



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



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق

# دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية محافظي الحسابات لولاية الوادي -

إشراف الأستاذ:

د. محمد الصغير عوني

إعداد الطلبة:

بلقاسم زغيب

محمد زقب

علي موسى علي

سفيان قزون

لجنة المناقشة:

رئيس اللجنة

المشرف (المقرر)

المناقش

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد ب

د. عبد الوهاب نصرات

د. محمد الصغير عوني

د. تجاني طهراوي

السنة الجامعية: 2023 - 2024





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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق

# دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية محافظي الحسابات لولاية الوادي -

إشراف الأستاذ:

د. محمد الصغير عوني

إعداد الطلبة:

بلقاسم زغيب

محمد زقب

علي موسى علي

سفيان قزون

لجنة المناقشة:

رئيس اللجنة

المشرف (المقرر)

المناقش

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد ب

د. عبد الوهاب نصرات

د. محمد الصغير عوني

د. تجاني طهراوي

السنة الجامعية: 2023 - 2024

## إهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث.  
إلى من تعب وضحي من أجل وصولي إلى هذه المرحلة  
إلى الذي علمني معنى التعب والشقاء وضحي من أجلي  
إلى الذي سهل لي طريق العلم والمعرفة وعلمني الصبر والثبات  
إلى من كان شمعة تحترق لتضيء طريقي  
إلى من أكن له كل مشاعر التقدير والاحترام والعرفان  
إلى من كافح وناضل من أجل نجاحي  
أهدي هذا النجاح إلى روح أبي الطاهرة رحمة الله عليه.  
إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعنتني  
وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعماً لي بالتوفيق، تبعتني خطوة بخطوة في عملي.  
إلى أمي أعز ملاك على القلب والعين سعاد أطل الله في عمرها  
إليها أهدي هذا العمل المتواضع لكي أدخل على قلبها شيئاً من السعادة.  
وإلى شريكة حياتي ورفيقة دربي زوجتي التي هي سندي في الحياة  
وبناتي شروق وإلاء وشيفاء وولدي محمد ماهر  
وأخواتي وأسرهم الذين تقاسموا معي عبء الحياة  
كما أهدي ثمرة حمدي للأستاذ وصديقي محمد الصغير عوني على مساعدته وتواضعه معنا في هذا العمل المتواضع  
كما لا أنسى زملاء دربي محمود ومحمد ويسري وخليفة وزملاء دراسة وأصدقائي الذين أحبهم في هذه الحياة  
وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا وفي أنفسنا  
قبل أن تكون في أشياء أخرى...  
إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

بلقاسم

# إهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث  
اهدي ثمرة جهدي هذا الى روح من تمنوا لي المراتب العليا  
الى من علمني التضحية ابي الغالي رحمه الله  
والى التي حملتني وكانت نورا على الارض أُمي رحمة الله عليها  
واللهم اجعلها في جنات الفردوس مع النبيين والصالحين.  
الى من كانت لي السند في مشواري الدراسي زوجتي الغالية  
الى اقمار حياتي ونور عيني اولادي حفظهم الله: زينب - عبد الله - خديجة  
الى من شاركوني رحم أُمي وحب أبي اخوتي وأخواتي  
الى جميع الزملاء الذين شجعوني وساعدوني على استكمال المشوار الدراسي  
الى زملائي الذين شاركوني في هذا العمل.

محمد

# إهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهم

إلى رفيقة عمري ودربي في هذه الحياة زوجتي الغالية

إلى أخي الغالي وابنتي الغالية رؤية رحمها الله وإلى ابني آدم حفظه الله

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكرهم فؤادي جميع اخوتي

إلى اساتذتي وكل من علمني حرفا

إلى جميع زملاء الدراسة بجامعة حمه لخضر

علي



## شكر وعرّفان

الحمد لله خالق الكون ومبدع الإنسان والصلاة والسلام على خير الأنام الذي بعث بالرحمة والسلام، وعلى آله الأخيار.

