتعلق بعدم تلبية احتياجات الزبائن؛
- ينبغي على محافظ الحسابات أن ينظر في الخطط المسطرة من طرف مسؤولي المؤسسة ومناقشتها مع الإدارة، خاصة منها الموضوع في سبيل تحسين الظروف المالية للمؤسسة؛
- عندما يكون هناك شك بشأن ملائمة فرض إستراتيجية الإستغلال، يجب على محافظ الحسابات أن يجمع دليلا كافيا ومناسبا لإخلاء مسؤوليته تجاه الشك بإستمرارية المؤسسة في الإستغلال.

جاء معيار التدقيق الدولي رقم 320 (الأهمية النسبية المادية في التدقيق) بالعديد من إجراءات التدقيق، التي ينبغي على محافظ الحسابات القيام بها للتحقق من ملائمة وكفاية الإفصاح بالقوائم المالية التي يقوم بتدقيق حساباتها، ومن هذه الإجراءات نذكر: ¹

- التخطيط للملائم لعملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري، من أجل تخفيض مخاطر التدقيق للمستوى الأدنى المقبول، إذ أن التخطيط للملائم يساعد محافظ الحسابات على الإهتمام المناسب بالمجالات المهمة لعملية التدقيق، ويساعده في التعرف على المشاكل المحتملة وحلّها في الوقت المناسب، كما أن التخطيط للملائم يساعد في التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة؛

- تصميم خطة التدقيق مع وضع مستوى مقبول لأهمية النسبية، وذلك لإكتشاف الأخطاء المحتملة، واصفا فيها المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وينبغي أن يوثق الأمور المهمة لتوفير أدلة لتعزيز رأيه وأن عملية التدقيق قد تمت بما يتوافق مع معايير التدقيق المعمول بها؛

- عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية، على محافظ الحسابات أن يكون لديه معرفة كافية بطبيعة عمل المؤسسة، تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد بأن لها تأثير مهم على القوائم المالية أو على الفحص أو على التقرير؛

¹ سوسة بدر الدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية (دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة عنابة، 2018/2019، ص41

- التحقق من صحة القوائم المالية الإفتتاحية للسنة الأولى عهده و مدى تطابقها مع القوائم المالية الختامية للفترة السابقة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذا الفصل نستخلص أن أساليب وإجراءات الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل في بيئة المراجعة الخارجية وأهميتها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي تحقيق مستوى عالي من المصدقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي، وكذلك إهتمام بإجراءات المراجعة الخارجية حيث أنها توفر إمكانية إجراء عمليات تدقيق وفحص أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك التأكيد من أن جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية لهم معرفة كبيرة بالإجراءات المراجعة الخارجية لما لها قيمة كبيرة في كشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، ولما لذلك من فائدة كبيرة تعود عليهم.

وفي الأخير ويمكن القول بأن غالباً من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والإبتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين في مكاتب المراجعة ذو كفاءة عالية في المراجعة، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والتقليل منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي إنحرافات أو تلاعبات أو غش وكذلك أستخلصنا أن هناك العديد من الوسائل للتقليل من الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية كإصدار معايير تحد من إستخدام المرونة في السياسات المحاسبية المستخدمة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
تمهيد
المبحث الأول: منهجية إجراءات الدراسة الميدانية
المطلب الأول: أهداف وحدود والمنهج المستخدم في الدراسة الميدانية
المطلب الثاني: تصميم الاستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة
المطلب الثالث: متغيرات ومجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع البيانات
المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعينة
المطلب الأول: وصف المتغيرات الديموغرافية
المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية
المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات
المطلب الأول: التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحاور
المطلب الثاني: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
خلاصة الفصل

تمهيد:

قصد تحقيق إسقاط جيد للجانب النظري المدروس في الفصول السابقة والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات الموضوعة ، إرتأينا أن ندعم البحث بالدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة إسقاط للجانب النظري على الواقع، وإعطاءه بعداً آخر، وهي دراسة إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم من خلالها إستخدام الإستبيان كأداة من بين أهم الأدوات المستخدمة حديثاً في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها، فضلاً عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها، حيث تم تحديد عينة الدراسة في معدي ومراجعي القوائم المالية من محاسبين ومراجعين ومهنيين، وذلك بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطلعين على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تكون هذه الفئة هي المخول لها ودون سواها الإجابة على ما تضمنه هذا الإستبيان من تساؤلات، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث.

سيتناول هذا الفصل وصفا للطريقة والإجراءات التي إستخدامها الباحث في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، إذ يتضمن وصفا لمجتمع الدراسة والعينة ونوع الدراسة وطبيعتها، وكذلك أداة جمع البيانات وثباتها وصدقها، كما تضمن هذا الفصل بيانا للطرق المتبعة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليلها.

المبحث الأول: منهجية إجراءات الدراسة الميدانية

المطلب الأول: أهداف وحدود والمنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية

تعد الدراسة الميدانية في هذا البحث النقطة الجوهرية والمحورية، التي يسعى الباحث من خلالها إلى بلوغ الأهداف التالية:

- 1- محاولة مطابقة النتائج النظرية مع البيئة الميدانية؛
- 2- إثراء موضوع البحث أكثر من خلال الأخذ بآراء وإنطباعات أفراد العينة؛
- 3- اختبار مستوى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية من وجهة أفراد العينة؛
- 4- اختبار مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات المراجعة الخارجية؛
- 5- اختبار مدى تأثير المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؛
- 6- وأخيراً الاختبار الميداني لفرضيات البحث.

ثانياً: حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود الدراسة الميدانية فيما يلي:

- أ - **الحدود الموضوعية:** إرتبطت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بجانب دراسة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المراجعة الخارجية في القوائم المالية بأبعادها المختلفة، مع معرفة طرق التخفيض من تلك الممارسات السلبية؛
- ب - **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتحليل وتشخيص تأثير المراجعة الخارجية في القوائم المالية للتقليل منها؛
- ج - **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية، بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة منذ بداية.
- د - **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات عينة من مزاوي المهنة المحاسبية من أصحاب المكاتب على إختلاف وتعدد أنشطتهم وتخصصاتهم، وذلك بإعتبارهم الأطراف المعدة للقوائم المالية والمسؤولة عن إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: المنهج المستخدم في الدراسة الميدانية

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، إذ قام بالاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال المراجعة الخارجية في القوائم المالية والمحاسبة الإبداعية، لهذا أتبعنا المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلائلها، والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لها وتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة في تحليل الإستبيان الذي جرى تصميمه كجانب من الدراسة التطبيقية، بهدف التعرف على أثر متطلبات المراجعة الخارجية في القوائم المالية في التقليل من

ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات.

المطلب الثاني: تصميم الاستبيان والأساليب الإحصائية المستخدمة

إعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات ومن ثم إمكانية تفرغها ومعالجتها للخروج ببعض الإجابات.

أولاً: تصميم الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم وإعداد إستبيان الدراسة مستفيدين من الدراسات السابقة في هذا المجال والإطار النظري للدراسة، وذلك بإتباع عدة خطوات أولية متتابعة.

ولقد قمنا بإعداد إستمارة الاستبيان مع مراعاة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس وسوء الفهم؛
- إستعمال لغة سليمة؛

- ترتيب العبارات وتدرجها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

- إحتواء الاستبيان على عبارات تكون الإجابة عليها بإختيار إجابة من بين الإجابات المقترحة من وفق مقياس ليكرت الخماسي

كما أن للإستبيان مزايا منها:

أ- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.

ب- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.

ج- سهولة وضع أسئلته وترسيم ألفاظه وعباراته.

د- يوفر الإستبانة وقت للمستجيب ويعطيه فرصة للتفكير.

هـ- يشعر المجيبون على الإستبانة بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

كما تضمنت الاستبانة مجموعة من المعلومات والأسئلة المتوافقة مع طبيعة موضوع البحث، وهي مقسمة إلى ثلاثة أجزاء على النحو الآتي:

الجزء الأول: معلومات واجهة الاستبانة

وأحتوت على رسالة مختصرة تشرح وتوضح للمشارك أهداف الدراسة الميدانية، حيث تضمن هذا الجزء مايلي:

- معلومات حول المؤسسة الجامعية التي يتبع لها الباحث؛

- معلومات الإتصال بالباحث؛

- طلب الإجابة على الإستبانة؛

- تعليمات ملئ الإستبانة.

الجزء الثاني: البيانات الشخصية

تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول التخصص العلمي، الدرجة العلمية، سنوات الخبرة المهنية، المهنة.

الجزء الثالث: بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية

يحتوي هذا القسم على عدد (67) سؤالاً، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عما يصفه كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، حيث بلغ عدد المحاور 5 محاور كما يلي: أنظر الملحق رقم (01)

المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى التعرف على مدى إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية، ولقد تضمن (19) سؤالاً.

المحور الثاني: تضمن (20) سؤالاً الهدف من وراءها التعرف على مدى إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة

المحور الثالث: تضمن (12) سؤالاً، يهتم هذا المحور بدراسة مدى إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة.

المحور الرابع: تضمن (6) سؤالاً، يهتم هذا المحور بدراسة مدى إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة.

المحور الخامس: تضمن (10) سؤالاً، يهتم هذا المحور بدراسة مدى إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في قوائم المالية.

الجدول رقم (04-01): أجزاء الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

الأسئلة التي تقيس المتغير	المتغير	أجزاء الاستبانة
1	الصفة	الجزء الأول
2	الدرجة العلمية	
3	الخبرة المهنية	
4	المهنة	
19-1	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية.	الجزء الثاني
39-20	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة.	
51-40	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة.	
57-52	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة.	
67-58	إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية.	

ثانيا: نشر وإدارة استمارة الإستبيان

بعد أن تم إعداد استمارة الإستبيان بشكلها النهائي، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة من الفئة المختصة، حيث تم توزيع الإستبانة في نسختين، ورقية وزعت على من يسهل الوصول والاتصال بهم بشكل مباشر، وأخرى إلكترونية كملف في شكل (Word) أو رابط إلكتروني عن طريق البريد الإلكتروني E-mail)، وشبكة التواصل الاجتماعي، حيث تم التركيز على ذوي الخبرة ولاختصاص في مجال المحاسبة المالية، ولقد إتبع الباحث الأساليب التالية في الإتصال بأفراد عينة الدراسة وهي:

- المقابلة الشخصية: تعتبر المقابلة الشخصية أداة رئيسية لجمع البيانات في الدراسات الميدانية، نظرا لأهمية هذا الأسلوب في التواصل الشخصي المباشر مع أفراد عينة الدراسة، حيث سعى الباحث إلى الوصول إلى أكبر عدد ممكن من المستجوبين، سواء عن طريق التسليم المباشر من الباحث نفسه، أو بالإستعانة ببعض الأصدقاء أو الزملاء.

- البريد الإلكتروني: تساعد الأساليب الإلكترونية في الوصول إلى أكبر عدد ممكن من أفراد عينة الدراسة، ولقد تم إرسال الإستبانة إلى أفراد العينة عبر البريد الإلكتروني في صيغة ملف (Word)، أو على شكل إستبانة موجودة على شبكة الإنترنت تم إعدادها بالاستعانة بتطبيق (Google Drive).

- شبكة التواصل الاجتماعي (Face book) : نظرا لوجود عدد كبير من المجموعات الخاصة بالمحاسبين المهنيين الجزائريين على شبكة التواصل الاجتماعي، فقد تم الإستعانة بها في نشر الإستبانة الإلكترونية .

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

ومن بين هذه الأساليب الإحصائية المستخدمة نجد:

1- الأساليب الإحصائية الوصفية: حيث تتمثل في النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للتعرف على خصائص عينة الدراسة.

- **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.

- **المتوسطات الحسابية:** بإعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم إستعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة في المحاور الخمسة.

- **الانحرافات المعيارية:** لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم إحتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الخمسة.

2- الأساليب الإحصائية الأخرى: حيث تتمثل في:

- **معامل ألفا- كرونباخ:** يستخدم هذا المقياس لإختبار مدى ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية، حيث يأخذ هذا المؤشر قيمة تتراوح ما بين (0-1)، فإذا تجاوزت قيمة هذا المؤشر 60 % أو أكثر فيمكن الحكم بالصدق والثبات على أداة الدراسة.

- **طريقة معامل الارتباط (Pearson Corrélation):** يستخدم هذا الإختبار لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي.

- **إختبار T للعينة الواحدة (test T Sample One):** حيث يستخدم هذا الإختبار لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروقات جوهرية بين متوسط العينة ومتوسط مفترض، حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة الوسط الحسابي الفرضي (3) (محايد)، في مقياس ليكرت الخماسي، إذ يتم إحتساب قيمة (T) وإستخراج مستوى دلالتها.

- **وإختبار الإنحدار البسيط:** يستخدم هذا الإختبار في إختبار فرضيات الدراسة، وحسب المعادلة التالية:

$$Y1=a+b1x1+...+\epsilon$$

حيث $Y1$ = المتغير التابع

a = قيمة ثابتة أو Interce Constant

$b1$ = ميل الإنحدار y على المتغير المستقل الأول

$x1$ = المتغير المستقل الأول

ϵ = هامش الخطأ.

رابعاً: المقياس المستخدم

تم تصميم الأسئلة المغلقة للإستبانة وفق مقياس ليكرت ، والذي يعتبر أحد أهم المقاييس الترتيبية التي تستخدم في التحليل الإحصائي، حيث يتم من خلاله قياس البيانات الوصفية بإعطائها قيمة رقمية حتى تكون مناسبة للتحليل الإحصائي، وهذا المقياس هو عبارة عن مجموعة من الخيارات التي قد تكون خماسية أو ثلاثية، أو سباعية، وقد إعتمدنا في دراستنا هذه على مقياس ليكرت الخماسي لأنه يتناسب مع طبيعة موضوع البحث، و الذي يحتوي على خمس خيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) ، بحيث تأخذ كل قيمة الأوزان التالية على الترتيب (1-2-3-4-5) ويمكننا حساب المتوسطات الحسابية الخاصة بمقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

1- احتساب المدى: وهو أكبر رقم في مقياس ليكرت الخماسي ناقص أصغر رقم فتصبح النتيجة (4 = 5-1)

2- متوسط العبارة: $3 = (5/5+4+3+2+1)$

3- حساب طول الفئة: من خلال قسمة المدى على عدد الفئات أي $(0.8 = 5/4)$ ، فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى $1 + 0.8$ وهكذا بالنسبة لبقية المتوسطات الحسابية، كما يظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-02): مجالات المتوسط الحسابي حسب مقياس ليكرت الخماسي

درجات المقياس	الأوزان	طول الفئة	الوصف
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5	درجة عالية جداً
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20	درجة عالية
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40	درجة متوسطة
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60	درجة ضعيفة
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.80	درجة ضعيفة جداً

المصدر: من إعداد الباحث بناء على ماسبق.

إن الإجابات التي تنحصر بين (1 و 1.80) تعبر عن غير موافق بشدة، والتي تنحصر بين (1.81 و 2.60) تعبر عن غير موافق وهكذا.

المطلب الثالث: متغيرات ومجتمع وعينة الدراسة وطرق جمع البيانات

أولاً: متغيرات الدراسة

بناءً على فرضيات الدراسة المبينة في مقدمة الدراسة، فقد تم التعامل مع المتغيرات التالية:

- المتغيرات المستقلة: إجراءات المراجعة الخارجية وتشمل:

1. إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة حسابات الميزانية.
2. إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة جدول حسابات النتيجة.
3. إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التدفقات الخزينة.
4. إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التغير في الأموال الخاصة.

- المتغير التابع: ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: مجتمع الدراسة

يعتبر إختيار الباحث للعينة من الخطوات والمراحل الهامة للدراسة، ويفكر في عينة البحث منذ أن يبدأ في تحديد مشكلة الدراسة.

يعرف مجتمع الدراسة بأنه كامل الأفراد أو أحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى أن يعمم عليها نتائج الدراسة.

ويتمثل مجتمع الدراسة في مكاتب محافضي الحسابات في الشركات الجزائرية العمومية والخاصة وكذلك أستاذة الجامعيين المتخصصين وخبراء المحاسبين وكذلك محاسبين المعتمدين والأطراف أخرى ذات العلاقة لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، ونظراً لما تحتاجه هذه الشركات والأطراف ذات العلاقة بما من بيانات ومعلومات تساعد في إتخاذ قراراتهم برشد وعقلانية، إضافة إلى وجوب تحليل الوضع المالي والإقتصادي للشركات الجزائرية للاطمئنان على سلامة وضعهم وقدرتهم على سداد إلتزاماتهم وعدم تقديمهم للمعلومات غير حقيقية أو يشوبها بعض التضليل.

ثالثاً: عينة الدراسة

من المهم الإشارة أن عينة الدراسة وخاصة في جانب المهنيين يتميز بكون حجمه، وذلك بسبب خصوصية موضوع البحث الذي يحاكي موضوع تعاني منه جميع مكاتب المحاسبة والمؤسسات الاقتصادية وهو المحاسبة الإبداعية، وبالتالي قام الباحث بتركيز على أهم مكاتب المراجعة المعتمدة في الوطن باعتبار أنها على دراية عينة كافية بمتطلبات المراجعة الخارجية، وعلى هذا قام الباحث بتوزيع إستبيان الدراسة على العينة المتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين ومحاسبين لدى مؤسسة اقتصادية.

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع إستبانة الإستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي 130 إستبانة على أفراد العينة، وإسترداد 117 إستبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد إستبعاد الإستبانات الملغاة نظراً لعدم تحقيق الشروط المطلوبة منها ونقص في الإجابات.

الجدول رقم (04-03): توزيع الإستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة

الإستبيان		البيان
النسبة المئوية (%)	العدد	
100%	130	عدد الإستثمارات الموزعة
06%	08	عدد الإستثمارات غير المستلمة
04%	05	عدد الإستثمارات الملغاة
90%	117	عدد الإستثمارات الصالحة

رابعاً: طرق جمع البيانات

يعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

1- البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع إستبانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث ومن ثم تفريغها وتحليلها بإستخدام برنامج SPSS الإحصائي وإستخدام الإختبارات الإحصائية (Statistical Package for Social Science) المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2- البيانات الثانوية.

حيث إتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للعينة

بعد جمع البيانات من خلال الإستثمارات التي تم توزيعها، وحتى يتم الحصول على معلومات مفيدة قابلة للإستعمال، سنقوم بمعالجتها وتبويبها بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية spss، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات يمكن الإعتماد عليها في عملية التحليل.

المطلب الأول: وصف المتغيرات الديموغرافية

سنتناول في هذا الإطار تحليل الجزء المشترك بين محاور الإستبيان، والمتمثل في تحديد الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة (الصفة، الدرجة العلمية، الخبرة المهنية، الوظيفة)، حيث أن هذه المتغيرات تمثل صفات قد يؤثر تغيرها في نتيجة هذه الدراسة، إذا ما أعيد تطبيقها في وقت لاحق، وفيما يلي توزيع لعينة الدراسة تبعا لهذه المتغيرات.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الصفة

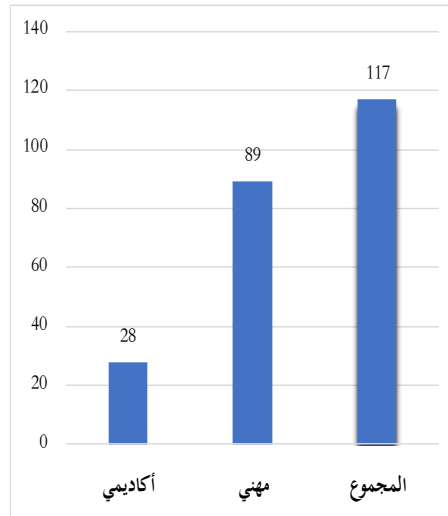
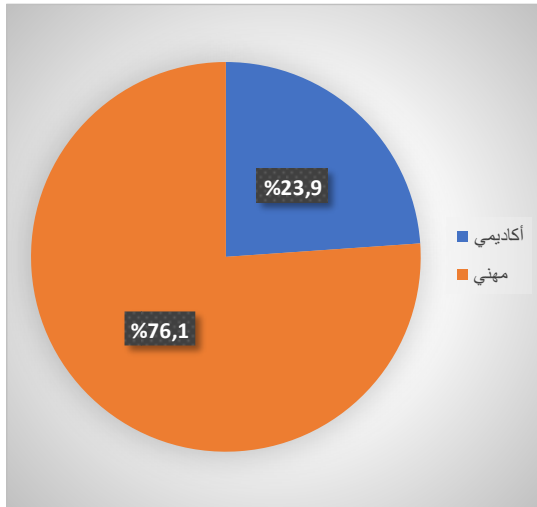
يمكن توضيح طبيعة أفراد العينة المشاركة في الإستبيان من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم (04-04): تصنيف أفراد العينة تبعا للصفة.

الصفة	التكرارات	النسبة %
أكاديمي	28	23.9
مهني	89	76.1
المجموع	117	100

المصدر: اعتمادا على معطيات المجموعة ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (02)

شكل رقم (01-04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للصفة



التحليل:

يتضح للباحث من الجدول رقم (04-04) والشكل (01-04) أن (89) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (76.1 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة صفتهم مهنيين وهم الفئة الأكثر من أفراد عينة الدراسة، في حين أن (28) منهم يمثلون ما نسبته (23.9 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة صفتهم أكاديميين، هذه النتيجة توضح تباين العينة من حيث تصنيفهم مما يعزز قدرة أفراد عينة الدراسة على إستيعاب أسئلة إستمارة الإستبانة والإجابة عليها بموضوعية بما يخدم أهداف الدراسة.

التفسير :

يدل هذا على هيمنة عنصر المهني على مهنة المحاسبة والتدقيق وهذا راجع إلى أن فئة الأكاديميين يكونون أقل ممارسة لمهنة المحاسبة والتدقيق في المجتمع الجزائري.

ثانيا: توزيع أفراد العينة تبعا للدرجة العلمية

يصنف الجدول الموالي أفراد العينة على أساس الدرجة العلمية للفرد المستقصي كما يظهر فيما يلي:
الجدول رقم (04-05): تصنيف أفراد العينة تبعاً للدرجة العلمية.

الدرجة العلمية	التكرارات	النسبة %
ليسانس	42	35.9
ماستر	40	34.2
ماجستير	9	7.7
دكتوراه	16	13.7
شهادة مهنية	10	8.5
المجموع	117	100

المصدر: اعتماداً على معطيات الجامعة ومخرجات الإحصائيات أنظر الملحق رقم (02)

شكل رقم (04-02): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعاً للدرجة العلمية



التحليل:

يتضح للباحث من الجدول رقم (04-05) والشكل (04-02) أن (42) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (35.9 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة من حملة درجة ليسانس وهم الفئة الأكثر من أفراد عينة الدراسة، في حين أن (40) منهم يمثلون ما نسبته (34.2 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة من حملة درجة الماجستير تأتي في المرتبة الثانية، وأن (16) منهم يمثلون ما نسبته (13.7 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة من حملة درجة الدكتوراه ، وأن (10) منهم يمثلون ما نسبته (8.5 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة من حملة درجة

شهادة مهنية، وأن (9) منهم يمثلون ما نسبته (7.7 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة من يحملون درجات الماجستير، هذه النتيجة توضح المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة بها درجات علمية عليا مما يساعد في إرتفاع مستوى المعرفة بأهداف ومحاور الدراسة.

التفسير :

يتضح أن المستوى التعليمي لجميع أفراد عينة الدراسة مرتفع بحيث أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستويات علمية مقبولة وهذا يدل على أن أغلبية الأفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الاستبيان.

ثالثا: توزيع أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية

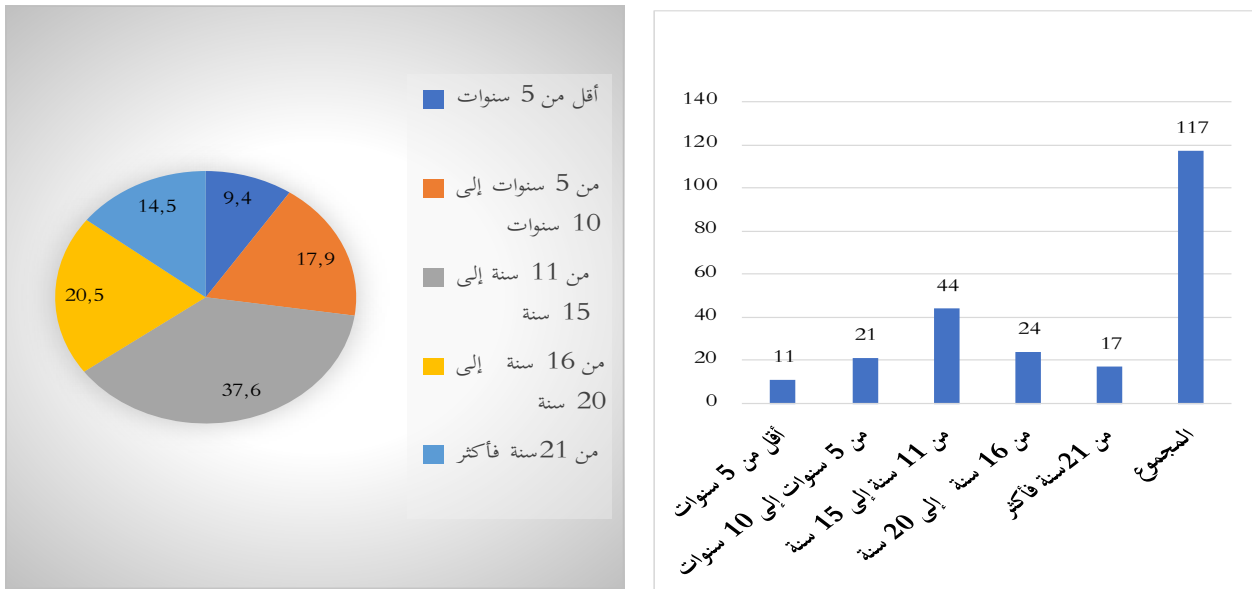
تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات توزعت أفراد العينة المختارة وفقا للإحصائيات كما يلي:

الجدول رقم (04-06): تصنيف أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة %
أقل من 5 سنوات	11	9.4
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	21	17.9
من 11 سنة إلى 15 سنة	44	37.6
من 16 سنة إلى 20 سنة	24	20.5
من 21 سنة فأكثر	17	14.5
المجموع	117	100

المصدر: إعتمادا على معطيات المجموعة ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (02)

شكل رقم (04-03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية



التحليل:

يتضح للباحث من الجدول رقم (04-06) والشكل رقم (04-03) أن (44) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (37.6 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم 11 سنة وأقل من 15 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد عينة الدراسة، في حين أن (24) منهم يمثلون ما نسبته (20.5 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم من 16 سنة و أقل من 20 سنة ، أن (21) منهم يمثلون ما نسبته (17.9 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات ، أن (17) منهم يمثلون ما نسبته (14.5 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم من 21 سنة فأكثر ، أن (11) منهم يمثلون ما نسبته (9.4 %) من إجمالي أفراد عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم أقل من 5 سنوات، هذه النتيجة توضح أن هنالك إرتفاع في مستوى سنوات الخبرة مما يؤدي إلى إرتفاع مستوى المعرفة بأهداف ومحاور الدراسة.

التفسير :

بالرجوع إلى النسب السابقة نجد أن الإستبيان قد وزع على فئة تتمتع بالخبرة الكافية والدراية اللازمة التي تمكنهم من إبداء آرائهم حول موضوع الدراسة، خاصة وأن أكثر من معظمي عينة الدراسة واكبت كل مراحل تطور مهنة المراجعة في الجزائر، وواكبت كل الإصلاحات بالإضافة إلى كونها متواجدة بالسوق لمدة طويلة مما يمكنها على الإطلاع على خبايا المهنة وأسرارها والممارسات السائدة فيها، وهذه النقطة تعطي جانب إيجابي للدراسة التطبيقية وتناجها.

رابعا: توزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة

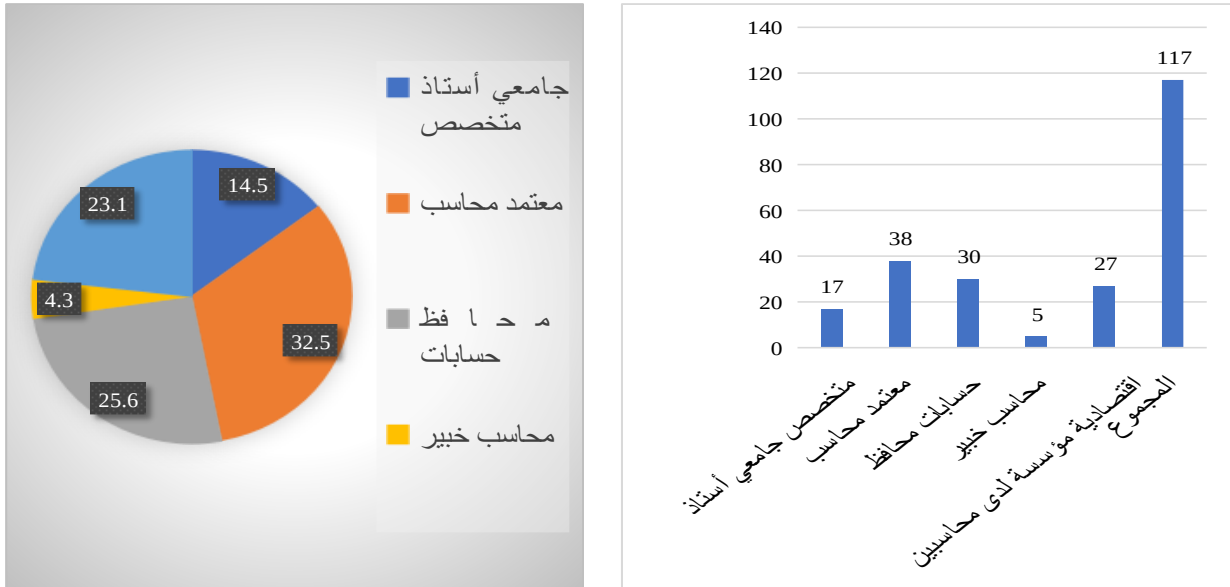
تم تقسيم أفراد العينة إلى خمس فئات تمثل المهنة لكل فرد، وقد تم إختيار الفئات بما يتناسب مع أفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع الآتي:

الجدول رقم (04-07): تصنيف أفراد العينة تبعا للوظيفة.

الوظيفة	التكرارات	النسبة %
أستاذ جامعي متخصص	17	14.5
محاسب معتمد	38	32.5
محافظ حسابات	30	25.6
خبير محاسب	5	4.3
محاسبين لدى مؤسسة اقتصادية	27	23.1
المجموع	117	100

المصدر: إعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (02)

شكل رقم (04-04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة تبعا للوظيفة.



التحليل:

يتضح للباحث من الجدول رقم (04-07) والشكل (04-04) أن (38) من أفراد عينة الدراسة يمثلون ما نسبته (32.5%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لديهم محاسب معتمد وهم الفئة الأكثر من أفراد عينة الدراسة ، في حين أن (30) منهم يمثلون ما نسبته (25.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لديهم محاسب محقق ، وأن (27) منهم يمثلون ما نسبته (23.1%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لديهم محاسبين لدى مؤسسة اقتصادية، كما أن (17) منهم يمثلون ما نسبته (14.5%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لديهم أستاذ جامعي متخصص ، وأن (5) منهم يمثلون ما نسبته (4.3%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة المسمى الوظيفي لديهم خبير محاسب، هذه النتيجة توضح أنّ هنالك تباين من حيث المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة وهذا التباين مؤشر جيد يعكس آراء عينة الدراسة نحو تساؤلات الدراسة الميدانية.

التفسير:

من خلال ماسبق يتبين لنا إهتمام أفراد العينة على موضوع الدراسة، فالأولى باعتبارها تعمل في الميدان وهي الأكثر إستعمال لممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فهي المخول لها بصفة خاصة للإجابة على تساؤلاتنا، والثانية باعتبارها الفئة المسؤولة عن إكتشاف مثل هذه الممارسات، أما باقي الفئات فقد إعتمدنا عليها لكونها تمارس مهنة المحاسبة، وهي الأدرى بكافة خباياها.

المطلب الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية

يتم التعرف من خلال هذا المطلب على صدق وثبات أداة الدراسة وكذلك حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

1- الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري لإستبيان وصلاحيته أسئلته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الإستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء ذوي الخبرة وإختصاص لأخذ وجهات نظرهم والإستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الإستبيان، ومدى شمول الإستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وأسماء المحكمين في الملحق رقم (03) والبالغ عددهم (6) محكمين، وعلى ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى وحذف بعض العبارات لتحسين أداة الدراسة- أنظر الملحق رقم (03) ، لتتحصل في الأخير على إستبيان يضم (67) فقرة وبذلك تم صياغة الإستبيان في صورته الأخيرة و النهائية -أنظر الملحق رقم (01)

2- الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار إن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما إستخدم مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ويعني الثبات أنه أيضا إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتا تماما كما يعرف أيضا بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، من أكثر الطرق إستخداما في تقدير ثبات المقياس هي:

- طريقة معامل الارتباط بيرسون.

- طريقة ألفا - كرونباخ.

وسيتم حساب معامل الثبات للإستبيان بالإعتماد على برنامج spss من خلال حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ ومعامل الارتباط بيرسون، حيث يأخذ معامل ألفا كرونباخ قيمته بين الصفر والواحد، وكلما إقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكبر للأداة، وكذا حساب معامل الصدق الذي يمثل جذر معامل الثبات لقياس الثبات والاتساق الداخلي بين العبارات الدراسة.

أولا: حساب اختبار ثبات وصدق (معامل ألفا كرونباخ)

يقصد بالثبات إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج بإحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه لنفس العينة، ويتم ذلك بإستخدام أحد معاملات الثبات مثل ألفا كرونباخ، ويأخذ معامل الثبات قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وكل زيادة في قيمة معامل ألفا كرونباخ يعني زيادة في المصدقية من تعميم نتائج

العينة على مجتمع الدراسة، تم تقدير ثبات الاستبيان على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث أن هذه الطريقة تسعى إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائياً إذا بلغ معامل ألفا كرونباخ 60 % فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة، وهذا ما يعني أنه يستخدم بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثبات ودرجة الاعتماد على فقراتها، وهو يعتبر من أكثر الأساليب استخداماً للتأكد من درجة التجانس والاتساق الداخلي للأداة المستخدمة في الدراسة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (04-08): نتائج معامل ثبات وصدق الاستبيان.

البيان	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	*معامل الصدق الذاتي
المحور الأول	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية	19	0.883	0.939
المحور الثاني	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة	20	0.920	0.959
المحور الثالث	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة	12	0.856	0.925
المحور الرابع	إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة	06	0.864	0.929
المحور الخامس	إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في قوائم المالية	10	0.759	0.871
جميع فقرات محاور الاستبيان		57	0.963	0.981

* معامل الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

المصدر: اعتماداً على معطيات المجوعة ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (04) التحليل :

من الجدول رقم (04-08) نلاحظ:

أن قيمة ألفا كرونباخ في المحاور الخمسة قد تراوحت من "0.759" الي "0.920" وهي قيم جيدة وكلما زادت قيمة ألفا كرونباخ زادت في مصداقيتها في تعميمها على نتائج العينة، أما معامل الصدق فيعد مرتفع أيضاً حيث تراوحت من "0.871" الي غاية "0.959"، وهذا يدل على وجود ارتباط بين إجابات عناصر العينة لهذا المقياس.

كما نلاحظ من الجدول الذي يوضح صدق وثبات الاستبيان أن معدلات الثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور المكونة للاستبيان مرتفعة وهي تمثل قيم مرتفعة، و تعتبر معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، وكما أن معامل ثبات ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان ذو معدل مرتفع إذ بلغت قيمته 96.3 % أما معامل الصدق فيعد مرتفع أيضا حيث قدر 98.10 %، وبناء على قيم لمعامل ألفا كرونباخ الموضحة في الجدول السابق فانه تعتبر الإستمارة المستخدمة في هذه الدراسة ثابتة وصالحة للإستخدام البحثي وبالتالي يمكن الإعتماد عليها في الإستنتاج وذلك لأن أغلب قيم ألفا كرونباخ كانت أعلى من 60 % تقريبا وهذه القيم تعتبر جيدة جدا مقارنة بالمعايير المتعارف عليها فيما يخص معاملات الثبات.

التفسير:

يفسر هذا أنه في حالة توزيع الاستبيان في نفس الظروف السابقة فإن 96.3% من عينة الدراسة سيعيدون نفس الإجابة وهو ما يعرب على ثبات عالي للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية وإستقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان، ويمكن الإعتماد عليها لقياس المتغيرات المدروسة وبالتالي إمكانية تعميم نتائج الاستبيان على مجتمع الدراسة، وبالتالي تحقيق أهداف الدراسة.

ثانيا: حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والجدول أدناه تبين ذلك:

1- الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية

الجدول التالي يتضمن إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة المحور الأول عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (1%).

الجدول رقم (04-09): الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول من الإستبيان

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيروسون	القيمة الاحتمالية
01	تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.	0.581**	.000
02	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.	0.446**	.000
03	التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	0.697**	.000

04	تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها.	0.687**	.000
05	تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	0.661**	.000
06	التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.	0.594**	.000
07	تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.	0.551**	.000
08	التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.	0.596**	.000
09	تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.	0.590**	.000
10	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.	0.572**	.000
11	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.	0.493**	.000
12	تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.	0.632**	.000
13	التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد محخص الديون المشكوك في تحصيلها.	0.650**	.000
14	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.	0.572**	.000
15	تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.	0.550**	.000
16	تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.	0.543**	.000
17	تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.	0.365**	.000
18	تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.	0.430**	.000
19	التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.	0.576**	.000

**الارتباط معنوي عند مستوى 1%

المصدر: اعتمادا على معطيات المجموعة ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (05)

يبين الجدول رقم (04-09) أعلاه أن معامل الارتباط بريسون لجميع فقرات المتعلقة بالبحر الأول والخاصة بدراسة أهمية استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية، ذات دلالة إحصائية جد قوية وأنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة حيث أن قيمة معامل

الإرتباط تراوحت بين 0.365 و0.697 مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الاحتمالية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.01 وبالتالي معاملات الإرتباط دالة إحصائية عند 01%، مما يعين أن ذات مستوى دلالة عال جداً، ولذلك تعتبر فقرات المحور الأول من الإستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

2- الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة_ جدول حسابات النتيجة

الجدول التالي يتضمن إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة المحور الثاني عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (1%).

الجدول رقم (04-10): الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني من الإستبيان

الرقم	الفقرات	ومعامل الارتباط بيروسون	القيمة الاحتمالية
01	التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.	0.379**	.000
02	التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	0.412**	.000
03	التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	0.607**	.000
04	التلاعب في المبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.	0.614**	.000
05	التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.	0.572**	.000
06	التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.	0.732**	.000
07	التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها بإستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.	0.670**	.000
08	التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.	0.705**	.000
09	التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.	0.707**	.000
10	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية لتقليل من الربح الخاضع للضريبة.	0.577**	.000
11	التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتيجة.	0.689**	.000
12	التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	0.696**	.000
13	التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.	0.725**	.000
14	التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد إستحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.	0.642**	.000
15	التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.	0.705**	.000
16	التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتيجة عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.	0.722**	.000
17	التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة	0.626**	.000

الرقم	البيان	القيمة	القيمة الاحتمالية
18	التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.	0.659**	.000
19	التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	0.600**	.000
20	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك.	0.566**	.000

** الارتباط معنوي عند مستوى 1%

المصدر: اعتمادا على معطيات المجوعة ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (05)

يبين الجدول رقم (04-10) أعلاه أن معامل الارتباط بريسون لجميع فقرات المتعلقة بالمحور الثاني والخاصة بدراسة أهمية استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة، ذات دلالة إحصائية جد قوية وأنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين 0.379 و 0.732 مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحصائية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.01 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند 01 %، مما يعين أن ذات مستوى دلالة عال جدا، ولذلك تعتبر فقرات المحور الثاني من الإستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

3- الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة

الجدول التالي يتضمن إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة المحور الثالث عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (1%).

الجدول رقم (04-11): الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث من الإستبيان

الرقم	الفقرات	ومعامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية
01	التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.536**	.000
02	التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.	0.621**	.000
03	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	0.602**	.000
04	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة مررن خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا.	0.620**	.000
05	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	0.635**	.000
06	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	0.628**	.000

07	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية.	0.755**	.000
08	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.	0.545**	.000
09	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسله بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.	0.586**	.000
10	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.	0.665**	.000
11	التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.	0.587**	.000
12	التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.	0.697**	.000

**الارتباط معنوي عند مستوى 1%

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (05)

يبين الجدول رقم (11-04) أعلاه أن معامل الارتباط بيرسون لجميع فقرات المتعلقة بالمحور الثالث والخاصة بدراسة أهمية إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة، ذات دلالة إحصائية جد قوية وأنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين 0.536 و 0.755 مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحتمالية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.01 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند 01 %، مما يعين أن ذات مستوى دلالة عال جدا، ولذلك تعتبر فقرات المحور الثالث من الاستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

4- الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة

الجدول التالي يتضمن إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من خلال حساب معاملات

الارتباط بين كل فقرة المحور الرابع عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (1%).

الجدول رقم (12-04): الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع من الإستبيان

الرقم	الفقرات	ومعامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية
01	التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.	0.750**	.000
02	التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.	0.795**	.000
03	معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.	0.806**	.000

04	تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.	0.783**	.000
05	تحاول الشركات التلاعب عن طريق المطلوبات طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	0.698**	.000
06	تحاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة.	0.797**	.000

**الارتباط معنوي عند مستوى 1%

المصدر: اعتماداً على معطيات الجمعية ومخرجات الإستهتبان أنظر الملحق رقم (05)

يبين الجدول رقم (04-12) أعلاه أن معامل الارتباط بريسون لجميع فقرات المتعلقة بالمحور الربع والخاصة بدراسة أهمية إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة، ذات دلالة إحصائية جد قوية وأنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين 0.698 و 0.806 مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحتمالية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.01 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند 01 %، مما يعين أن ذات مستوى دلالة عال جداً، ولذلك تعتبر فقرات المحور الرابع من الاستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

5- الإتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس

الجدول التالي يتضمن إختبار صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة المحور الخامس عند مستوى دلالة إحصائية تقدر ب (1%).

الجدول رقم (04-13): الإتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس من الإستهتبان

الرقم	الفقرات	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية
01	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.	0.678**	.000
02	التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة المالية الأوراق	0.568**	.000
03	عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة (مثل المبيعات والقروض المتبادلة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.	0.590**	.000
04	إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغاؤها في بداية العام التالي.	0.579**	.000
05	إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو طرق في إطفاء الأصول غير الملموسة	0.472**	.000
06	التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير.	0.608**	.000
07	التلاعب الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في الشركة.	0.566**	.000
08	قيام الشركة بتأجيل كتابة كل شيكات لها لتدقيق النقدي.	0.473**	.000

09	رسالة مصاريف غير تشغيلية (كسمة مصاريف الصيانة الدورية) بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.	0.534**	.000
10	لجؤ الشركة إلى بيع الدم المدينة بحيث تحصل عمى مبلغ نقدي معين (أقل من مبلغ الدم) مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الدم في مواعيد إستحقاقها.	0.547**	.000

**الارتباط معنوي عند مستوى 1%

المصدر: اعتمادا على معطيات المجوعة ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (05)

يبين الجدول رقم (04-13) أعلاه أن معامل الارتباط بريسون لجميع فقرات المتعلقة بالمحور الخامس والخاصة بدراسة أهمية إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في قوائم المالية، ذات دلالة إحصائية جد قوية وأنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين 0.472 و 0.678 مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحتمالية sig لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.01 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند 01 %، مما يعين أن ذات مستوى دلالة عال جدا، ولذلك تعتبر فقرات المحور الخامس من الاستبانة صادقة لما وضعت من أجله.

المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج محاور الدراسة وإختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث إحتساب التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات المحاور وكذلك إحتساب المتوسطات الحسابية، لمعرفة متوسط إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، والانحراف المعياري للتعرف على مدى إنحراف إجاباتهم لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، وكذلك إحتساب معامل الاختلاف لإنحراف معيارها عن متوسط حسابها.

المطلب الأول: التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحاور

المحور الأول: إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية

الجدول رقم (04-14): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الأول

الفقرات		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
10	8.5	53	45.3	20	17.1	30	25.6	04	3.4		
تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.											

1.7	02	10.3	12	17.9	21	58.1	68	12	14	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.
1.7	02	17.9	21	30.8	36	36.8	43	12.8	15	التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.
5.1	06	20.5	24	28.6	33	31.6	37	14.5	17	تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها.
2.6	03	16.2	19	35	41	31.6	37	14.5	17	تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.
06	7	23.9	28	25.6	30	35.9	42	8.5	10	التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.
1.7	2	20.5	24	33.3	39	37.6	44	6.8	8	تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.
4.3	5	21.4	25	26.5	31	38.5	45	9.4	11	التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.
1.7	2	19.7	23	29.9	35	41.9	49	6.8	8	تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.
0	0	23.1	27	28.2	33	39.3	46	9.4	11	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.

0.9	1	11.1	13	29.9	35	41	48	17.1	20	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.
1.7	2	22.2	26	28.2	33	37.6	44	10.3	12	تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.
4.3	5	23.1	27	17.9	21	45.3	53	9.4	11	التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
2.6	3	23.1	27	29.1	34	36.8	43	8.5	10	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.
2.6	3	17.1	20	35	41	35	41	10.3	12	تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.
4.3	5	10.3	12	32.5	38	41.9	49	11.1	13	تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.
5.1	6	17.9	21	29.9	35	40.2	47	6.8	8	تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.
6.8	8	22.2	26	30.8	36	32.5	38	7.7	9	تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.

1.7	2	14.5	17	33.3	39	42.7	50	7.7	9	التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.
-----	---	------	----	------	----	------	----	-----	---	---

المصدر: إعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (06)

من خلال بيانات الجدول (14-04) يتضح الآتي :

1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى قوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة" حيث بلغ عددهم (53) وبلغت نسبتهم (45.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (30) وبلغت نسبتهم (25.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الموافون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية " تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة." حيث بلغ عددهم (68) وبلغت نسبتهم (58.1%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الموافون بشدة بلغ عددهم (14) وبلغت نسبتهم (12%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة "التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (15) وبلغت نسبتهم (12.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة "تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها." حيث بلغ عددهم (37) وبلغت نسبتهم (31.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (06) وبلغت نسبتهم (5.1%).

5- أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة " تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة." حيث بلغ عددهم (41) وبلغت نسبتهم (35%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بلغ عددهم (37) وبلغت نسبتهم (31.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (19) وبلغت نسبتهم (16.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

6- أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة " التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة." حيث بلغ عددهم (42) وبلغت نسبتهم (35.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (30) وبلغت نسبتهم (25.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (28) وبلغت نسبتهم (23.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (07) وبلغت نسبتهم (6%).

7- أن غالبية أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة " التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية." حيث بلغ عددهم (45) وبلغت نسبتهم (38.5%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (31) وبلغت نسبتهم (26.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (25) وبلغت نسبتهم (21.4%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

9- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم

(19.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

10- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف." حيث بلغ عددهم (46) وبلغت نسبتهم (39.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما لا يوجد من أفراد العينة من لا يوافقون عنها بشدة.

11- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الحادية عشر " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة." حيث بلغ عددهم (48) وبلغت نسبتهم (41%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

12- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

13- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة عشر " التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها." حيث بلغ عددهم (53) وبلغت نسبتهم (45.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

14- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة عشر " التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (34) وبلغت

نسبتهم (29.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

15- نلاحظ أن غالبية أفراد العينة قد تقاسم بين موافق ومحيد على العبارة الخامسة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين." حيث بلغ عددهم (41) وبلغت نسبتهم (35%) لكلا العبارتين ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

16- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

17- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس." حيث بلغ عددهم (47) وبلغت نسبتهم (40.2%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (06) وبلغت نسبتهم (5.1%).

18- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة." حيث بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%).

19- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة عشر "التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة." حيث بلغ عددهم (50) وبلغت نسبتهم (42.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

المحور الثاني: استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة

الجدول رقم (04-15): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثاني

الفقرات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.	6.8	8	30.8	36	35.9	42	20.5	24	7	6
التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	7.7	9	41.9	49	27.4	32	20.5	24	3	2.6
التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	6.8	8	36.8	43	34.2	40	18.8	22	4	3.4
التلاعب في مبالغة المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.	9.4	11	37.6	44	28.2	33	22.2	26	3	2.6
التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.	8.5	10	45.3	53	28.2	33	17.1	20	1	0.9
التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.	10.3	12	31.6	37	29.9	35	19.7	23	10	8.5
التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمتعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.	8.5	10	37.6	44	16.2	19	30.8	36	8	6.8

6	7	23.1	27	23.1	27	34.2	40	13.7	16	التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لاتزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.
3.4	4	21.4	25	22.2	26	41	48	12	14	التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.
1.7	2	12.8	15	24.8	29	42.7	50	17.9	21	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.
1.7	2	17.9	21	28.2	33	33.3	39	18.8	22	التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمناجزة في قائمة جدول حسابات النتائج.
1.7	2	17.9	21	29.9	35	33.3	39	17.1	20	التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
4.3	5	25.6	30	18.8	22	37.6	44	13.7	16	التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.
1.7	2	19.7	23	23.9	28	47	55	7.7	9	التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.
0.9	1	15.4	18	29.1	34	40.2	47	14.5	17	التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.
0.9	1	18.8	22	38.5	45	32.5	38	9.4	11	التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتائج عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.
1.7	2	19.7	23	31.6	37	39.3	46	7.7	9	التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.

3.4	4	25.6	30	25.6	30	36.8	43	8.5	10	التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الرميعة دون الإفصاح عنها.
2.6	3	22.2	26	21.4	25	44.4	52	9.4	11	التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.
5.1	6	17.1	20	23.1	27	41.9	49	12.8	15	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الاهتلاك وقيمة الاهتلاك.

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (07)

من خلال بيانات الجدول (04-15) يتضح الآتي :

1- أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة الأولى " التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة." حيث بلغ عددهم (42) وبلغت نسبتهم (35.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الموافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (07) وبلغت نسبتهم (06%).

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية " التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (32) وبلغت نسبتهم (27.4%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة "التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (40) وبلغت نسبتهم (34.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (8) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة " التلاعب في مبالغة المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة " التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات." حيث بلغ عددهم (53) وبلغت نسبتهم (45.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة " التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق." حيث بلغ عددهم (37) وبلغت نسبتهم (31.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم (19.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%).

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة "التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (19) وبلغت نسبتهم (16.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%).

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة " التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعا فيما لاتزال عملية تحقق الإيراد موضع شك." حيث بلغ عددهم (40) وبلغت نسبتهم (34.2%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ

- عدددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (16) وبلغت نسبتهم (13.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عدددهم (07) وبلغت نسبتهم (6%).
- 9- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة " التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترات المالية الحالية." حيث بلغ عدددهم (48) وبلغت نسبتهم (41%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عدددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عدددهم (25) وبلغت نسبتهم (21.4%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (14) وبلغت نسبتهم (12%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عدددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).
- 10- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة " يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة." حيث بلغ عدددهم (50) وبلغت نسبتهم (42.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عدددهم (29) وبلغت نسبتهم (24.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عدددهم (15) وبلغت نسبتهم (12.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عدددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).
- 11- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الحادية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتائج." حيث بلغ عدددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عدددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عدددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عدددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).
- 12- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة." حيث بلغ عدددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عدددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عدددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عدددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).
- 13- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة عشر " التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي." حيث بلغ عدددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عدددهم (30) وبلغت نسبتهم (25.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عدددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عدددهم (16) وبلغت نسبتهم

(13.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

14- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة عشر " التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية." حيث بلغ عددهم (55) وبلغت نسبتهم (47%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (28) وبلغت نسبتهم (23.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم (19.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

15- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة عشر "التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان." حيث بلغ عددهم (47) وبلغت نسبتهم (40.2%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (34) وبلغت نسبتهم (29.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (18) وبلغت نسبتهم (15.4%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

16- أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة عشر " التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتائج عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة." حيث بلغ عددهم (45) وبلغت نسبتهم (38.5%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الموافون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

17- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة عشر " التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود." حيث بلغ عددهم (46) وبلغت نسبتهم (39.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (37) وبلغت نسبتهم (31.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم (19.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

18- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة عشر " التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما تساوي أفراد العينة بين محايد وغير موافق حيث بلغ عددهم كل منهم (30) وبلغت نسبتهم (25.6%) ويأتي

بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

19- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة عشر " التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم." حيث بلغ عددهم (52) وبلغت نسبتهم (44.4%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الغير موافقين بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة المحايد بلغ عددهم (25) وبلغت نسبتهم (21.4%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

20- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العشرون " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الاهتلاك وقيمة الاهتلاك." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (27) وبلغت نسبتهم (23.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (15) وبلغت نسبتهم (12.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (06) وبلغت نسبتهم (5.6%).

المحور الثالث: إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة

الجدول رقم (04-16): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثالث

الفقرات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	12	14	59	69	20.5	24	7.7	9	0.9
التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي	13.7	16	53	62	26.5	31	3.4	4	3.4

										للمؤسسة.
4.3	5	7.7	9	29.1	34	49.6	58	9.4	11	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.
1.7	2	12.8	15	26.5	31	42.7	50	16.2	19	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة مررن خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعلياً.
3.4	4	14.5	17	36.8	43	35.9	42	9.4	11	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.
3.4	4	9.4	11	29.9	35	47.9	56	9.4	11	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.
0.9	1	11.1	13	33.3	39	45.3	53	9.4	11	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلاً ضمن الأنشطة التمويلية.
0.9	1	8.5	10	32.5	38	37.6	44	20.5	24	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.
2.6	3	17.1	20	27.4	32	42.7	50	10.3	12	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسله بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.
0	0	8.5	10	35	41	48.7	57	7.7	9	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.

0.9	1	11.1	13	23.9	28	55.6	65	8.5	10	التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.
4.3	5	13.7	16	18.8	22	53.8	63	9.4	11	التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.

المصدر: اعتمادا على معطيات المجموعة ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (08)

من خلال بيانات الجدول (04-16) يتضح الآتي :

1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى "التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية. " حيث بلغ عددهم (69) وبلغت نسبتهم (59%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (14) وبلغت نسبتهم (12%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية " التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة. " حيث بلغ عددهم (62) وبلغت نسبتهم (53%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (31) وبلغت نسبتهم (26.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (16) وبلغت نسبتهم (13.7%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة " التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية. " حيث بلغ عددهم (58) وبلغت نسبتهم (49.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (34) وبلغت نسبتهم (29.1%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعلياً." حيث بلغ عددهم (50) وبلغت نسبتهم (42.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (31) وبلغت نسبتهم (26.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (19) وبلغت نسبتهم (16.2%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (15) وبلغت نسبتهم (12.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

5- أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الموافون بلغ عددهم (42) وبلغت نسبتهم (35.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة " التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة." حيث بلغ عددهم (56) وبلغت نسبتهم (47.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة "التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلاً ضمن الأنشطة التمويلية." حيث بلغ عددهم (53) وبلغت نسبتهم (45.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة " التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

9- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة " التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي." حيث بلغ عددهم (50) وبلغت نسبتهم (42.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (32) وبلغت نسبتهم (27.4%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

10- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة " التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي." حيث بلغ عددهم (57) وبلغت نسبتهم (48.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (41) وبلغت نسبتهم (35%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما لا يوجد من أفراد العينة من لا يوافقون عنها بشدة.

11- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الحادية عشر " التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها." حيث بلغ عددهم (65) وبلغت نسبتهم (55.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (28) وبلغت نسبتهم (23.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

12- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية عشر " التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتائج." حيث بلغ عددهم (63) وبلغت نسبتهم (53.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (16) وبلغت نسبتهم (13.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

المحور الرابع: استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة

الجدول رقم (04-17): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الرابع

الفقرات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.	22.2	26	47	55	17.1	20	10.3	12	3.4	4
التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.	24.8	29	38.5	45	23.9	28	11.1	13	1.7	2
معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.	22.2	26	41.9	49	25.6	30	7.7	9	2.6	3
تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.	20.5	24	40.2	47	19.7	23	17.9	21	1.7	2
تحاول الشركات التلاعب عن طريق المطالبات طويلة الأجل قبل إعلان حسابات الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	16.2	19	52.1	61	22.2	26	7.7	9	1.7	2
تحاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة.	21.4	25	47.9	56	18.8	22	9.4	11	2.6	3

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (09)

من خلال بيانات الجدول (04-17) يتضح الآتي :

1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى "التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية." حيث بلغ عددهم (55) وبلغت نسبتهم (47%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الموافقين بشدة بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين المحايدون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية " التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة." حيث بلغ عددهم (45)

وبلغت نسبتهم (38.5%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الموافقين بشدة بلغ عددهم (29) وبلغت نسبتهم (24.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين المحايدون بلغ عددهم (28) وبلغت نسبتهم (23.9%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة "معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (30) وبلغت نسبتهم (25.6%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة "تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه." حيث بلغ عددهم (47) وبلغت نسبتهم (40.2%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الموافقين بشدة بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين المحايدون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم (19.7%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

5- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة "تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه." حيث بلغ عددهم (61) وبلغت نسبتهم (52.1%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (19) وبلغت نسبتهم (16.2%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة "تحاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة." حيث بلغ عددهم (56) وبلغت نسبتهم (47.9%) بينما يأتي

بعدهم أفراد العينة الموافقين بشدة بلغ عددهم (25) وبلغت نسبتهم (21.4%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين المحايدون بلغ عددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

المحور الخامس: استخدام أساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية

الجدول رقم (04-18): التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الخامس

الفقرات	أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.	05	4.3	12	10.3	38	32.5	49	41.1	13	11.1
التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة المالية الأوراق	06	5.1	22	18.8	35	29.9	46	39.3	08	6.8
عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة (مثل المبيعات والقروض المتبادلة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.	08	6.8	24	20.5	36	30.8	40	34.2	09	7.7
إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغاؤها في بداية العام التالي.	50	42.7	39	33.3	17	14.5	09	7.7	02	1.7
إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو طرق في إطفاء الأصول غير الملموسة	41	35.9	36	30.8	24	30.5	08	6.8	07	06
التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير.	49	41.9	32	27.4	24	20.5	09	7.7	03	2.6
التلاعب الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد الميزانية العمومية واستخدامه في تسديد	43	36.8	40	34.2	22	18.8	08	6.8	04	3.4

										قرض قصير الأجل بمهدف تحسين نسب السيولة في الشركة.
2.6	03	9.4	11	22.2	26	28.2	33	37.6	44	قيام الشركة بتأجيل كتابة كل شيكاتها لتحريف التدفق النقدي.
0.9	01	8.5	10	17.1	20	28.2	33	45.3	53	رسملة مصاريف غير تشغيلية (كرسملة مصاريف الصيانة الدورية) بمهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.
8.5	10	10.3	12	19.7	23	29.9	35	31.6	37	لجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل عمى مبلغ نقدي معين (أقل من مبلغ الذمم) مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.

المصدر: اعتمادا على معطيات المجوعة ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (10)

من خلال بيانات الجدول (04-18) يتضح الآتي :

1- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأولى " التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية. " حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (13) وبلغت نسبتهم (11.1%) أما أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (05) وبلغت نسبتهم (4.3%).

2- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية " التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة المالية الأوراق " حيث بلغ عددهم (47) وبلغت نسبتهم (40.2%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (21) وبلغت نسبتهم (17.9%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (06) وبلغت نسبتهم (5.1%).

3- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة " عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة (مثل المبيعات والقروض المتبادلة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة. " حيث بلغ عددهم (38) وبلغت نسبتهم (32.5%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم (22.2%) أما

أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7 %) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%).

4- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة " إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغاؤها في بداية العام التالي." حيث بلغ عددهم (50) وبلغت نسبتهم (42.7%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (39) وبلغت نسبتهم (33.3%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (17) وبلغت نسبتهم (14.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (02) وبلغت نسبتهم (1.7%).

5- أن غالبية أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة " إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو طرق في إطفاء الأصول غير الملموسة." حيث بلغ عددهم (42) وبلغت نسبتهم (35.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة الذين يوافقون بلغ عددهم (36) وبلغت نسبتهم (30.8%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الموافون بشدة بلغ عددهم (08) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (07) وبلغت نسبتهم (06%).

6- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة " التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير." حيث بلغ عددهم (49) وبلغت نسبتهم (41.9%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (32) وبلغت نسبتهم (27.4%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (24) وبلغت نسبتهم (20.5%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (09) وبلغت نسبتهم (7.7%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

7- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة " التلاعب الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد حسابات الميزانية العمومية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في الشركة." حيث بلغ عددهم (43) وبلغت نسبتهم (36.8%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (40) وبلغت نسبتهم (34.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (22) وبلغت نسبتهم (18.8%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (8) وبلغت نسبتهم (6.8%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (04) وبلغت نسبتهم (3.4%).

8- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة " قيام الشركة بتأجيل كتابة كل شيكاكها لتحريف التدفق النقدي." حيث بلغ عددهم (44) وبلغت نسبتهم (37.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (26) وبلغت نسبتهم

(22.2%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (11) وبلغت نسبتهم (9.4%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (03) وبلغت نسبتهم (2.6%).

9- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة "رسملة مصاريف غير تشغيلية (كرسملة مصاريف الصيانة الدورية) بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي". حيث بلغ عددهم (53) وبلغت نسبتهم (45.3%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (33) وبلغت نسبتهم (28.2%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (20) وبلغت نسبتهم (17.1%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (01) وبلغت نسبتهم (0.9%).

10- أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة "لجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين (أقل من مبلغ الذمم) مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها". حيث بلغ عددهم (37) وبلغت نسبتهم (31.6%) بينما يأتي بعدهم أفراد العينة المحايدون بلغ عددهم (35) وبلغت نسبتهم (29.9%) ويأتي بعدهم أفراد العينة الذين لا يوافقون بلغ عددهم (23) وبلغت نسبتهم (19.7%) أما أفراد العينة الذين يوافقون بشدة بلغ عددهم (12) وبلغت نسبتهم (10.3%) بينما يأتي في الأخير أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة بلغ عددهم (10) وبلغت نسبتهم (8.5%).

المطلب الثاني: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

تم تحليل نتائج الدراسة باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية، وقد تم تقسيمها حسب علاقتها بالقوائم المالية كما يلي:

أولاً: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لقائمة المركز المالي

يبين الجدول رقم (04-19) المتوسطات والانحرافات المعيارية والاتجاه العام في المحور الأول

الجدول رقم (04-19): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة المركز المالي

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي (نسبة التأثير %)	وصف نسبة التأثير	الاتجاه العام
01	تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.	3.29	1.05	31.91	65.8	مرتفعة	محايد
02	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.	3.68	0.87	23.64	73.6	مرتفعة جداً	موافق
03	التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	3.42	0.97	28.36	68.4	مرتفعة	موافق

04	تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها.	3.32	1.10	33.13	66.4	مرتفعة	محايد
05	تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	3.37	1.01	29.97	67.4	مرتفعة	محايد
06	التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.	3.18	1.07	33.64	63.6	مرتفعة	محايد
07	تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.	3.29	0.92	27.96	65.8	مرتفعة	محايد
08	التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.	3.25	1.04	32	65	مرتفعة	محايد
09	تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.	3.32	0.92	27.71	66.4	مرتفعة	محايد
10	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.	3.35	0.94	28.06	67	مرتفعة	محايد
11	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.	3.65	0.90	24.65	73	مرتفعة جدا	موافق
12	تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.	3.34	0.98	29.34	66.8	مرتفعة	محايد
13	التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	3.32	1.06	31.92	66.4	مرتفعة	محايد
14	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.	3.30	0.97	29.39	66	مرتفعة	محايد
15	تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.	3.35	0.95	28.35	67	مرتفعة	محايد

16	تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.	3.45	0.96	27.82	69	مرتفعة	موافق
17	تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.	3.23	1.006	31.14	64.6	مرتفعة	محايد
18	تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.	3.15	1.05	33.33	63	مرتفعة	محايد
19	التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.	3.40	0.89	26.17	68	مرتفعة	محايد
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	3.35	0.56	16.71	67	مرتفعة	محايد

* معامل الاختلاف: الانحراف المعياري ÷ المتوسط الحسابي

* المتوسط الحسابي النسبي: وسط الحسابي ÷ أعلى وزن سؤال

المصدر: اعتماداً على معطيات المجمعة ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (11)

من خلال الجدول رقم (19-04) يتضح أن فقرات الاستبيان تغطي الموافقة أو الحياد من طرف معظم أفراد عينة الدراسة، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي والانحراف ونسبة التأثير لكل فقرة وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى " تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة. " (3.29) بانحراف معياري (1.05) أما معامل الاختلاف (31.91%) وكان نسبة التأثير (65.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الأولى .

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية " تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة. " (3.68) بانحراف معياري (0.87) أما معامل الاختلاف (23.64%) وكان نسبة التأثير (73.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جداً) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة " التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية. " (3.42) بانحراف معياري (0.97) أما معامل الاختلاف (28.36%)

وكان نسبة التأثير (68.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثالثة.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة " تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيره. " (3.32) بإنحراف معياري (1.10) أما معامل الاختلاف (33.13%) وكان نسبة التأثير (66.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الرابعة.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة " تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. " (3.37) بإنحراف معياري (1.01) أما معامل الاختلاف (29.97%) وكان نسبة التأثير (67.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة " التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة. " (3.18) بإنحراف معياري (1.07) أما معامل الاختلاف (33.64%) وكان نسبة التأثير (63.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة. " (3.29) بإنحراف معياري (0.92) أما معامل الاختلاف (27.96%) وكان نسبة التأثير (65.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السابعة.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة " التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية. " (3.25) بإنحراف معياري (1.04) أما معامل الاختلاف (32%) وكان نسبة التأثير (65%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثامنة.

9- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة. " (3.32) بإنحراف معياري (0.92) أما معامل الاختلاف (27.71%) وكان نسبة التأثير (66.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة التاسعة.

- 10- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف." (3.35) بإنحراف معياري (0.94) أما معامل الاختلاف (28.06%) وكان نسبة التأثير (67%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة العاشرة.
- 11- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الحادية عشر " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة." (3.65) بإنحراف معياري (0.90) أما معامل الاختلاف (24.65%) وكان نسبة التأثير (73%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الحادية عشر .
- 12- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية." (3.34) بإنحراف معياري (0.98) أما معامل الاختلاف (29.34%) وكان نسبة التأثير (66.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثانية عشر.
- 13- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة عشر " التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها." (3.32) بإنحراف معياري (1.06) أما معامل الاختلاف (31.92%) وكان نسبة التأثير (66.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثالثة عشر.
- 14- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة عشر " التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة." (3.30) بإنحراف معياري (0.97) أما معامل الاختلاف (29.39%) وكان نسبة التأثير (66%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الرابعة عشر.
- 15- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين." (3.35) بإنحراف معياري (0.95) أما معامل الاختلاف (28.35%) وكان نسبة التأثير (67%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة عشر.
- 16- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة عشر " تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة." (3.45)

بإنحراف معياري (0.96) أما معامل الاختلاف (27.82%) وكان نسبة التأثير (69%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة عشر.

17- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة عشر "تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس." (3.23) بإنحراف معياري (1.006) أما معامل الاختلاف (31.14%) وكان نسبة التأثير (64.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السابعة عشر.

18- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة عشر "تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة." (3.15) بإنحراف معياري (1.05) أما معامل الاختلاف (33.33%) وكان نسبة التأثير (63%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثامنة عشر.

19- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة عشر "التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة." (3.40) بإنحراف معياري (0.89) أما معامل الاختلاف (26.17%) وكان نسبة التأثير (68%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة التاسعة عشر.

ويتبين من الجدول أيضاً أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة المركز المالي فقد مثلتها الفقرة (2) هو "تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة"، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.68) وهي نسبة قريبة جداً من الموافقة، وبإنحراف معياري (0.87) وكان نسبة التأثير مرتفعة حيث وصلت إلى (73.6%)، أما أقل الأساليب تأثيراً في قائمة المركز المالي فقد مثلتها الفقرة (18) "تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة" بمتوسط حسابي قدر ب (3.15)، وبإنحراف معياري (1.05) ونسبة تأثير (63%).

- نستنتج مما سبق أن أثر استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية له تأثير عالي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.15 - 3.68) وهي تزيد عن المقياس المعتمد في هذه الدراسة حسب مقياس ليكرت لمقاييس الفتوى وهو (3)، كما تراوح الإنحراف المعياري لجميع الإجابات (0.87 - 1.07) وهي مقبولة وتشير إلى مدى تشتت القيم، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.35) أما الإنحراف المعياري فقد بلغ (0.56)، وهذا الإنحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي

لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، وكان الوزن النسبي للتأثير أكبر من (60%) وبلغ الوزن النسبي للتأثير 67 % وهي مرتفعة وبالتالي فهي تبين أن هناك أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية الإجمالية حسب أجابات عينة البحث.

ثانيا: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لقائمة جدول حسابات النتيجة

يبين الجدول رقم (04-20) المتوسطات والانحرافات المعيارية والاتجاه العام في المحور الثاني

الجدول رقم (04-20): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة جدول حسابات النتيجة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي (نسبة التأثير %)	وصف نسبة التأثير	الاتجاه العام
01	التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.	3.12	1.010	32.47	62.4	مرتفعة	محايد
02	التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	3.31	0.97	29.30	66.2	مرتفعة	محايد
03	التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	3.21	0.96	29.90	64.2	مرتفعة	محايد
04	التلاعب في المبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصرف البرمجيات.	3.24	1.01	31.17	64.8	مرتفعة	محايد
05	التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.	3.40	0.92	27.06	68	مرتفعة	محايد
06	التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.	3.15	1.12	35.55	63	مرتفعة	محايد
07	التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها بإستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع متعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.	3.08	1.14	37.01	61.6	مرتفعة	محايد
08	التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لاتزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.	3.26	1.14	34.97	65.2	مرتفعة	محايد
09	التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.	3.36	1.05	31.25	67.2	مرتفعة	محايد

10	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.	3.62	0.98	27.07	72.4	مرتفعة جدا	موافق
11	التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتيجة.	3.50	1.03	29.43	70	مرتفعة جدا	موافق
12	التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	3.46	1.03	29.77	69.2	مرتفعة	موافق
13	التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.	3.29	1.13	34.34	65.8	مرتفعة	محايد
14	التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.	3.41	0.94	27.56	68.2	مرتفعة	موافق
15	التلاعب برسملة مصاريف إيراده دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.	3.51	0.93	26.49	70.2	مرتفعة جدا	موافق
16	التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتيجة عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.	3.30	0.91	27.57	66	مرتفعة	محايد
17	التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.	3.34	0.91	27.24	66.8	مرتفعة	محايد

18	التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.	3.19	1.03	32.29	63.8	مرتفعة	محايد
19	التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكيد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	3.32	1.02	30.72	66.4	مرتفعة	محايد
20	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك.	3.40	1.07	31.47	68	مرتفعة	محايد
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري		3.33	0.64	19.21	66.6	مرتفعة	محايد

المصدر: اعتماداً على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (11)

من خلال الجدول رقم (20-04) يتضح أن فقرات الاستبيان تغطي الموافقة أو الحياد من طرف معظم أفراد عينة الدراسة، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي والانحراف ونسبة التأثير لكل فقرة وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى " التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة." (3.12) بانحراف معياري (1.010) أما معامل الاختلاف (32.47%) وكان نسبة التأثير (62.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الأولى .

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية " التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات." (3.31) بانحراف معياري (0.97) أما معامل الاختلاف (29.30%) وكان نسبة التأثير (66.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثانية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة " التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير." (3.21) بانحراف معياري (0.96) أما معامل الاختلاف (29.90%) وكان نسبة التأثير (64.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثالثة.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة " التلاعب في مبالغة المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.." (3.24) بإنحراف معياري (1.01) أما معامل الاختلاف (31.17%) وكان نسبة التأثير (64.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الرابعة.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة " التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات." (3.40) بإنحراف معياري (0.92) أما معامل الاختلاف (27.06%) وكان نسبة التأثير (68%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة " التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق." (3.15) بإنحراف معياري (1.12) أما معامل الاختلاف (35.55%) وكان نسبة التأثير (63%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة " التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة." (3.08) بإنحراف معياري (1.14) أما معامل الاختلاف (37.01%) وكان نسبة التأثير (61.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السابعة.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة " التلاعب بتسجيل الايراد بشكل سريعاً فيما لاتزال عملية تحقق الايراد موضع شك." (3.26) بإنحراف معياري (1.14) أما معامل الاختلاف (34.97%) وكان نسبة التأثير (65.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثامنة.

9- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة " التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً الى الفترات المالية الحالية." (3.36) بإنحراف معياري (1.05) أما معامل الاختلاف (31.25%) وكان نسبة التأثير (67.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة التاسعة.

10- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة " يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة." (3.62) بإنحراف معياري (0.98) أما معامل الاختلاف (27.07%) وكان نسبة التأثير (72.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جداً) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

- 11- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الحادية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتيجة." (3.50) بإنحراف معياري (1.03) أما معامل الاختلاف (29.43%) وكان نسبة التأثير (70%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جداً) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الحادية عشر .
- 12- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة." (3.46) بإنحراف معياري (1.03) أما معامل الاختلاف (29.77%) وكان نسبة التأثير (69.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية عشر.
- 13- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة عشر " التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي." (3.29) بإنحراف معياري (1.13) أما معامل الاختلاف (34.34%) وكان نسبة التأثير (65.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثالثة عشر.
- 14- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة عشر " التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية." (3.41) بإنحراف معياري (0.94) أما معامل الاختلاف (27.56%) وكان نسبة التأثير (68.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة عشر.
- 15- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة عشر " التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان." (3.51) بإنحراف معياري (0.93) أما معامل الاختلاف (26.49%) وكان نسبة التأثير (70.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جداً) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة عشر.
- 16- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة عشر " التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتائج عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة." (3.30) بإنحراف معياري (0.91) أما معامل الاختلاف (27.57%) وكان نسبة التأثير (66%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة عشر.
- 17- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة عشر " التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود." (3.34) بإنحراف

معياري (0.91) أما معامل الاختلاف (27.24%) وكان نسبة التأثير (66.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السابعة عشر.

18- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة عشر " التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها." (3.19) بإنحراف معياري (1.03) أما معامل الاختلاف (32.29%) وكان نسبة التأثير (63.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثامنة عشر.

19- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة عشر " التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم." (3.32) بإنحراف معياري (1.02) أما معامل الاختلاف (30.72%) وكان نسبة التأثير (66.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة التاسعة عشر.

20- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العشرون " تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك." (3.40) بإنحراف معياري (1.07) أما معامل الاختلاف (31.47%) وكان نسبة التأثير (68%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة العشرون.

ويتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة جدول حسابات النتيجة فقد مثلتها الفقرة (10) هو " يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الريح الخاضع للضريبة"، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.62) وهي نسبة قريبة جدا من الموافقة، وبإنحراف معياري (0.98) وكان نسبة التأثير مرتفعة حيث وصلت إلى (72.4%)، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة جدول حسابات النتيجة فقد مثلتها الفقرة (07) " التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تتسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة." بمتوسط حسابي قدر ب (3.08)، وبإنحراف معياري (1.14) ونسبة تأثير (61.6%).

- نستنتج مما سبق أن أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة له تأثير عالي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.08 - 3.62) وهي تزيد عن المقياس المعتمد في هذه الدراسة حسب مقياس ليكرت لمقاييس الفتوى وهو (3)، كما تراوح الإنحراف المعياري لجميع الإجابات (0.91 - 1.14) وهي مقبولة وتشير إلى مدى تشتت القيم، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.33) أما الإنحراف المعياري فقد بلغ (0.64)، وهذا الإنحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن

الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، وكان الوزن النسبي للتأثير أكبر من (60%) وبلغ الوزن النسبي للتأثير لمجال 66.6 % وهي مرتفعة وبالتالي فهي تبين أن هناك أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة حسب إجابات عينة البحث.

ثالثاً: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لقائمة تدفقات الخزينة

يبين الجدول رقم (21-04) المتوسطات والانحرافات المعيارية والاتجاه العام في المحور الثالث

الجدول رقم (21-04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة تدفقات الخزينة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي (نسبة التأثير %)	وصف نسبة التأثير	الاتجاه العام
01	التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.73	0.80	21.44	74.6	مرتفعة جداً	موافق
02	التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.	3.70	0.87	23.51	74	مرتفعة جداً	موافق
03	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	3.52	0.92	26.13	70.4	مرتفعة جداً	موافق
04	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة مررن خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعلياً.	3.58	0.96	26.81	71.6	مرتفعة جداً	موافق
05	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	3.33	0.95	28.52	66.6	مرتفعة	محايد
06	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	3.50	0.91	26	70	مرتفعة جداً	موافق
07	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلاً ضمن الأنشطة التمويلية.	3.50	0.85	24.28	70	مرتفعة جداً	موافق

08	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.	3.70	0.91	24.59	74	مرتفعة جدا	موافق
09	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسله بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.	3.44	0.96	27.90	68.8	مرتفعة	موافق
10	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.	3.55	0.76	21.40	71	مرتفعة جدا	موافق
11	التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.	3.63	0.80	22.04	72.6	مرتفعة جدا	موافق
12	التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.	3.50	0.99	28.28	70	مرتفعة جدا	موافق
	المتوسط والانحراف المعياري	3.56	0.56	15.73	71.2	مرتفعة جدا	موافق

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (11)

من خلال الجدول رقم (04-21) يتضح أن فقرات الإستبيان تحظى الموافقة أو الحياد من طرف معظم أفراد عينة الدراسة، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي والانحراف ونسبة التأثير لكل فقرة وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى " التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية." (3.73) بانحراف معياري (0.80) أما معامل الاختلاف (21.44%) وكان نسبة التأثير (74.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى .

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية " التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة." (3.70) بانحراف معياري (0.87) أما معامل الاختلاف (23.51%) وكان نسبة التأثير (74%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة " التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية." (3.52) بإنحراف معياري (0.92) أما معامل الاختلاف (26.13%) وكان نسبة التأثير (70.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا." (3.58) بإنحراف معياري (0.96) أما معامل الاختلاف (26.81%) وكان نسبة التأثير (71.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة." (3.33) بإنحراف معياري (0.95) أما معامل الاختلاف (28.52%) وكان نسبة التأثير (66.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة " التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة." (3.50) بإنحراف معياري (0.91) أما معامل الاختلاف (26%) وكان نسبة التأثير (70%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة " التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية." (3.50) بإنحراف معياري (0.85) أما معامل الاختلاف (24.28%) وكان نسبة التأثير (70%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة " التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة." (3.70) بإنحراف معياري (0.91) أما معامل الاختلاف (24.59%) وكان نسبة التأثير (74%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة.

9- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة " التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي." (3.44) بإنحراف معياري (0.96) أما معامل الاختلاف (27.90%) وكان نسبة التأثير (68.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة التاسعة.

10- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة " التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي." (3.55) بإنحراف معياري (0.76) أما معامل الاختلاف (21.40%) وكان نسبة التأثير (71%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة العاشرة.

11- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الحادية عشر " التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها." (3.63) بإنحراف معياري (0.80) أما معامل الاختلاف (22.04%) وكان نسبة التأثير (72.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الحادية عشر .

12- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية عشر " التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتائج." (3.50) بإنحراف معياري (0.99) أما معامل الاختلاف (28.28%) وكان نسبة التأثير (70%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثانية عشر.

ويتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة تدفقات الخزينة فقد مثلتها الفقرة (01) هو " التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية."، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.73) وهي نسبة قريبة جدا من الموافقة، وإنحراف معياري (0.80) وكان نسبة التأثير مرتفعة حيث وصلت إلى (74.6%)، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة تدفقات الخزينة فقد مثلتها الفقرة (05) " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة." بمتوسط حسابي قدر ب (3.33)، وإنحراف معياري (0.95) ونسبة التأثير (66.6%).

- نستنتج مما سبق أن أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة له تأثير عالي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.33 - 3.73) وهي تزيد عن المقياس المعتمد في هذه الدراسة حسب مقياس ليكرت لمقاييس الفتوى وهو (3) ، كما تراوح الإنحراف المعياري لجميع الإجابات (0.76 - 0.99) وهي مقبولة وتشير إلى مدى تشتت القيم ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.56) أما الإنحراف المعياري فقد بلغ (0.56)، وهذا الإنحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، وكان

الوزن النسبي للتأثير أكبر من (60%) وبلغ الوزن النسبي للتأثير لمجال 71.2 % وهي مرتفعة وبالتالي فهي تبين ان هناك أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة حسب أجابات عينة البحث.

رابعا: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لقائمة التغير في الأموال الخاصة
يبين الجدول رقم (22-04) المتوسطات والانحرافات المعيارية والاتجاه العام في المحور الرابع

الجدول رقم (22-04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة التغير في الأموال الخاصة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي النسبي (نسبة التأثير)	وصف نسبة التأثير	الاتجاه العام
01	التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.	3.74	1.03	27.54	74.8	مرتفعة جدا	موافق
02	التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.	3.75	1.001	26.69	75	مرتفعة جدا	موافق
03	معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.	3.73	0.977	26.19	74.6	مرتفعة جدا	موافق
04	تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.	3.57	1.06	29.69	71.4	مرتفعة جدا	موافق
05	تحاول الشركات التلاعب عن طريق المطلوبات طويلة الأجل قبل إعلان حسابات الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	3.72	0.90	24.19	74.4	مرتفعة جدا	موافق
06	تحاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة.	3.74	0.99	26.47	74.8	مرتفعة جدا	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	3.71	0.77	20.75	74.2	مرتفعة جدا	موافق

المصدر: إعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (11)

من خلال الجدول رقم (22-04) يتضح أن فقرات الإستبيان تحظى الموافقة أو الحياد من طرف معظم أفراد عينة الدراسة، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي والانحراف ونسبة التأثير لكل فقرة وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى " التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية." (3.74) بإنحراف معياري (1.03) أما معامل الاختلاف (27.54%) وكان نسبة التأثير (74.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الأولى .

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية " التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة." (3.75) بإنحراف معياري (1.001) أما معامل الاختلاف (26.69%) وكان نسبة التأثير (75%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة " معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين." (3.73) بإنحراف معياري (0.977) أما معامل الاختلاف (26.19%) وكان نسبة التأثير (74.6%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه." (3.57) بإنحراف معياري (1.06) أما معامل الاختلاف (29.69%) وكان نسبة التأثير (71.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة " تحاول الشركات التلاعب عن طريق المطلوبات طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسبة السيولة." (3.72) بإنحراف معياري (0.90) أما معامل الاختلاف (24.19%) وكان نسبة التأثير (74.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة " تحاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة." (3.74) بإنحراف معياري (0.99) أما معامل الاختلاف (26.47%) وكان نسبة التأثير (74.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة جدا) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة.

ويتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة التغير في الأموال الخاصة فقد مثلتها الفقرة (02) هو "التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة"، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.75) وهي نسبة قريبة جدا من الموافقة، وإنحراف معياري (1.001) وكان نسبة التأثير مرتفعة حيث وصلت إلى (75%)، أما أقل الأساليب تأثيرا

في قائمة التغير في الأموال الخاصة فقد مثلتها الفقرة (04) "تحاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه." بمتوسط حسابي قدر (3.57)، وبانحراف معياري (1.06) ونسبة التأثير (71.4%).

- نستنتج مما سبق أن أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة له تأثير عالي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.57 - 3.75) وهي تزيد عن المقياس المعتمد في هذه الدراسة حسب مقياس ليكرت لمقاييس الفتوية وهو (3) ، كما تراوح الانحراف المعياري لجميع الإجابات (0.90 - 1.06) وهي مقبولة وتشير إلى مدى تشتت القيم ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.71) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.77)، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، وكان الوزن النسبي للتأثير أكبر من (60%) وبلغ الوزن النسبي للتأثير 74.2% وهي مرتفعة وبالتالي فهي تبين أن هناك أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة الإجمالية حسب إجابات عينة البحث.

خامسا: تحليل الفقرات الخاصة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لأساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية

يبين الجدول رقم (04-23) المتوسطات والانحرافات المعيارية والاتجاه العام في المحور الخامس

الجدول رقم (04-23): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي (نسبة التأثير %)	وصف نسبة التأثير	الاتجاه العام
01	التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة وغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.34	1.07	32.03	66.80	مرتفعة	محايد
02	التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.	3.33	0.99	29.72	66.60	مرتفعة	محايد
03	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية	3.37	0.98	29.08	67.4	مرتفعة	محايد

						التشغيلية.
04	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا.	3.45	0.97	28.11	69	مرتفعة موافق
05	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	3.26	1.008	30.92	65.2	مرتفعة محايد
06	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	3.15	1.06	33.65	63	مرتفعة محايد
07	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية.	3.42	0.89	26.02	68.4	مرتفعة موافق
08	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.	3.16	1.01	31.96	63.2	مرتفعة محايد
09	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.	3.32	0.99	29.81	66.4	مرتفعة محايد
10	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.	3.24	0.98	30.24	64.8	مرتفعة محايد
المتوسط والانحراف المعياري						
		3.29	0.55	16.72	65.8	مرتفعة محايد

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (11)

من خلال الجدول رقم (04-23) يتضح أن فقرات الاستبيان تحظى الموافقة أو الحياد من طرف معظم أفراد عينة الدراسة، ويظهر ذلك في المتوسط الحسابي والانحراف ونسبة التأثير لكل فقرة وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى " التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية." (3.34) بانحراف معياري (1.07) أما معامل الاختلاف (32.03%) وكان نسبة التأثير (66.80%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الأولى .

2- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية " التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة المالية الأوراق." (3.33) بانحراف معياري (0.99) أما معامل الاختلاف (29.72%) وكان نسبة التأثير

(66.60%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثانية.

3- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة "عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة (مثل المبيعات والقروض المتبادلة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة." (3.37) بإغراف معياري (0.98) أما معامل الاختلاف (29.08%) وكان نسبة التأثير (67.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثالثة.

4- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة "إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي." (3.45) بإغراف معياري (0.97) أما معامل الاختلاف (28.11%) وكان نسبة التأثير (69%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الرابعة.

5- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة "إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو طرق في إطفاء الأصول غير الملموسة" (3.26) بإغراف معياري (1.008) أما معامل الاختلاف (30.92%) وكان نسبة التأثير (65.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الخامسة.

6- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة "التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في حسابات الميزانية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير." (3.15) بإغراف معياري (1.06) أما معامل الاختلاف (33.65%) وكان نسبة التأثير (63%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة السادسة.

7- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة "التلاعب الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد حسابات الميزانية العمومية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في الشركة." (3.42) بإغراف معياري (0.89) أما معامل الاختلاف (26.02%) وكان نسبة التأثير (68.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.

8- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة "قيام الشركة بتأجيل كتابة كل شيكاتها لتحريف التدفق النقدي." (3.16) بإغراف معياري (1.01) أما معامل الاختلاف (31.96%) وكان نسبة التأثير (63.2%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة الثامنة.

9- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة " رسملة مصاريف غير تشغيلية (كـرسملة مصاريف الصيانة الدورية) بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي." (3.32) بإنحراف معياري (0.99) أما معامل الاختلاف (29.81%) وكان نسبة التأثير (66.4%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة التاسعة.

10- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة " لجؤ الشركة إلى بيع الدم المدينة بحيث تحصل عمى مبلغ نقدي معين (أقل من مبلغ الدم) مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الدم في مواعيد إستحقاقها." (3.24) بإنحراف معياري (0.98) أما معامل الاختلاف (30.24%) وكان نسبة التأثير (64.8%) حيث كانت صفة نسبة التأثير (مرتفعة) وكان إتجاهه العام يدل على أن معظم أفراد العينة محايدون على العبارة العاشرة.

ويتبين من الجدول أيضا أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب في قوائم المالية من خلال المحاسبية الإبداعية فقد مثلتها الفقرة (04) هو " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الدم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا."، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة (3.45) وهي نسبة قريبة جدا من الموافقة، وبإنحراف معياري (0.97) وكان نسبة التأثير مرتفعة حيث وصلت إلى (69%)، أما أقل الأساليب المستخدمة تأثيرا للتلاعب في قوائم المالية من خلال المحاسبية الإبداعية فقد مثلتها الفقرة (06) " التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة." بمتوسط حسابي قدر ب (3.15)، وبإنحراف معياري (1.06) ونسبة التأثير (63%).

- نستنتج مما سبق أن أثر إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية له تأثير عالي في قوائم المالية من وجهة نظر عينة الدراسة ، حيث تراوح الوسط الحسابي لجميع الإجابات (3.15 – 3.45) وهي تزيد عن المقياس المعتمد في هذه الدراسة حسب مقياس ليكرت لمقاييس الفتوية وهو (3) ، كما تراوح الإنحراف المعياري لجميع الإجابات (0.89 – 1.07) وهي مقبولة وتشير إلى مدى تشتت القيم ، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.29) أما الإنحراف المعياري فقد بلغ (0.55)، وهذا الإنحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد ما، وكان الوزن النسبي للتأثير أكبر من (60%) وبلغ الوزن النسبي للتأثير لمجال 65.8 % وهي مرتفعة وبالتالي فهي تبين أن هناك أثر لإستخدام لأساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية حسب أجابات عينة البحث.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

أولا: إختبار فرضية الأولى

هدف وضع هذا الفرضية إلى بيان أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية، وللتحقق من صحة هذا الفرضية سيتم إستخدام إختبار (one sample T .test) عند مستوى دلالة $\text{sig}=0.01$ ، وكذلك سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة حسابات الميزانية كمتغير مستقل x_1 ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع y_1 .

بعد دراسة وتحليل فقرات المحور الأول الإستبيان، سيتم إختبار الفرضية الأولى.

1 - إختبار "t" للعينات المنفردة لفقرات المحور الأول

الجدول رقم (04-24): نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرات	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig	نتيجة إختبار العبارة الإحصائية
01	تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.	33.902	2.364	0.000	محقة
02	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.	45.414	2.364	0.000	محقة
03	التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	37.961	2.364	0.000	محقة
04	تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها.	32.544	2.364	0.000	محقة
05	تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	35.986	2.364	0.000	محقة
06	التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.	32.101	2.364	0.000	محقة
07	تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الإقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.	38.701	2.364	0.000	محقة
08	التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.	33.756	2.364	0.000	محقة
09	تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر إضافة مكاسب محقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.	38.800	2.364	0.000	محقة

10	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.	38.528	2.364	0.000	محققة
11	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.	43.880	2.364	0.000	محققة
12	تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.	36.735	2.364	0.000	محققة
13	التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	33.757	2.364	0.000	محققة
14	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.	36.588	2.364	0.000	محققة
15	تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.	37.799	2.364	0.000	محققة
16	تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول الموهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.	38.532	2.364	0.000	محققة
17	تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.	34.844	2.364	0.000	محققة
18	تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.	32.321	2.364	0.000	محققة
19	التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.	41.290	2.364	0.000	محققة

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (12)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (04-24) نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الأول وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

01- بالنسبة للعبارة الأولى " المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (33.902) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة

الخارجية في الكشف والتقليل من المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.

02- بالنسبة للعبارة الثانية " اعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (45.414) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من اعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.

03- بالنسبة للعبارة الثالثة " التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية." بلغت قيمة (T) المحسوبة (37.961) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.

04- بالنسبة للعبارة الرابعة " محاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها." بلغت قيمة (T) المحسوبة (32.544) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة، وغيرها.

05- بالنسبة للعبارة الخامسة " محاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (35.986) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.

06- بالنسبة للعبارة السادسة " التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (32.101) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة

الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.

07- بالنسبة للعبارة السابعة " محاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.701) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.

08- بالنسبة للعبارة الثامنة " التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية." بلغت قيمة (T) المحسوبة (33.756) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.

09- بالنسبة للعبارة التاسعة " محاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.800) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.

10- بالنسبة للعبارة العاشرة " محاول إستخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف." بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.528) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول إستخدام

الشركات لأساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.

11- بالنسبة للعبارة الحادية عشر " استخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (43.880) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من استخدام الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.

12- بالنسبة للعبارة الثانية عشر " قيام الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية." بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.735) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من قيام الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.

13- بالنسبة للعبارة الثالثة عشر " التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها." بلغت قيمة (T) المحسوبة (33.757) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

14- بالنسبة للعبارة الرابعة عشر " التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.588) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.

15- بالنسبة للعبارة الخامسة عشر " قيام الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين." بلغت قيمة (T) المحسوبة (37.799) وهي أكبر من

قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من قيام الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية وإظهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.

16- بالنسبة للعبارة السادسة عشر " قيام الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.532) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من قيام الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.

17- بالنسبة للعبارة السابعة عشر " قيام الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس." بلغت قيمة (T) المحسوبة (34.844) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من قيام الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.

18- بالنسبة للعبارة الثامنة عشر " قيام الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (32.321) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من قيام الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.

19- بالنسبة للعبارة التاسعة عشر " التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة." بلغت قيمة (T) المحسوبة (41.290) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك

دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.

2- إختبار (T) وتقدير وإختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الأولى

الفرضية الأولى: توجد أثر ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية

الفرضية العدمية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية $H_0: X < 3$

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية $H_1: X \leq 3$

بهدف إختبار صحة الفرضية الرئيسية إستخدمنا إختبار t (one sample T .test)، وكذلك إستخدمنا إختبار الإنحدار الخطي البسيط لإكتشاف أثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية، والجدول الآتي بين البيانات الإحصائية المستخدمة في إختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها كما يلي:

الجدول رقم (04-25): نتائج إختبار (T) وتقدير وإختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الأولى

الفرضية الأولى	معامل الإنحدار a	ميل الإنحدار b	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	0.455	0.844	3.35	64.62	2.364	0.855	0.730	0.000

المصدر: اعتمادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (12) رقم (13)

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي :

من خلال الجدول أعلاه رقم (04-25) يتضح أن قيمة a معامل الإنحدار الثبات تساوي (0.455) وقيمة b ميل الإنحدار y على المتغير المستقل الأول تساوي (0.844)، وأن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول (3.35) أكبر من المتوسط الافتراضي (3)، كما يتضح أن الفرضية الأولى صحيحة لأن قيمة (T) المحسوبة التي بلغت (64.620) أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية) وهي محققة.

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة حسابات الميزانية كمتغير مستقل، وممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.855) .
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.730)، وهذا القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة حسابات الميزانية كمتغير مستقل يؤثر بـ (73) % على ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية مساوي لقيمة معامل الانحدار (a) (0.455) عندما تكون إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة حسابات الميزانية تساوي الصفر.
- من نتائج الجدول رقم (25-04) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة يبين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية كما يلي:

$$Y1 = 0.455 + 0.855 x1$$

من إستقراء نتائج الجدول ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبار T ومنه نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى فهي الفرضية البديلة ، والتي نصت على أن أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية وهي محققة ، وتعتبر هذه الإجراءات متغيرات مفسرة حقيقية لها، مما يشير إلى أن هناك أثر إيجابي بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في قائمة المركز المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي ، وبلغ ميل الانحدار (0.844) حيث أنه زيادة أو تحسن في إستخدام أساليب المراجعة الخارجية بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية بمقدار (84.4) %، وهذا ما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط والقبول الكلي للفرضية.

ثانيا: إختبار الفرضية الثانية.

هدف وضع هذا الفرضية إلى بيان أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة، وللتحقق من صحة هذا الفرضية سيتم إستخدام إختبار t (one sample T .test) عند مستوى دلالة $\text{sig} = 0.01$ ، وكذلك سيتم إستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة جدول حسابات النتيجة كمتغير مستقل

2x ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع y2

بعد دراسة وتحليل فقرات المحور الثاني الإستبيان، سيتم إختبار الفرضية الثانية .

1 - إختبار "t" للعينات المنفردة لفقرات المحور الثاني

الجدول رقم (26-04): نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig	نتيجة إختبار العبارة الإحصائية
-------	---------	-------------------	-------------------	-----------------------------	--------------------------------

01	التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.	33.411	2.364	0.000	محفقة
02	التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.	36.954	2.364	0.000	محفقة
03	التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.	36.083	2.364	0.000	محفقة
04	التلاعب في المبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.	34.551	2.364	0.000	محفقة
05	التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.	40.007	2.364	0.000	محفقة
06	التلاعب بتحويل تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.	30.488	2.364	0.000	محفقة
07	التلاعب بتحويل مصاريف التشغيل بتخفيضها بإستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمتعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.	29.238	2.364	0.000	محفقة
08	التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.	30.976	2.364	0.000	محفقة
09	التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.	34.515	2.364	0.000	محفقة
10	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.	39.990	2.364	0.000	محفقة
11	التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتيجة.	36.773	2.364	0.000	محفقة
12	التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	36.350	2.364	0.000	محفقة
13	التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.	31.499	2.364	0.000	محفقة
14	التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.	39.278	2.364	0.000	محفقة
15	التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.	40.279	2.364	0.000	محفقة
16	التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتيجة عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.	39.141	2.364	0.000	محفقة
17	التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.	39.668	2.364	0.000	محفقة

18	التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.	33.378	2.364	0.000	محفقة
19	التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	35.117	2.364	0.000	محفقة
20	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك.	34.219	2.364	0.000	محفقة

المصدر: اعتماداً على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (12)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (04-26) نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثاني وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

01- بالنسبة للعبارة الأولى " لتلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (33.411) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محقة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.

02- بالنسبة للعبارة الثانية " التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.954) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محقة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.

03- بالنسبة للعبارة الثالثة " التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.083) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محقة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.

04- بالنسبة للعبارة الرابعة " التلاعب في المبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (34.551) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات

للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في المبالغ المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصروف البرمجيات.

05- بالنسبة للعبارة الخامسة " التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (40.007) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.

06- بالنسبة للعبارة السادسة " التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (30.488) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.

07- بالنسبة للعبارة السابعة " التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها بإستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (29.238) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها بإستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.

08- بالنسبة للعبارة الثامنة " التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لاتزال عملية تحقق الإيراد موضع شك. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (30.976) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لاتزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.

09- بالنسبة للعبارة التاسعة " التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (34.515) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج

وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.

10- بالنسبة للعبارة العاشرة " التهرب الضريبي كأحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (39.990) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التهرب الضريبي كأحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.

11- بالنسبة للعبارة الحادية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتائج. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.773) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة هذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتائج.

12- بالنسبة للعبارة الثانية عشر " التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.350) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.

13- بالنسبة للعبارة الثالثة عشر " التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (31.499) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.

14- بالنسبة للعبارة الرابعة عشر " التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (39.278) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة

ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.

15- بالنسبة للعبارة الخامسة عشر " التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (40.279) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب برسملة مصاريف إيرادية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.

16- بالنسبة للعبارة السادسة عشر " التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتائج عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (39.141) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتائج عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.

17- بالنسبة للعبارة السابعة عشر " التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (39.668) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.

18- بالنسبة للعبارة الثامنة عشر " التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (33.378) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.

- 19- بالنسبة للعبارة التاسعة عشر " التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (35.117) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.
- 20- بالنسبة للعبارة العشرون " استخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (34.219) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من استخدام الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الإهلاك وقيمة الإهلاك.

2- اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية

- الفرضية الثانية: توجد أثر ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة
- الفرضية العدمية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة $H_0: X < 3$
- الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة $H_1: X \geq 3$
- بهدف اختبار صحة الفرضية الرئيسية إستخدمنا اختبار t (one sample T .test)، وكذلك إستخدمنا اختبار الانحدار الخطي البسيط لإكتشاف أثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة، والجدول الآتي بين البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الثانية من عدمها كما يلي:

الجدول رقم (04-27): اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية

الفرضية الثانية	معامل الإنحدار a	ميل الإنحدار b	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R ²)	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	1.073	0.666	3.32	55.94	2.364	0.772	0.596	0.000

المصدر: اعتماداً على معطيات المجوعة ومخرجات الإستهبان أنظر الملحق رقم (12) رقم (13)

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآلاتي :

من خلال الجدول أعلاه رقم (04-27) يتضح أن قيمة a معامل الإنحدار الثبات تساوي (1.073) وقيمة b ميل الإنحدار y على المتغير المستقل الثاني تساوي (0.666)، وأن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني (3.32) أكبر من المتوسط الافتراضي (3)، كما يتضح أن الفرضية الثانية صحيحة لأن قيمة (T) المحسوبة التي بلغت (55.94) أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر بـ (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة) وهي محققة.

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة جدول حسابات النتيجة كمتغير مستقل، وممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.772) .

- بلغت قيمة معامل التحديد (0.596)، وهذا القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة جدول حسابات النتيجة كمتغير مستقل يؤثر بـ (59.6) % على ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع.

- ممارسات المحاسبة الإبداعية مساوي لقيمة معامل الإنحدار (a) (1.073) عندما تكون إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة جدول حسابات النتيجة الخاصة تساوي الصفر.

- من نتائج الجدول رقم (04-27) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة كما يلي:

$$Y_2 = 1.073 + 0.666 x_2$$

من إستقراء نتائج الجدول ومعادلة الإنحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبار T ومنه نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية فهي الفرضية البديلة ، والتي نصت على أن أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة وهي محققة ، وتعتبر هذه الإجراءات متغيرات مفسرة حقيقية لها، مما يشير إلى أن هناك أثر إيجابي بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في قائمة جدول حسابات النتيجة وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة ، وبلغ ميل الإنحدار (0.666)

حيث أنه بزيادة أو تحسين في استخدام أساليب المراجعة الخارجية بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة بمقدار (66.6) %، وهذا ما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الإنحدار الخطي البسيط والقبول الكلي للفرضية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة.

هدف وضع هذا الفرضية إلى بيان أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة، وللتحقق من صحة هذا الفرضية سيتم استخدام اختبار t (one sample T .test) عند مستوى دلالة $\text{sig}=0.01$ ، وكذلك سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة تدفقات الخزينة كمتغير مستقل

y_3 ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع

بعد دراسة وتحليل فقرات المحور الثالث الاستبيان، سيتم اختبار الفرضية الثالثة .

1- اختبار "t" للعينات المنفردة لفقرات المحور الثالث

الجدول رقم (04-28): نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة الإحصائية Sig	نتيجة اختبار العبارة الإحصائية
01	التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.	50.316	2.364	0.000	محقة
02	التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.	45.823	2.364	0.000	محقة
03	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.	41.189	2.364	0.000	محقة
04	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعلياً.	40.431	2.364	0.000	محقة
05	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	37.718	2.364	0.000	محقة
06	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	41.398	2.364	0.000	محقة

07	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية.	44.216	2.364	0.000	محققة
08	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.	43.883	2.364	0.000	محققة
09	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسله بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.	38.813	2.364	0.000	محققة
10	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.	50.647	2.364	0.000	محققة
11	التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.	48.801	2.364	0.000	محققة
12	التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.	38.362	2.364	0.000	محققة

المصدر: اعتمادا على معطيات المجمعة ومخرجات الإستهيبان أنظر الملحق رقم (12)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (04-28) نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثالث وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

01- بالنسبة للعبارة الأولى " التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (50.316) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.

02- بالنسبة للعبارة الثانية " التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (45.823) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.

03- بالنسبة للعبارة الثالثة " التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية " بلغت قيمة (T) المحسوبة (41.189) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.

04- بالنسبة للعبارة الرابعة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (40.431) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعليا.

05- بالنسبة للعبارة الخامسة " التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (37.718) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.

06- بالنسبة للعبارة السادسة " التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (41.398) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.

07- بالنسبة للعبارة السابعة " التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (44.216) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلا ضمن الأنشطة التمويلية.

08- بالنسبة للعبارة الثامنة " التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (43.883) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}=0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.

09- بالنسبة للعبارة التاسعة " التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.813) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}=0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.

10- بالنسبة للعبارة العاشرة " التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (50.647) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}=0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.

11- بالنسبة للعبارة الحادية عشر " التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (48.801) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}=0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.

12- بالنسبة للعبارة الثانية عشر " التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (38.362) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة

الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهي محققة وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.

2- إختبار (T) وتقدير وإختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: توجد أثر ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة

الفرضية العدمية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة $H_0: X < 3$

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة $H_1: X \geq 3$

بهدف إختبار صحة الفرضية الرئيسية إستخدمنا إختبار t (one sample T .test)، كذلك إستخدمنا إختبار الإنحدار الخطي البسيط لإكتشاف أثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة، والجدول الآتي يبين البيانات الإحصائية المستخدمة في إختبار صحة الفرضية الثالثة من عدمها كما يلي:

الجدول رقم (04-29): نتائج إختبار (T) وتقدير وإختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	معامل الإنحدار a	ميل الإنحدار b	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	1.206	0.585	3.55	69.18	2.364	0.587	0.344	0.000

المصدر: إعتقادا على معطيات الجمعية ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (12) رقم (13)

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي :

من خلال الجدول أعلاه رقم (04-29) يتضح أن قيمة a معامل الإنحدار الثبات تساوي (1.206) وقيمة b ميل الإنحدار y على المتغير المستقل الثالث تساوي (0.585)، وأن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثالث (3.55) أكبر من المتوسط الافتراضي (3)، كما يتضح أن الفرضية الثالثة صحيحة لأن قيمة (T) المحسوبة التي بلغت (69.18) أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام

إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة) وهي محققة.

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة تدفقات الخزينة كمتغير مستقل، وممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع حيث بلغت تقيم معامل الارتباط البسيط (0.587) .
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.344)، وهذا القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة تدفقات الخزينة كمتغير مستقل يؤثر بـ (34.4) % على ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية مساوي لقيمة معامل الانحدار (a) (1.206) عندما تكون إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة تدفقات الخزينة تساوي الصفر.
- من نتائج الجدول رقم (04-29) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة يبين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة كما يلي:

$$Y3 = 1.206 + 0.585 x3$$

من إستقراء نتائج الجدول ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبار T ومنه نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة فهي الفرضية البديلة ، والتي نصت على أن أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة وهي محققة ، مما يشير إلى أن هناك أثر إيجابي بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في قائمة تدفقات الخزينة وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة ، وبلغ ميل الانحدار (0.585) حيث أنه بزيادة أو تحسين في إستخدام أساليب المراجعة الخارجية بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة بمقدار (58.5) %، وهذا ما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط والقبول الكلي للفرضية.

رابعاً: إختبار الفرضية الرابعة.

هدف وضع هذا الفرضية إلى بيان أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة، وللتحقق من صحة هذا الفرضية سيتم إستخدام إختبار t (one sample T .test) عند مستوى دلالة sig=0.01 ، وكذلك سيتم إستخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التغير في الأموال الخاصة كمتغير مستقل

$$x4 \text{ ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع } y4$$

بعد دراسة وتحليل فقرات المحور الرابع الإستبيان، سيتم إختبار الفرضية الرابعة .

1- إختبار "t" للعينات المنفردة لفقرات المحور الرابع

الجدول رقم (04-30): نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرات	قيمة (T)	قيمة (T)	مستوى الدلالة	نتيجة إختبار
-------	---------	----------	----------	---------------	--------------

	المحسوبة	الجدولية	الإحصائية Sig	العبرة الإحصائية
01	39.435	2.364	0.000	تحقق
02	40.618	2.364	0.000	تحقق
03	41.340	2.364	0.000	تحقق
04	36.416	2.364	0.000	تحقق
05	44.748	2.364	0.000	تحقق
06	40.792	2.364	0.000	تحقق

المصدر: اعتماداً على معطيات الجمعية ومخرجات الاستبيان أنظر الملحق رقم (12)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (04-30) نتائج اختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الرابع وحتى يتم تفسير هذا الأخير وتحليل معناه بشكل دقيق نقوم بدراسة كل فقرة على حدي كما يلي:

1- بالنسبة للعبارة الأولى " التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية. "بلغت قيمة (T) المحسوبة (39.435) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.

2- بالنسبة للعبارة الثانية " التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة. "بلغت قيمة (T) المحسوبة (40.618) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig} = 0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.

3- بالنسبة للعبارة الثالثة " معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة بمعدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين. "بلغت قيمة (T) المحسوبة (41.340) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من

مستوى الدالة القياسية $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتائج بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.

4- بالنسبة للعبارة الرابعة " محاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (36.416) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.

5- بالنسبة للعبارة الخامسة " محاول الشركات التلاعب عن طريق المطالبات طويلة الأجل قبل إعلان حسابات الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (44.748) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات التلاعب عن طريق المطالبات طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.

6- بالنسبة للعبارة السادسة " محاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة. " بلغت قيمة (T) المحسوبة (40.792) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر ب (2.364) وكان مستوى الدالة الإحصائية $\text{sig}= 0.000$ أقل من مستوى الدالة القياسية $\text{sig}=0.01$ وقد أظهرت النتائج وجود درجة مرتفعة ودالة إحصائية وهذا يدل أن هناك دور لمتطلبات للمراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من محاول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة.

2- إختبار (T) وتقدير وإختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة: توجد أثر ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة

الفرضية العدمية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة $H_0: X < 3$

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة $H_1: X \geq 3$

بهدف اختبار صحة الفرضية الرئيسية إستخدمنا اختبار t تطبيق اختبار (one sample T .test)، كذلك إستخدمنا اختبار الإنحدار الخطي البسيط لإكتشاف أثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة، والجدول الآتي يبين البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الرابعة من عدمها كما يلي:

الجدول رقم (04-31): نتائج اختبار (T) وتقدير واختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الرابعة

الفرضية الثالثة	معامل الإنحدار a	ميل الإنحدار b	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	1.743	0.416	3.71	52.35	2.364	0.575	0.331	0.000

المصدر: اعتماداً على معطيات المجوعة ومخرجات الإستبيان أنظر الملحق رقم (12) رقم (13)

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالتالي :

من خلال الجدول أعلاه رقم (31-04) يتضح أن قيمة a معامل الإنحدار الثبات تساوي (1.743) وقيمة b ميل الإنحدار y على المتغير المستقل الرابع تساوي (0.416)، وأن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الرابع تساوي (3.71) وهي أكبر من المتوسط الافتراضي (3)، كما يتضح أن الفرضية الرابعة صحيحة لأن قيمة (T) المحسوبة التي بلغت (52.35) هي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تقدر بـ (2.364) وكان مستوى الدلالة الإحصائية $\text{sig} = 0.000$ أقل من مستوى الدلالة القياسية. $\text{sig} = 0.01$ الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة) وهي محققة.

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التغير في الأموال الخاصة كمتغير مستقل، وممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع حيث بلغت تقيم معامل الارتباط البسيط (0.575).

- بلغت قيمة معامل التحديد (0.331)، وهذا القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التغير في الأموال الخاصة كمتغير مستقل يؤثر بـ (33.1) % على ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع.

- ممارسات المحاسبة الإبداعية مساوي لقيمة معامل الإنحدار (a) (1.743) عندما تكون إجراءات المراجعة الخارجية على قائمة التغير في الأموال الخاصة تساوي الصفر.

- من نتائج الجدول رقم (04-31) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة كما يلي:

$$Y_4 = 1.743 + 0.416x_4$$

من إستقراء نتائج الجدول ومعادلة الانحدار الخطي المتعدد نستنتج أن كل المتغيرات المستقلة كانت معنوية من الناحية الإحصائية حسب إختبار T ومنه نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة فهي الفرضية البديلة ، والتي نصت على أن أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة وهي محققة، وتعتبر هذه الإجراءات متغيرات مفسرة حقيقية لها، مما يشير إلى أن هناك أثر إيجابي بين إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في قائمة التغير في الأموال الخاصة وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة ، وبلغ ميل الانحدار (0.416) حيث أنه بزيادة أو تحسين في إستخدام أساليب المراجعة الخارجية بمقدار درجة واحدة تقابلها زيادة في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة بمقدار (41.6) % ، وهذا ما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط والقبول الكلي للفرضية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الإستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت المراجعين الخارجيين، والأساتذة المختصين، والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية بمكاتب وشركات محل الدراسة حول متطلبات المراجعة الخارجية في إكتشاف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها بعض شركات الجزائرية، وهذا لتحقيق أهداف تخدمها أو تخدم أطراف معينة على حساب أطراف أخرى.

ومن خلال تحليل نتائج الإستبيان بإستخدام أدوات التحليل الإحصائي وبإستخدام برنامج EXCEL و SPSS وانطلاقا من إجابات العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات النظر بين الموافق والمحايد وغير الموافق، إلا أن أغلب أفراد العينة أجمعوا على أن أساليب المراجعة الخارجية تقوم على التقليل من التلاعب في القوائم المالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد توصلنا إلى جملة من النتائج من بينها وجود أثر ذات دلالة إحصائية على أن إستخدام أساليب المراجعة الخارجية يساعد في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من أساليب المحاسبة الإبداعية. كما اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة بدرجة متوسطة في المحور الأول على أن إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية تساعد على الكشف والتقليل من التلاعب في قائمة حسابات الميزانية من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية

أما بالنسبة للمحور الثاني فقد اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة بدرجة متوسطة على أن استخدام إجراءات المراجعة الخارجية تساعد على الكشف والتقليل من التلاعب في قائمة جدول الحسابات النتيجة من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أما بالنسبة للمحور الثالث فقد اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة بدرجة جيدة على أن استخدام إجراءات المراجعة الخارجية تساعد على الكشف والتقليل من التلاعب في قائمة تدفقات الخزينة من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أما بالنسبة للمحور الرابع فقد اتجهت أغلب إجابات أفراد العينة نحو الموافقة بدرجة جيدة على أن استخدام إجراءات المراجعة الخارجية تساعد على الكشف والتقليل من التلاعب في قائمة التغير في الأموال الخاصة من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

الخاتمة

أن إجراءات المراجعة الخارجية تعتبر مهمة في المجال الاقتصادي فهي تعتبر من الآليات التي إزدادت الاهتمام بها وتطورها من أجل محاربة كل أشكال الغش والتلاعب من خلال المساهمة في خلق قرارات تمتاز بالصدق وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التي من خلالها يتم التلاعب بالأرقام من أجل تحسين صورة المؤسسة وتحقيق منافع ذاتية.

كما يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة، معقدة ومبتكرة من خلالها يقوم المحاسبون بإستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة وإستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، لذلك وجب على المراجعة الخارجية أن تكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

بعد أن تم القيام بتحليل بيانات الدراسة ومعالجتها وإختبار الفرضيات للوصول إلى الأهداف المحددة من هذه الدراسة، سنتناول النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يتعلق بإختبار مدى تأثير المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات الجزائرية.

1- نتائج إختبار الفرضيات:

أظهرت نتائج إختبار الفرضيات الآتي :

- **الفرضية الأولى:** توجد أثر ذات دلالة إحصائية على أثر إستخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية.

لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الأول من الإستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

- **الفرضية العدمية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية $H0: X < 3$

- **الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية $H1: X \geq 3$

ولقد تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الفرضية البديلة فقد اثبتت انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات

الميزانية"، حيث أظهرت وأثبتت الدراسة أن إجراءات المراجعة الخارجية تساعد وتساهم في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية.

- الفرضية الثانية:

توجد أثر ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة.

لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الثاني من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

- **الفرضية العدمية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة $H0:X < 3$

- **الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة $H1:X \geq 3$

ولقد تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الفرضية البديلة فقد اثبتت انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة"، حيث أظهرت وأثبتت الدراسة أن إجراءات المراجعة الخارجية تساعد وتساهم في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة.

- **الفرضية الثالثة:** توجد أثر ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة.

لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الثالث من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

- **الفرضية العدمية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة $H0:X < 3$

- **الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة $H1:X \geq 3$

ولقد تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الفرضية البديلة فقد اثبتت انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة"، حيث أظهرت وأثبتت الدراسة أن إجراءات المراجعة الخارجية تساعد وتساهم في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة.

- **الفرضية الرابعة:** توجد أثر ذات دلالة إحصائية على أثر استخدام متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة.

لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الرابع من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

- **الفرضية العدمية H0:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة $H0: X < 3$
- **الفرضية البديلة H1:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية أثر لإستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة $H1: X \geq 3$
- ولقد تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الفرضية البديلة فقد اثبتت انه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لأثر إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة"، حيث أظهرت وأثبتت الدراسة أن إجراءات المراجعة الخارجية تساعد وتساهم في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة.

2- نتائج الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو تكوين صورة واضحة حول دور متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها في القوائم المالية في الشركات الجزائرية في كل من الجزء النظري والتطبيقي، في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة، فيما يلي ملخص أهم النتائج :

1- تقوم إجراءات المراجعة الخارجية بكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة المركز المالي والتي تكشفها إجراءات المراجعة الخارجية عن التلاعب فيها ما يلي :

- إثبات المبالغ المدفوعة نقدا من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.

- التلاعب بتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومعدل اهتلاكها.

2- تقوم إجراءات المراجعة الخارجية بكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة جدول حسابات النتيجة والتي تكشفها إجراءات المراجعة الخارجية عن التلاعب فيها ما يلي :

- تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون.

- دقة تسجيل الإيرادات ما إذا ما كانت حقيقية أو مزيفة .

- التلاعب ببند المبيعات من خلال إجراء صفقات بيع صورية نهاية العام وإلغاءها لاحقا.

- التلاعب ببند المبيعات من خلال إجراء صفقات بيع بشروط سهلة .

3- تقوم إجراءات المراجعة الخارجية بكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة تدفقات الخزينة والتي تكشفها إجراءات المراجعة الخارجية عن التلاعب فيها ما يلي :

- التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة.

- التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.

4- تقوم إجراءات المراجعة الخارجية بكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة التغير في الأموال الخاصة والتي تكشفها إجراءات المراجعة الخارجية عن التلاعب فيها ما يلي :

- تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن قائمة التغير في الأموال الخاصة .

- إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

كما انه تم التوصل إلى مجموعة أخرى من النتائج أهم تمثلت في :

- ويتبين من الدراسة أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة المركز المالي فقد تمثلت في اعتماد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل وذلك من أجل تحسين نسب السيولة، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة المركز المالي فقد تمثلت في قيام الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.

- ويتبين من الدراسة أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة جدول حسابات النتيجة فقد تمثلت في أن التهرب الضريبي يعتبر أحد أسباب ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة جدول حسابات النتيجة فقد تمثلت في التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.

- ويتبين من الدراسة أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة تدفقات الخزينة فقد تمثلت في التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة تدفقات الخزينة فقد تمثلت في التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.

- ويتبين من الدراسة أن أكثر الأساليب المستخدمة للتلاعب بقائمة التغير في الأموال الخاصة فقد تمثلت في التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة، أما أقل الأساليب تأثيرا في قائمة التغير في الأموال الخاصة فقد تمثلت في محاول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.
- إن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها تتعارض مع مصلحة الشركة في الأجل الطويل، كما أنها تضعف ثقة المستثمرون في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة، وتضعف الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة؛
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات سلبية بالغالب، ولكن قد يكون لها جانب إيجابي أحيانا وهذا يعتمد على الطريقة والظروف التي يتم إستخدامها بها، إذ أنها تمثل أداة تعتمد على من يستخدمها وكيف يستخدمها.
- يعطي النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمديرين مجال واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة وكيفية معالجة العقود طويلة الأجل؛
- يوجد لدى الشركات دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية، وقد كان التخفيف من الأعباء الضريبية أو التهرب من الضريبة بشكل عام من أهم الدوافع لدى هذه الشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أن ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في الشركة بأرباحها يشكل دافع لهم لممارسة أساليب إبداعية لتحسين أرباح الشركة؛
- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز به إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة؛
- يوجد شبه إجماع لدى معظم الدراسات أن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن تلاعب بالحسابات، وأنها ممارسات سلبية يجب الحد والتقليل من أثرها؛
- إن المراجعة الخارجية مسؤولة عن تقييم كافة وظائف المؤسسة بما فيها المحاسبة، وبالتالي فهي مسؤولة عن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ المحاسبية التي يسمح البعض منها بممارسة المحاسبة الإبداعية، ولعل أهمها مبدأ الاستحقاق الذي يمكن من خلالها التلاعب بالإيرادات، بالإضافة إلى مبدأ الأهمية النسبية وما ينجم

عنه من دمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة، دون أن ننسى مبدأ الحيطة والحذر الذي يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي مما يعطى الإدارة فرصة لتشكيل احتياطات سرية ومؤونات مبالغ فيها؛

- على الرغم من وجود مبادئ المحاسبية تتيح المجال للممارسة المحاسبة الإبداعية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ أخرى تقلص من هذه الممارسات ولعل أهمها مبدأ الثبات، حيث أن النظام المحاسبي المالي لا يسمح بالتغيير في السياسات المحاسبية إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا من شأنه أن يخفض من قدرة المسير على ممارسة الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية، باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك؛

- الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية؛

- المرونة الحاصلة في النظام المحاسبي المالي وعدم إدراك بعض معاييره يتيح المجال لإستخدام عدة أساليب لإعداد القوائم المالية؛

- تتفق كافة فئات عينة الدراسة (مهنيين وأكاديميين) على انه يمكن للمراجعة الخارجية التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المراجع الخارجي بإجراءات المضادة؛

- أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك؛

- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها؛

- تعتبر يقظة وكفاءة المراجعين الخارجيين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة وبعد الرجوع إلى أدبيات الدراسة يوصي الباحث إلى مايلي :

- إعطاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم ودفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار.

- العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على جميع القوائم المالية، وذلك للحد من ممارستها ومحاربتها بالوسائل السليمة .
- ضرورة إثراء الجانب التثقيفي لكل من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين وكافة مستخدمي البيانات المالية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قوائم المالية بما يخدم إعداد قوائم مالية خالية من التلاعب.
- العمل على حث الشركات والجمعيات المهنية على التقليل قدر الإمكان من البدائل المتاحة من السياسات والإجراءات المحاسبية والمالية التي تساعد في ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك للتقليل من آثارها.
- القيام بالإعدادات بشكل مستمر لمؤتمرات وندوات علمية متخصصة محاسبية ومالية وقانونية وإعداد نشرات توضيحية لبيان مخاطر استخدام المحاسبة الإبداعية وآثارها السلبية على مستقبل الشركات ومستقبل الاقتصاد وسمعته المحلية والإقليمية والدولية.
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة مثل المؤسسات الضريبية والمالية على الشركات التي يثبت تورطها في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية سواء بالتلاعب أو التحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها والواردة في القوائم المالية.
- تقنين قدرة الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية بوضع محددات كافية لإستخدام البدائل المحاسبية في مجال القياس والإفصاح.
- ضرورة التركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين الخارجين بشكل مستمر خاصة إذا ما علمنا بأن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال.
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالها ومهما اختلفت نسبها.
- التأكيد على جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية بضرورة الإلمام والمعرفة بالإجراءات المراجعة الخارجية لأهميتها الكبيرة في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ولما لذلك من فائدة كبيرة تعود عليهم.
- تفعيل الدور الذي تمارسه المنظمات المحاسبية في الجزائر التي تعمل في مجال تنظيم السياسات المحاسبية، وزيادة متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي، والعمل على استحداث المعايير الكفيلة للتقليل من ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية، وتقليص عدد البدائل المتاحة للاختيار من بين السياسات المحاسبية.

- قيام المنظمات والهيئات المهنية في الجزائر المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بتحسين خدمات المحاسبة والمراجعة، بهدف حماية مصالح المستثمرين في السوق المالية الجزائرية.
- قيام المنظمات المهنية والأكاديميين بنشر ثقافة الاستثمار في الأوراق المالية بين المستثمرين الجزائريين، وتوعية مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين بشكل خاص، بآثار وانعكاسات ممارسة المحاسبة الإبداعية على قراراتهم الاستثمارية.
- توصي الدراسة مراجعي الحسابات بضرورة الالتزام ببذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل المراجعة، وأن يكون المراجع حذرا ومتيقظا وعدم غض النظر عن أية أدلة تثبت تلاعب الإدارة بالأرباح.
- العمل المستمر على تطوير أساليب إحصائية لقياس تدخل الإدارة في عمليات القياس المحاسبي، لتكون بمثابة أثر يسترشد بها مستخدمو القوائم المالية في تقييم جودة الأرقام المحاسبية المعلنة، وإمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.
- إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية في نفس الموضوع بعد إدخال متغيرات أخرى خلاف المتغيرات التي بحثت في هذه الدراسة لتحسين القوة التفسيرية لنموذج هذه الدراسة .

4- أفاق الدراسات المقترحة :

تبادرت إلينا من خلال دراسة موضوع متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، بعض الإشكاليات لمواضيع جديدة بالدراسة مستقبلا، تتمثل في:

- دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في الجزائر.
- العوامل المساعدة على توفير البيئة المناسبة لوجود المحاسبة الإبداعية.
- تقييم فعالية معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور المحاسبة القضائية في الكشف والتصدي للتلاعب من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1- الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، دار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
3. أنور أحمد الشبراوي، المحاسبة الإبداعية، مؤسسة شباب الجامعة، سكندرية مصر، 2018.
4. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، طبعة الأولى، الأردن، 2012.
5. أحمد عبد المولي الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، دار النشر، القاهرة، مصر، 2008.
6. أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار جنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
7. الفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريح للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2002.
8. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد، دار النهضة العربية، مصر، 2008.
9. إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المغرب للطباعة والنشر، العراق، 2011.
10. أحمد نور، مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990.
11. أسعد محمد علي وهاب، التقنيات المحسوبة في تدقيق البيانات المالية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
12. أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، زرادة، الجزائر، 2019.
13. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، دار زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012.
15. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

16. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
17. خالد راغب الخطيب وآخرون، دراسة متقدمة في التدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009.
18. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.
19. زاهره توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
20. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابداعية دوافعها - أساليبها - أثارها، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2015.
21. طارق عبد العال محاد، موسوعة معايير المراجعة " شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعة، الإسكندرية، 2007.
22. عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة، دار الاعصار العلمي، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2017.
23. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج 4، الدار الجامعة، مصر، 2009.
25. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، 2018.
26. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي، الأردن 2009.
27. على عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومه، الجزائر، 2017.
28. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الجزء الثاني، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، الاردن . 2013.
29. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، الدار النموذجية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2011.
30. عبد الله عبد العظيم هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر 2002.
31. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزء الثاني، 2018.

32. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
 33. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006.
 34. محسن أحمد الخضيرى، المحاسبة الإجرامية كيفية التحايل وإستخدام الأساليب المحاسبية من أجل الخداع، الطبعة الأولى، دار ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة مصر، 2013.
 35. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
 36. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
 37. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية الإسكندرية مصر 2002.
 38. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
 39. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
 40. نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، دار الأكاديمية، ليبيا 2011.
 41. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2006.
- ## 2-الرسائل والأطروحات
1. أيوب الهادي اسماعيل عبد الله، دور قواعد حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي وممارسات المحاسبة الابداعية: دراسة ميدانية على عينة من المصارف التجارية السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة القرآن الكريم والعلوم الاسلامية، السودان، 2018.
 2. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة الجزائر، 2014.
 3. ألاء عبد المنعم محمد الجعبري، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال (MBA)، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين، 2018.

4. الأغا، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، 2011.
5. أبو بكر مبشر محمد النظيف، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين لخرطوم، 2015.
6. بسمه قيس شهاب الدين الكيلاني، تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008.
7. بولجال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة بسكرة، 2018.
8. ديملي نصر الدين، دور مراجع الحسابات في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018.
9. سوسة بدر الدين، أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية (دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم تخصص مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة عنابة، 2018/2019.
10. سيف الدين فوزي الهندي، مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
11. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2016/2017.
12. عمار أحمد حسني أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين السودان ، 2018.
13. عبد الحكيم المبروك سالم عبد الله، معايير التقارير المالية الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية 2012.
14. عدى جودات عبد الرحيم، مدى إلزام المحاسب القانوني الأردني بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المحاسب القانوني حول إكتشاف الغش ومنعه، قدمت رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الهاشمية الاردن 2013.
15. علاء فريد بطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة البصرة العراق، 2006.

16. عبد الله تيسير سعدي أحمد، دور معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الحد من ممارسة دارة الأرباح من جهة نظر المحاسب القانوني الأردني، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ال بيت، المفرق الأردن، 2018.
17. عماد الدين رزق دفع الله احمد، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية بالتطبيق على شركات التأمين السودانية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2014.
18. عدي منذر لطفي جرار تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، عمان الأردن، 2006.
19. فيصل محمد حامد فزازي دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصناعية رسالة دكتوراه جامعة أم درمان الإسلامية 2017.
20. فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية (حالة المصارف العاملة في فمسطين)، قدمت هذه الرسالة استكمال المتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة الدراسات العليا، فلسطين، 2011.
21. فاطمة صالح ناصر العودلي، مدى إكتشاف مدققي الحسابات لإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الجامعة الهامشية، الزرقاء الأردن، 2014.
22. فارس سعود القاضي، مدى مسؤولية المحاسب القانوني الأردني عن إكتشاف الغش في البيانات المالية في ظل معيار التدقيق الدولي 240 -دراسة ميدانية-، قدمت رسالة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، جامعة ال بيت، المفرق، الأردن، 2009.
23. فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في إكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
24. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية -دراسة حالة الشركة الجزائرية للألومينيوم (ALGAL) بالمسيلة-، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

25. قاسم محمد عبد الله البعاج، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، السودان، 2018.
26. ليث عبود رشيد العبيدي، مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين في جمهورية العراق بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240، رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة ال بيت، المفرق، الأردن، 2015.
27. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
28. محمد حمود أحمد صالح السياغي، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018.
29. محمد أحمد حنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه 2010.
30. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات مالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
31. محمد سالم سلامه مرشود، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية على للشركات الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الأردن 2018.
32. محمود تيسير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2018.
33. محمد عبد الله عووضة سناده، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية عن ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة النيلين، الخرطوم السودان، 2017.
34. محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العامة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2013.
35. محمد عبد الله عوضه سناده، دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين الخرطوم 2017.

3- الأوامر، القوانين، المراسيم والتقارير

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 32، القانون رقم 91-08، المادة 03، الموافق 02 ماي 1999.
2. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، القانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/19.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، القانون 01/10، المادة 22 والمادة 27، الموافق ل 29 جوان، 2010.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715 مكرر 04.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، نفس المرجع، المادة 715 مكرر 13.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 الموافق ل 25 أفريل 1993 المادة 715 مكرر 04.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 الموافق ل 25 أفريل 1993 المادة 715 مكرر 06.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين العدد 65، 2011.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية، وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، العدد 19، 25 مارس 2009.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة 06 من مرسوم تنفيذي رقم 08 - 156 الصادر 26 ماي سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 - 11 الصادر 25 نوفمبر سنة 2007
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 37 إلى 40، العدد 74 الصادر، 25 نوفمبر 2007.

4- المقالات العلمية

1. أبو عمارة محمد علي، المسؤولية التأديبية للموظف العام في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الأول، غزة، 2005.
2. إلياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الأخضر عياشي، محافظ الحسابات ودوره في دعم وتحسين جودة المراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي العدد 10، الجزء 02، 2017
3. الشيخ سهيل، مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المنشآت الحكومية السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 05، سنة 2011.

4. السعدي عياد، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، سنة 2016.
5. بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة السادسة والثلاثون، العدد ستة وتسعون، 2013.
6. بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، دور المدقق في الحد من ممارسات الإحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر، 2017.
7. جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المشكاة العدد 04، 2017.
- بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012.
8. حيدر عباس العطار، دور المحاسبة الإبداعية في إطار نظام الحوكمة في مكافحة الغش والتلاعب: دراسة إستطلاعية في عينة من الشركات الصناعية في مدينة بغداد، مجلة دنانير، العدد الرابع عشر، 2018.
9. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، لسنة 2011.
10. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سنة 2010.
11. زبير عياش، إنعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد 02، سنة 2019.
12. زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، ديسمبر 2015.
13. زياد مشحن عبد الله، إستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية الواردة في القوائم المالية، دراسة تطبيقية لعينة من المصارف العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 33، 2015.
14. سالم بن سعيد باعوجاجه، محمود البدري شاكرك خليفة، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الإستثمارية في سوق رأس المال السعودي، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 29، العدد 01، سنة 2015.
15. سليم عواد هادي، العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 10، العدد 33، 2015.

16. سهام جبار مزهر، الدور الوسيط لمتطلبات قانون في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وأثره على موثوقية التقارير المالية، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد 08، العدد 29، سنة 2019.
17. طارق حماد المبيضين، أسامه عبد المنعم، دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 8، سنة 2010.
18. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 لسنة 2012.
19. عادل رزق، المحاسبة الابداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية القاهرة، المجلد 19، العدد 02، سنة 2012.
20. علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008.
21. عماد صالح نعمة، موقف المدقق الخارجي تجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 29، 2013.
22. عمر شريقي، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والإدارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 " المنشأة المستمرة" والتشريع الجزائري، مجلة الأبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 19، جوان 2016.
23. عبد الحميد مانع الصيخ، إشكالية المحاسبة الابداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الحادية والاربعون، العدد مئة وخمسة عشر، 2018.
24. عز الدين كاظم، سجي ناجح كريم، المحاسبة الإبداعية ودورها في تشجيع الاختلاس دراسة تطبيق في القطاع المصرفي في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 04، 2019.
25. عادل رزق، المحاسبة الابداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية القاهرة، المجلد 19، العدد 02، سنة 2012.
26. علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وإنعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد 02، 2019.
27. عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
28. لبلى عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والاربعون، 2016.

29. لعروسي آسيا، ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، المجلد 11، العدد 02، سنة 2018.
30. محمد مطر ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات والفرص الأفاق، المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009، كلية الاقتصاد جامعة الزيتونة، عمان الأردن.
31. مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا)، دراسة ميدانية-، مجلة المؤسسة 2019.
32. محمد ظافر عبد الخالق الخضنفري، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 35، العدد 114، 2013.
33. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب - البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 12 و 13 ماي 2010.
34. محمد حلو داود الخرسان، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الابداعية، مجلة جامعة ذو قار، المجلد، 09، العدد 03، سنة 2014.
35. محمد أحمد غنيمي سامي، إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة إختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد 1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011.
36. محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، إلهام جعفر حميد، إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم" دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 4، جامعة أم البواقي، 2015.
37. معمر قرية، قراءة في نماذج لممارسات المحاسبة الإبداعية في بعض دول العالم ومقارنتها بالممارسات في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر الوادي، العدد 08، السنة الثامنة، 2017.
- محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية، مجلة ذو قار، المجلد 11، العدد 03، 2016.
38. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17 العدد 02، لسنة 2015.
39. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 09، العدد 02، 2015.

40. نساب عائشة، درحمن هلال، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2، العدد 13، ديسمبر 2015.
41. نساب عائشة، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2، العدد 31، ديسمبر 2015.
42. هدى خليل إبراهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، بغداد، 2011.
43. وليد زكريا عبد الرحمان الصيام، مدي إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 5، العدد 2، 2009.
- 5- الهيئات الدولية**
1. الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، معيار المراجعة المصرية رقم 240، مسؤولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية، الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية، مصر، 2015.
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، السعودية، 2017.
- ثانيا: المراجع الأجنبية

- 1- Amal Orial and John Blake, **THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING**, journal of Economica littérature, centre one, classification, 1999.
- 2- Amas Muhammad Zouhair, **Corporate Gouvernance and Creative Accounting**, 1 st international conférence on Accounting, journal Business Economicus and politics at IRAG, April 2018.
- 3- Breton Gand Taffler, **Creative Accounting and Investment Analyst Response**, institute of chartered Accountants England Wales, 14 Novembre 2005.
- 4- Brijesh Yadav, **Creative Accounting: An Empirical Study from Professional prospective**, journal international of Management and social sciences Research, vol 03, no 01 January 2014.
- 5- Brjesh Yadav, **Creative Accounting Aliteratue Review**, The sij Transactions Financial Business Management, Vol 01, No 04, 2013.
- 6- Charles and Agnès, **Tox Avoidance and Evasion as a Factor influencing Creative Accounting Practice Among compaties in Kenya**, journal of Business Studies quarterly, vol 04, NO 02, 2012.
- 7- Charles, W, Mumford Eugence, **THE FINANCIAL NAMBERS GAME**, Detecting Creative Accounting Practices, 2002.

- 8- Charles, W, Mumford Eugence, **THE FINANCIAL NAMBERS GAME**, Detecting Creative Accounting Practices, 2002.
- 9- Firescu, V, Popescu, **The impact of Creative Accounting of Frozen Assets on the company Performance**, Université of Gaiova, journal Faculté Economics and Business Administration, vol (0, 1), No 16, 2014.
- 10- Gummy Katherine, **what are the conséquence of real earning management**, Worthing Paper hass school of business université of California Barkley, 2005.
- 11- Mulford, C.E. Comsky, **The Financial Numbers Game**, John wiley &sons Inc, (2002).
- 12- Nacer Kamel, **A note on the use of creative accounting**, Britesh **Accounting Riview**, vol24, 1992.
- 13- PROF EMMA OKOYE, **The Ethias of Creative Accounting in Financial Reporting the chauenges of regulatory Agencies in Nigeria**, journal Aquarterly of Association of National Accountants of Nigeria, vol 16 No 01, january - March 2008.
- 14- Siyanbola Trimisiu Tunji, **Creative accounting and Investment décision inlisted manufacturing firmes in Nigeria**, journal of Accounting and Taxation, vol 12 (1), published,31january 2020.
- 15- Syed Wulfiqar Ali Shah, Safar Butt, Yasir Bin Tariq, **Use are Abuse of Creative Accounting Techniques International**, journal of Trade Economics and Finance, Vol 02, No 06, 2011.
- 16- Syed zulfigar, Ali shah, **Creative Accounting : Atool to help companies in Crisis a practice to land then into Grises, conference**, international conference for business and Economics Research (ICBER), 2011, VOL 16, 2011, Singapore.

الملاحق

الملحق رقم (01) أستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص تدقيق ومراقبة تسيير



أستمارة الإستبيان

هذا الإستبيان موجه إلى السادة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة المتخصصين ومحاسبين لدى
مؤسسة اقتصادية

السلام عليكم،

السادة المحترمين،

في إطار التحضير للأطروحة والذي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير تحت عنوان " **متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية -** "، والتي سنحاول من خلالها إبراز مدى مساهمة متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وسعيا وراء تحديد هذه الهدف، تم أخذ عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين المتخصصين ومحاسبين لدى مؤسسة اقتصادية والتي يسعدنا اختياركم ضمنها للمساهمة في إثراء هذا الموضوع، وبحكم مكانتكم العلمية والمهنية فإن الإجابة على مجموعة الفقرات المرفقة بهذا الاستبيان سيكون له دور هام في نجاح هذه الدراسة. لذا نرجو منكم تقديم يد المساعدة لنا والاهتمام بهذا الإستبيان ولنتمس منكم معاملة فقراته بصدق وموضوعية، كما نخطبكم علما أن إجاباتكم ستعامل بكل سرية، ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا على حسن تعاونكم مع هذا البحث
والسلام عليكم ورحمة الله

إشراف الدكتور:

علي العبسي

من إعداد الطالب:

- نذير شبرو

الجزء الأول: البيانات العامة

من فضلك، قم بتحديد بياناتك العامة بوضع العلامة (X) في المربع المناسب:

1- الصفة:

أكاديمي ☐ مهني ☐

2- الدرجة العلمية:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐ دكتورا ☐ شهادة مهنية ☐

3- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ من 11 سنة إلى 15 سنة ☐ من 16 سنة إلى 20 سنة ☐ من 21 سنة فأكثر ☐

4- الوظيفة:

أستاذ جامعي ☐ محاسب معتمدا ☐ محاسبين لدى مؤسسة اقتصادية ☐ محاسب حسابا ☐ خبير محاسب ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة

الإبداعية في قائمة حسابات الميزانية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقوم المؤسسة بالمبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة.					
02	تعتمد المؤسسة على القروض طويلة الأجل من أجل تسديد القروض قصيرة الأجل من أجل تحسين نسب السيولة.					
03	التلاعب بتصنيف الإستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.					
04	تحاول الشركات التلاعب بالأصول غير الملموسة حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية، الشهرة،					

					وغيرها.	
					05	تحاول الشركات التلاعب بالذمم المدينة وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.
					06	التلاعب بقيام المشاة بتضخيم مخزونها السلعي من خلال التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة.
					07	تحاول الشركات التلاعب عن طريق الخصوم المتداولة حيث لا يتم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم بهدف تحسين نسبة السيولة.
					08	التلاعب بعدم الإفصاح عن بعض الالتزامات الطارئة أو المشروطة، مثل إهمال الإفصاح عن مطالبات قضائية على الشركة تنظر فيها الجهات القضائية.
					09	تحاول الشركات التلاعب عن طريق حقوق المساهمين عبر اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدل من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.
					10	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التصنيف كتصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.
					11	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت كتأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة.
					12	تقوم الشركات بالتلاعب بتصنيف بنود محفظة الأوراق المالية بشكل مخالف للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية.
					13	التلاعب بعدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بهدف تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
					14	التلاعب في تصنيف الذمم المدينة وذلك من خلال تصنيف ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها ذمم مدينة متداولة بقصد تحسين سيولة الشركة.
					15	تقوم الشركات بالتلاعب بإظهار الأصول في حسابات الميزانية بالقيمة الناتجة عن إعادة التقييم وعدم الالتزام بالتكلفة التاريخية واطهار الفائض عن إعادة التقييم في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا عن إظهاره في حقوق المساهمين.
					16	تقوم الشركات بالتلاعب بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو عدم الإفصاح عن الأصول المؤجرة.

17	تقوم الشركات بالتلاعب بإجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.				
18	تقوم الشركات بالتلاعب باستخدام معدلات إطفاء للأصول غير الملموسة أقل من معدلات الإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة.				
19	التلاعب بتأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات بهدف تحسين نسب الرفع المالي للشركة.				

المحور الثاني: استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة جدول حسابات النتيجة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التلاعب بتخفيض المؤسسة من أسعار بيع منتوجاتها بنسب كبيرة ولأيام معدودة حتى تزيد من أرباح السنة السابقة.					
02	التلاعب بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الآجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات.					
03	التلاعب بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير.					
04	التلاعب في مبالغة المؤسسة في تقدير مدة إهلاك الأصول غير الملموسة مثل نفقات البحث والتطوير ومصرف البرمجيات.					
05	التلاعب بإجراء صفقات بيع بشروط سريعة من خلال إرتفاع حجم ونسبة الخصم على المبيعات.					
06	التلاعب بتحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات نهاية العام الحالي إلى بداية العام اللاحق.					
07	التلاعب بتحريف مصاريف التشغيل بتخفيضها باستخدام نسب إهلاك ومعدلات إطفاء لا تنسجم مع لمتعارف عليها في قطاع عمل المنشأة.					
08	التلاعب بتسجيل الإيراد بشكل سريعاً فيما لا تزال عملية تحقق الإيراد موضع شك.					
09	التلاعب بنقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترات المالية الحالية.					
10	يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب لممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية للتقليل من الربح الخاضع للضريبة.					

					11	التلاعب بتثبيت مكاسب الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة جدول حسابات النتيجة .
					12	التلاعب بتثبيت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الدخل بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
					13	التلاعب بإدراج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي.
					14	التلاعب بإطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة لقاء ذلك إلى صافي الربح دون إدراجها والإفصاح عنها في البنود غير العادية.
					15	التلاعب برسملة مصاريف إيراده دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة مثل رسملة مصاريف الإعلان.
					16	التلاعب بعدم الإفصاح في قائمة جدول حسابات النتيجة عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال الشركة.
					17	التلاعب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.
					18	التلاعب بدمج نصيب الشركة الأم من أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.
					19	التلاعب بإثبات موجودات محتملة قبل تأكيد شروط تحققها كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.
					20	تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير كالتلاعب بمعدلات الاهتلاك وقيمة الاهتلاك.

المحور الثالث: استخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة

لإبداعية في قائمة تدفقات الخزينة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التلاعب في الخيار بين الطريقة المباشرة والغير مباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يعتبر من أساليب المحاسبة الإبداعية.					
02	التلاعب باعتبار التدفقات النقدية الناتجة عن الموجودات الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية من أجل اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمؤسسة.					
03	التلاعب في العمل على تغيير السياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل مما يؤثر على الضرائب المستقطعة، التي تؤثر بدورها على التدفقات النقدية التشغيلية.					
04	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال مواعيد استحقاقها بإضافة التي لم تسدد فعلياً.					
05	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.					
06	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.					
07	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال تصنيف الأسهم المعاد شراؤها من الشركة أصلاً ضمن الأنشطة التمويلية.					
08	التلاعب عن طريق دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية خارجة.					
09	التلاعب بتسجيل الشركة للشيكات المرسله بالبريد للموردين على أنها نقدية باليد، أي تدفق نقدي تشغيلي.					
10	التلاعب بتصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية نقدية على أنها تشغيلية بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.					
11	التلاعب بلجوء الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين أقل من مبلغ الذمم مقابل منح المشتري حق تحصيل					

					تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.	
					التلاعب بمعالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة جدول حسابات النتيجة.	12

المحور الرابع: إستخدام إجراءات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في الأموال الخاصة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.					
02	التلاعب بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.					
03	معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة جدول حسابات النتيجة بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.					
04	تداول الشركات التلاعب عن طريق تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.					
05	تداول الشركات التلاعب عن طريق المطلوبات طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسبة السيولة.					
06	تداول الشركات تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصا بالنسبة للعمليات غير المكتملة.					

المحور الخامس: استخدام أساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.					
02	التلاعب في أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة المالية الأوراق					
03	عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة (مثل المبيعات والقروض المتبادلة) عند إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة.					
04	إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغاؤها في بداية العام التالي.					
05	إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة أو طرق في إطفاء الأصول غير الملموسة					
06	التلاعب في تصنيف بعض الأصول الثابتة بقصد التأثير على مصروف الإهلاك والقيم التي تدرج بها الأصول في الميزانية، مثل إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير.					
07	التلاعب الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعداد حسابات الميزانية العمومية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بهدف تحسين نسب السيولة في الشركة.					
08	قيام الشركة بتأجيل كتابة كل شيكاتها لتحريف التدفق النقدي.					
09	رسملة مصاريف غير تشغيلية (كرسملة مصاريف الصيانة الدورية) بهدف التأثير على التدفق النقدي التشغيلي.					
10	لجؤ الشركة إلى بيع الذمم المدينة بحيث تحصل عمى مبلغ نقدي معين (أقل من مبلغ الذمم) مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد إستحقاقها.					

الملحق رقم (02) التكرارات للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

مهني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أكاديمي	28	23.9	23.9	23.9
	مهني	89	76.1	76.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الدرجة_العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	42	35.9	35.9	35.9
	ماسستر	40	34.2	34.2	70.1
	ماجستير	9	7.7	7.7	77.8
	دكتوراه	16	13.7	13.7	91.5
	شهادة مهنية	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الخبرة_المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	11	9.4	9.4	9.4
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	21	17.9	17.9	27.4
	من 11 سنة إلى 15 سنة	44	37.6	37.6	65.0
	من 16 سنة إلى 20 سنة	24	20.5	20.5	85.5
	من 21 سنة فأكثر	17	14.5	14.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي متخصص	17	14.5	14.5	14.5
	محاسب معتمد	38	32.5	32.5	47.0
	محافظ حسابات	30	25.6	25.6	72.6
	خبير محاسب	5	4.3	4.3	76.9
	محاسبين لدى مؤسسة اقتصادية	27	23.1	23.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (03) قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

الرقم	أسماء المحكمين	الدرجة العلمية	التخصص	الجامعة
01	بن خليفة بالقاسم	أستاذ التعليم العالي ومحافظ حسابات	محاسبة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
02	سالي محمد دونوري	أستاذ التعليم العالي	محاسبة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
03	سردوك فاتح	أستاذ التعليم العالي	محاسبة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
04	عوادي مصطفى	أستاذ التعليم العالي ومحافظ حسابات	محاسبة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
05	عزة لزهري	أستاذ التعليم العالي	محاسبة	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
06	نصر ضو	أستاذ محاضر - أ-	إحصاء	جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي

الملحق رقم (04) نتائج إختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الأول:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.883	19

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثاني:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.920	20

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الثالث:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.856	12

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الرابع:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.864	06

معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحور الخامس:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.759	10

معامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع المحاور:

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.963	67

الملحق رقم (05) نتائج إختبار معامل الارتباط بيروسون

1- الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول معامل الارتباط بيروسون

	Corrélation de Pearson	Sig. (unilatérale)	N
المحور_الاول 1			117
A1	.581**	.000	117
A2	.446**	.000	117
A3	.697**	.000	117
A4	.687**	.000	117
A5	.661**	.000	117
A6	.594**	.000	117
A7	.551**	.000	117
A8	.596**	.000	117
A9	.590**	.000	117
A10	.572**	.000	117
A11	.493**	.000	117
A12	.632**	.000	117
A13	.650**	.000	117
A14	.572**	.000	117
A15	.550**	.000	117
A16	.543**	.000	117
A17	.365**	.000	117
A18	.430**	.000	117

A19	.576**	.000	117
-----	--------	------	-----

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral).

2-الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني معامل الارتباط بيرسون

	Corrélation de Pearson	Sig. (unilatérale)	N
1 المحور_الثاني			117
B1	.379**	.000	117
B2	.412**	.000	117
B3	.607**	.000	117
B4	.614**	.000	117
B5	.572**	.000	117
B6	.732**	.000	117
B7	.670**	.000	117
B8	.705**	.000	117
B9	.707**	.000	117
B10	.577**	.000	117
B11	.689**	.000	117
B12	.696**	.000	117
B13	.725**	.000	117
B14	.642**	.000	117
B15	.705**	.000	117
B16	.722**	.000	117

B17.626**	.000	117
B18.659**	.000	117
B19.600**	.000	117
B20.566**	.000	117

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral)

3- الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث معامل الارتباط بيرسون

	Corrélation de Pearson	Sig. (unilatérale)	N
المحور_الثالث 1			117
C1	.536**	.000	117
C2	.621**	.000	117
C3	.602**	.000	117
C4	.620**	.000	117
C5	.635**	.000	117
C6	.628**	.000	117
C7	.755**	.000	117
C8	.545**	.000	117
C9	.586**	.000	117
C10	.665**	.000	117
C11	.587**	.000	117
C12	.697**	.000	117

4- الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع مع عامل الارتباط بيروسون

	Corrélation de Pearson	Sig. (unilatérale)	N
المحور_الرابع	1		117
D1	.750**	.000	117
D2	.795**	.000	117
D3	.806**	.000	117
D4	.783**	.000	117
D5	.698**	.000	117
D6	.797**	.000	117

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (unilatéral).

5- الاتساق الداخلي لفقرات المحور الخامس مع عامل الارتباط بيروسون

	Corrélation de Pearson	Sig. (bilatérale)	N
المحور_الخامس	1		117
E1	.678**	.000	117
E2	.568**	.000	117
E3	.590**	.000	117
E4	.579**	.000	117
E5	.472**	.000	117
E6	.608**	.000	117

E7	.566**	.000	117
E8	.473**	.000	117
E9	.534**	.000	117
E10	.547**	.000	117

الملحق رقم (06) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات الخور الأول

A1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	30	25.6	25.6	29.1
	محايد	20	17.1	17.1	46.2
	موافق	53	45.3	45.3	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	12	10.3	10.3	12.0
	محايد	21	17.9	17.9	29.9
	موافق	68	58.1	58.1	88.0
	موافق بشدة	14	12.0	12.0	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	20	17.1	17.1	18.8
	محايد	36	30.8	30.8	49.6
	موافق	44	37.6	37.6	87.2
	موافق بشدة	15	12.8	12.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	23	19.7	19.7	24.8
	محايد	32	27.4	27.4	52.1
	موافق	39	33.3	33.3	85.5
	موافق بشدة	17	14.5	14.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	20	17.1	17.1	19.7
	محايد	41	35.0	35.0	54.7
	موافق	36	30.8	30.8	85.5
	موافق بشدة	17	14.5	14.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	6.0	6.0	6.0
	غير موافق	27	23.1	23.1	29.1
	محايد	30	25.6	25.6	54.7
	موافق	43	36.8	36.8	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	23	19.7	19.7	21.4
	محايد	39	33.3	33.3	54.7
	موافق	45	38.5	38.5	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	26	22.2	22.2	26.5
	محايد	31	26.5	26.5	53.0
	موافق	44	37.6	37.6	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	23	19.7	19.7	21.4
	محايد	35	29.9	29.9	51.3
	موافق	49	41.9	41.9	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	27	23.1	23.1	23.1
	محايد	33	28.2	28.2	51.3
	موافق	46	39.3	39.3	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	11	9.4	9.4	10.3
	محايد	35	29.9	29.9	40.2
	موافق	50	42.7	42.7	82.9
	موافق بشدة	20	17.1	17.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	25	21.4	21.4	23.1
	محايد	33	28.2	28.2	51.3
	موافق	45	38.5	38.5	89.7
	موافق بشدة	12	10.3	10.3	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	27	23.1	23.1	27.4
	محايد	21	17.9	17.9	45.3
	موافق	53	45.3	45.3	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.1
	محايد	34	29.1	29.1	52.1
	موافق	46	39.3	39.3	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	19	16.2	16.2	18.8
	محايد	41	35.0	35.0	53.8
	موافق	42	35.9	35.9	89.7
	موافق بشدة	12	10.3	10.3	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	12	10.3	10.3	14.5
	محايد	38	32.5	32.5	47.0
	موافق	49	41.9	41.9	88.9
	موافق بشدة	13	11.1	11.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	22	18.8	18.8	23.9
	محايد	35	29.9	29.9	53.8
	موافق	46	39.3	39.3	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	6.8	6.8	6.8
	غير موافق	24	20.5	20.5	27.4
	محايد	36	30.8	30.8	58.1
	موافق	40	34.2	34.2	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

A19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	17	14.5	14.5	16.2
	محايد	39	33.3	33.3	49.6
	موافق	50	42.7	42.7	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (07) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات الحور الثاني

B1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	6.0	6.0	6.0
	غير موافق	24	20.5	20.5	26.5
	محايد	42	35.9	35.9	62.4
	موافق	36	30.8	30.8	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.1
	محايد	32	27.4	27.4	50.4
	موافق	49	41.9	41.9	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.9
	محايد	40	34.2	34.2	58.1
	موافق	41	35.0	35.0	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	29	24.8	24.8	27.4
	محايد	33	28.2	28.2	55.6
	موافق	41	35.0	35.0	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	22	18.8	18.8	19.7
	محايد	33	28.2	28.2	47.9
	موافق	51	43.6	43.6	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	10	8.5	8.5	8.5
	غير موافق	23	19.7	19.7	28.2
	محايد	35	29.9	29.9	58.1
	موافق	37	31.6	31.6	89.7
	موافق بشدة	12	10.3	10.3	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	6.8	6.8	6.8
	غير موافق	37	31.6	31.6	38.5
	محايد	19	16.2	16.2	54.7
	موافق	43	36.8	36.8	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	6.0	6.0	6.0
	غير موافق	27	23.1	23.1	29.1
	محايد	27	23.1	23.1	52.1
	موافق	40	34.2	34.2	86.3
	موافق بشدة	16	13.7	13.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	25	21.4	21.4	24.8
	محايد	26	22.2	22.2	47.0
	موافق	48	41.0	41.0	88.0
	موافق بشدة	14	12.0	12.0	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	15	12.8	12.8	14.5
	محايد	29	24.8	24.8	39.3
	موافق	50	42.7	42.7	82.1
	موافق بشدة	21	17.9	17.9	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	20	17.1	17.1	18.8
	محايد	33	28.2	28.2	47.0
	موافق	41	35.0	35.0	82.1
	موافق بشدة	21	17.9	17.9	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	21	17.9	17.9	19.7
	محايد	35	29.9	29.9	49.6
	موافق	39	33.3	33.3	82.9
	موافق بشدة	20	17.1	17.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	31	26.5	26.5	30.8
	محايد	22	18.8	18.8	49.6
	موافق	43	36.8	36.8	86.3
	موافق بشدة	16	13.7	13.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	22	18.8	18.8	20.5
	محايد	28	23.9	23.9	44.4
	موافق	56	47.9	47.9	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	18	15.4	15.4	16.2
	محايد	34	29.1	29.1	45.3
	موافق	48	41.0	41.0	86.3
	موافق بشدة	16	13.7	13.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	22	18.8	18.8	19.7
	محايد	45	38.5	38.5	58.1
	موافق	38	32.5	32.5	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	23	19.7	19.7	20.5
	محايد	37	31.6	31.6	52.1
	موافق	47	40.2	40.2	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	31	26.5	26.5	29.9
	محايد	30	25.6	25.6	55.6
	موافق	42	35.9	35.9	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	28	23.9	23.9	26.5
	محايد	25	21.4	21.4	47.9
	موافق	50	42.7	42.7	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

B20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	20	17.1	17.1	22.2
	محايد	27	23.1	23.1	45.3
	موافق	49	41.9	41.9	87.2
	موافق بشدة	15	12.8	12.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (08) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الثالث

C1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	9	7.7	7.7	8.5
	محايد	24	20.5	20.5	29.1
	موافق	69	59.0	59.0	88.0
	موافق بشدة	14	12.0	12.0	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	4	3.4	3.4	6.8
	محايد	31	26.5	26.5	33.3
	موافق	62	53.0	53.0	86.3
	موافق بشدة	16	13.7	13.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	9	7.7	7.7	12.0
	محايد	34	29.1	29.1	41.0
	موافق	58	49.6	49.6	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	17	14.5	14.5	15.4
	محايد	31	26.5	26.5	41.9
	موافق	49	41.9	41.9	83.8
	موافق بشدة	19	16.2	16.2	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	17	14.5	14.5	17.9
	محايد	43	36.8	36.8	54.7
	موافق	42	35.9	35.9	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	11	9.4	9.4	12.8
	محايد	35	29.9	29.9	42.7
	موافق	56	47.9	47.9	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	14	12.0	12.0	12.8
	محايد	38	32.5	32.5	45.3
	موافق	53	45.3	45.3	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	9	7.7	7.7	8.5
	محايد	38	32.5	32.5	41.0
	موافق	45	38.5	38.5	79.5
	موافق بشدة	24	20.5	20.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	18	15.4	15.4	17.9
	محايد	32	27.4	27.4	45.3
	موافق	52	44.4	44.4	89.7
	موافق بشدة	12	10.3	10.3	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	10	8.5	8.5	8.5
	محايد	41	35.0	35.0	43.6
	موافق	57	48.7	48.7	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	11	9.4	9.4	10.3
	محايد	28	23.9	23.9	34.2
	موافق	67	57.3	57.3	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

C12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	16	13.7	13.7	17.9
	محايد	22	18.8	18.8	36.8
	موافق	63	53.8	53.8	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (09) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الرابع

D1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	12	10.3	10.3	13.7
	محايد	20	17.1	17.1	30.8
	موافق	55	47.0	47.0	77.8
	موافق بشدة	26	22.2	22.2	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

D2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	12	10.3	10.3	12.0
	محايد	28	23.9	23.9	35.9
	موافق	46	39.3	39.3	75.2
	موافق بشدة	29	24.8	24.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

D3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	9	7.7	7.7	10.3
	محايد	30	25.6	25.6	35.9
	موافق	49	41.9	41.9	77.8
	موافق بشدة	26	22.2	22.2	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

D4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	22	18.8	18.8	20.5
	محايد	23	19.7	19.7	40.2
	موافق	47	40.2	40.2	80.3
	موافق بشدة	23	19.7	19.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

D5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	10	8.5	8.5	10.3
	محايد	26	22.2	22.2	32.5
	موافق	60	51.3	51.3	83.8
	موافق بشدة	19	16.2	16.2	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

D6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	12	10.3	10.3	12.8
	محايد	22	18.8	18.8	31.6
	موافق	55	47.0	47.0	78.6
	موافق بشدة	25	21.4	21.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (10) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لفقرات المحور الخامس

E1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	27	23.1	23.1	27.4
	محايد	21	17.9	17.9	45.3
	موافق	53	45.3	45.3	90.6
	موافق بشدة	11	9.4	9.4	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.1
	محايد	34	29.1	29.1	52.1
	موافق	46	39.3	39.3	91.5
	موافق بشدة	10	8.5	8.5	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	19	16.2	16.2	18.8
	محايد	41	35.0	35.0	53.8
	موافق	42	35.9	35.9	89.7
	موافق بشدة	12	10.3	10.3	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage
				valide	cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	4.3	4.3	4.3
	غير موافق	12	10.3	10.3	14.5
	محايد	38	32.5	32.5	47.0
	موافق	49	41.9	41.9	88.9
	موافق بشدة	13	11.1	11.1	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	5.1	5.1	5.1
	غير موافق	22	18.8	18.8	23.9
	محايد	35	29.9	29.9	53.8
	موافق	46	39.3	39.3	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	6.8	6.8	6.8
	غير موافق	24	20.5	20.5	27.4
	محايد	36	30.8	30.8	58.1
	موافق	40	34.2	34.2	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.7	1.7	1.7
	غير موافق	17	14.5	14.5	16.2
	محايد	39	33.3	33.3	49.6
	موافق	50	42.7	42.7	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	6.0	6.0	6.0
	غير موافق	24	20.5	20.5	26.5
	محايد	42	35.9	35.9	62.4
	موافق	36	30.8	30.8	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.6	2.6	2.6
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.1
	محايد	32	27.4	27.4	50.4
	موافق	49	41.9	41.9	92.3
	موافق بشدة	9	7.7	7.7	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

E10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	3.4	3.4	3.4
	غير موافق	24	20.5	20.5	23.9
	محايد	40	34.2	34.2	58.1
	موافق	41	35.0	35.0	93.2
	موافق بشدة	8	6.8	6.8	100.0
	Total	117	100.0	100.0	

الملحق رقم (11) نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة المركز المالي

	Valide	Manquant	Moyenne	Ecart type
A1	117	0	3.2991	1.05262
A2	117	0	3.6838	.87739
A3	117	0	3.4274	.97659
A4	117	0	3.3248	1.10507
A5	117	0	3.3761	1.01477
A6	117	0	3.1880	1.07424
A7	117	0	3.2906	.91971
A8	117	0	3.2564	1.04348
A9	117	0	3.3248	.92689
A10	117	0	3.3504	.94062
A11	117	0	3.6581	.90175
A12	117	0	3.3419	.98403
A13	117	0	3.3248	1.06536
A14	117	0	3.3077	.97787
A15	117	0	3.3504	.95877
A16	117	0	3.4530	.96932
A17	117	0	3.2393	1.00558
A18	117	0	3.1538	1.05549
A19	117	0	3.4017	.89114

2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة جدول حسابات النتيجة

	Valide	Manquant	Moyenne	Ecart type
B1	117	0	3.1197	1.00997
B2	117	0	3.3162	.97069
B3	117	0	3.2137	.96337
B4	117	0	3.2393	1.01412
B5	117	0	3.4017	.91971
B6	117	0	3.1538	1.11892
B7	117	0	3.0855	1.14148
B8	117	0	3.2650	1.14012
B9	117	0	3.3675	1.05535

B10	117	0	3.6239	.98020
B11	117	0	3.5043	1.03077
B12	117	0	3.4615	1.03005
B13	117	0	3.2906	1.13000
B14	117	0	3.4103	.93913
B15	117	0	3.5128	.94336
B16	117	0	3.3077	.91408
B17	117	0	3.3419	.91126
B18	117	0	3.1966	1.03590
B19	117	0	3.3248	1.02410
B20	117	0	3.4017	1.07527

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة تدفقات الخزينة

	Valide	Manquant	Moyenne	Ecart type
C1	117	0	3.7350	.80294
C2	117	0	3.7009	.87361
C3	117	0	3.5214	.92474
C4	117	0	3.5812	.95808
C5	117	0	3.3333	.95593
C6	117	0	3.5043	.91561
C7	117	0	3.5043	.85726
C8	117	0	3.7009	.91222
C9	117	0	3.4444	.95992
C10	117	0	3.5556	.75936
C11	117	0	3.6325	.80514
C12	117	0	3.5043	.98807

4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقائمة التغير في الأموال الخاصة

	Valide	Manquant	Moyenne	Ecart type
D1	117	0	3.7436	1.02683
D2	117	0	3.7521	.99919
D3	117	0	3.7350	.97727
D4	117	0	3.5726	1.06120
D5	117	0	3.7179	.89872
D6	117	0	3.7436	.99268

5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأساليب وإجراءات المحاسبية الإبداعية في قوائم المالية

	Valide	Manquant	Moyenne	Ecart type
E1	117	0	3.3448	1.07536
E2	117	0	3.3377	.99787
E3	117	0	3.3704	.98877
E4	117	0	3.4530	.97932
E5	117	0	3.2693	1.00858
E6	117	0	3.1538	1.06549
E7	117	0	3.4217	.89114
E8	117	0	3.1597	1.01297
E9	117	0	3.3262	.99069
E10	117	0	3.2437	.98337

الملحق رقم (12) نتائج إختبار فرضيات الدراسة

1- إختبار الفرضية الأولى

- نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الأول

-	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
A1	33.902	116	.000	3.29915	3.0443	3.5540
A2	45.414	116	.000	3.68376	3.4713	3.8962
A3	37.961	116	.000	3.42735	3.1909	3.6638
A4	32.544	116	.000	3.32479	3.0572	3.5923
A5	35.986	116	.000	3.37607	3.1304	3.6218
A6	32.101	116	.000	3.18803	2.9279	3.4481
A7	38.701	116	.000	3.29060	3.0679	3.5133
A8	33.756	116	.000	3.25641	3.0038	3.5091
A9	38.800	116	.000	3.32479	3.1004	3.5492
A10	38.528	116	.000	3.35043	3.1227	3.5782
A11	43.880	116	.000	3.65812	3.4398	3.8764
A12	36.735	116	.000	3.34188	3.1036	3.5801
A13	33.757	116	.000	3.32479	3.0668	3.5827
A14	36.588	116	.000	3.30769	3.0709	3.5445
A15	37.799	116	.000	3.35043	3.1183	3.5826
A16	38.532	116	.000	3.45299	3.2183	3.6877
A17	34.844	116	.000	3.23932	2.9958	3.4828
A18	32.321	116	.000	3.15385	2.8983	3.4094
A19	41.290	116	.000	3.40171	3.1860	3.6175

- إختبار (T) للمحور الأول

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الاول	64.620	116	.000	3.35538	3.2194	3.4914

2- إختبار الفرضية الثانية

- نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثاني

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
B1	33.411	116	.000	3.11966	2.8751	3.3642
B2	36.954	116	.000	3.31624	3.0812	3.5513
B3	36.083	116	.000	3.21368	2.9804	3.4469
B4	34.551	116	.000	3.23932	2.9938	3.4849
B5	40.007	116	.000	3.40171	3.1790	3.6244
B6	30.488	116	.000	3.15385	2.8829	3.4248
B7	29.238	116	.000	3.08547	2.8091	3.3618
B8	30.976	116	.000	3.26496	2.9889	3.5410
B9	34.515	116	.000	3.36752	3.1120	3.6230
B10	39.990	116	.000	3.62393	3.3866	3.8613
B11	36.773	116	.000	3.50427	3.2547	3.7538
B12	36.350	116	.000	3.46154	3.2121	3.7109
B13	31.499	116	.000	3.29060	3.0170	3.5642
B14	39.278	116	.000	3.41026	3.1829	3.6376
B15	40.279	116	.000	3.51282	3.2844	3.7412
B16	39.141	116	.000	3.30769	3.0864	3.5290
B17	39.668	116	.000	3.34188	3.1213	3.5625
B18	33.378	116	.000	3.19658	2.9458	3.4474
B19	35.117	116	.000	3.32479	3.0768	3.5727
B20	34.219	116	.000	3.40171	3.1414	3.6620

- إختبار (T) للمحور الثاني

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثاني	55.947	116	.000	3.32692	3.1712	3.4827

3- إختبار الفرضية الثالثة

- نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الثالث

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
C1	50.316	116	.000	3.73504	3.5406	3.9294
C2	45.823	116	.000	3.70085	3.4893	3.9124
C3	41.189	116	.000	3.52137	3.2975	3.7453
C4	40.431	116	.000	3.58120	3.3492	3.8132
C5	37.718	116	.000	3.33333	3.1019	3.5648
C6	41.398	116	.000	3.50427	3.2826	3.7260
C7	44.216	116	.000	3.50427	3.2967	3.7118
C8	43.883	116	.000	3.70085	3.4800	3.9217
C9	38.813	116	.000	3.44444	3.2120	3.6769
C10	50.647	116	.000	3.55556	3.3717	3.7394
C11	48.801	116	.000	3.63248	3.4375	3.8274
C12	38.362	116	.000	3.50427	3.2650	3.7435

- إختبار (T) للمحور الثالث

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور_الثالث	69.188	116	.000	3.55983	3.4251	3.6946

4- إختبار الفرضية الرابعة

- نتائج إختبار (T) المنفردة لفقرات المحور الرابع

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
D1	39.435	116	.000	3.74359	3.4950	3.9922
D2	40.618	116	.000	3.75214	3.5102	3.9941
D3	41.340	116	.000	3.73504	3.4984	3.9717
D4	36.416	116	.000	3.57265	3.3157	3.8296
D5	44.748	116	.000	3.71795	3.5004	3.9355
D6	40.792	116	.000	3.74359	3.5032	3.9839

- إختبار (T) للمحور الرابع

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 99 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الرابع	52.351	116	.000	3.71080	3.5252	3.8964

الملحق رقم (13) نتائج اختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضيات

1- نتائج اختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الأولى

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.855 ^a	.730	.728	.28927

a. Prédictors : (Constante), المحور_الأول

b. Variable dépendante : المحور_الخامس

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	.455	.163		2.799	.006
	المحور_الأول	.844	.048	.855	17.654	.000

2- نتائج اختبار نموذج الانحدار البسيط للفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.772 ^a	.596	.593	.35414

a. Prédictors : (Constante), المحور_الثاني

b. Variable dépendante : المحور_الخامس

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta			
1	(Constante)	1.073	.173		6.193	.000
	المحور_الثاني	.666	.051	.772	13.026	.000

3- نتائج اختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.587 ^a	.344	.339	.45117

a. Prédictors : (Constante), المحور_الثالث

b. Variable dépendante : المحور_الخامس

Coefficients^a

Coefficients						
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1.206	.271		4.446	.000
	المحور الثالث	.585	.075	.587	7.772	.000

a. Variable dépendante : المحور_الخامس

4- نتائج اختبار نموذج الإنحدار البسيط للفرضية الرابعة

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.575 ^a	.331	.325	.45568

a. Prédictors : (Constante), المحور_الرابع

b. Variable dépendante : المحور_الخامس

Coefficients^a

Coefficients non standardisés				Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	1.743	.209		8.336	.000
	المحور الرابع	.416	.055	.575	7.546	.000

a. Variable dépendante : المحور_الخامس

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية وكذلك التعرف على مدى إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الكشف عنها ، وكيف يمكن أن تساعد هذه الدراسة في التقليل من انتشار الغش والفساد المالي في الشركات والمؤسسات الجزائرية، وقد إستخدم المنهج الوصفي لسرد الجانب النظري والمنهج التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية ، تم الاستعانة باستمارة إستبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة وقد تم تصميمها لهذا الغرض وتم توزيع الإستبيان على مجتمع الدراسة المكون من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات و المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج ، كانت أهمها أن للمراجعة الخارجية لها دور مهم في الكشف عن الممارسات المحاسبة الإبداعية الشركات كما يعظم دورها كلما كان المراجع الخارجي على درجة عالية من الكفاءة المهنية وخبرة في مراجعة الشركات ، وأن الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية ، كما أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك، كما أنها توصلت أن النظام المحاسبي المالي يعطي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسيرين مجال واسعاً لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة و كيفية معالجة العقود طويلة الأجل.

الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية، قوائم مالية، مراجعة خارجية، نظام المحاسبي المالي، محافظ الحسابات.

Abstract:

This study aims to shed light on the most important gaps that the financial accounting system provides for practicing creative accounting in Algeria ,It clarifies the impact of these practices on the quality of the financial statements,Also, it identifies the extent of management of using of creative accounting methods and the role of external auditing in revealing them, Add to that, how can this study help in reducing the spread of fraud and financial corruption in Algerian companies and institutions, The descriptive approach was used to narrate the theoretical side and the analytical approach in conducting the study by collecting data from its primary and secondary sources, A comprehensive questionnaire form was used for the various variables of the study, It was

designed for this purpose, It was distributed to the study community consisting of academics, professionals in the field of accounting from accounting experts, and accountants at economic institutions, The study reached a set of results, the most important was that the external audit has an important role in revealing the creative accounting practices of companies, and its role is magnified whenever the external auditor has a high degree of professional competence and experience in auditing companies. The consistency in using of accounting policies from one period to another reduces creative accounting practices in economic institutions. The most important goals of creative accounting is to provide a "misleading" impression of the financial statements contained in the financial statements, in order to serve various purposes and objectives. There are many methods and practices that are used in order to achieve that. It also concluded that the financial accounting system gives several accounting alternatives and a margin of personal appreciation in dealing with the same financial events and operations, which gives managers a wide scope for practicing creative accounting. Among these options, we mention depreciation methods, methods of evaluating end-of-term inventory, and how to handle long-term contracts.

Keywords: creative accounting, financial statements, external audit, financial accounting system, auditor of accounts.