قال صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لم يشكره الله "

نتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرّفان إلى الأستاذ الفاضل محمد الصغير عوني الذي أمدنا بالمعلومات والتوجيهات التي كانت لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، كما أحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل فلهم منا جميعا خالص الشكر والامتنان وأسمى عبارات التقدير والاحترام.

دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية -

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل مراجعي الحسابات ونحن ومن خلال هذا الموضوع الذي بعنوان " دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية " قمنا بتسليط الضوء على دور مراجع الحسابات في الكشف والحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع البيانات والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ 50 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات وتفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS 29

الكلمات المفتاحية:

المراجع الخارجي، المحاسبة الإبداعية.

**Abstract:**

The concept of creative accounting has become a focus of attention by auditors. Through this topic, entitled "The Effectiveness of External Review of Financial Statements in Disclosure of Creative Accounting Practices," we have highlighted the role of the auditor in disclosing and reducing creative accounting manipulations on the financial statements.

In order to achieve the objectives of the study, the descriptive analytical method was used by collecting the data obtained through the distribution of the questionnaire lists on a sample of the study population of 50 individuals and after the data was collected, collected and analyzed using SPSS 29

**Key words:**

Creative Accounting, External Audit

الفهارس

# الفهرس

أ-ج	..... المقدمة العامة:
04	..... الفصل الأول: الجانب النظري للمراجع الخارجي والمحاسبة الابداعية.
04	..... تمهيد الفصل الأول
04	..... المبحث الأول: الجانب النظري للمحاسبة الابداعية.
04	..... المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة الابداعية.
06	..... المطلب الثاني: أسباب ودوافع الإدارة للممارسة المحاسبة الابداعية.
07	..... المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الابداعية.
13	..... المبحث الثاني: الجانب النظري للمراجع الخارجي.
13	..... المطلب الأول: مفاهيم حول المراجع الخارجي.
15	..... المطلب الثاني: تقارير المراجع الخارجي ومعايره.
21	..... المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية.
24	..... المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة
24	..... المطلب الأول: الدراسات العلمية السابقة للمحاسبة الابداعية.
28	..... المطلب الثاني: لدراسات العلمية السابقة للمراجع الخارجي.
31	..... المطلب الثالث: لدراسات العلمية السابقة للمراجع الخارجي والمحاسبة الابداعية
34	..... خلاصة الفصل الأول
35	..... الفصل الثاني: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)
35	..... المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.
36	..... المطلب الأول: عرض الإستبيان.
37	..... المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.
38	..... المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة.
40	..... المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج
40	..... المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة.
45	..... المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات الدراسة
56	..... الخلاصة
58	..... الخاتمة
61	..... قائمة المراجعة
65	..... الملاحق

# الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	أهم الأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	11
(01-02)	محاور الاستبيان وعدد الفقرات كل محور	37
(02-02)	توزيع الاستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة	38
(03-02)	قيمة ألفا كرومباخ	39
(04-02)	درجات مقياس ليكارت الخماسي	39
(05-02)	إجابات الأسئلة ودلالاتها	39
(06-02)	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	40
(07-02)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	41
(08-02)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	42
(09-02)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	43
(10-02)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية	44
(11-02)	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول	45
(12-02)	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الأول	47
(13-02)	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الثاني	50
(14-02)	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الثالث	52
(15-02)	نتائج الإستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الرابع	54
(16-02)	نتائج الاستبيان المتعلقة بالمستوى الدلالة الاحصائية	55

## الأشكال

الصفحة	البیان	الرقم
06	مسمیات المحاسبة الابداعية	(01-01)
41	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(01-02)
42	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(02-02)
43	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	(03-02)
44	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية	(04-02)

## الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
66	إستمارة الإستبيان	ملحق 01
70	مخرجات نظام SPSS	ملحق 02

# المقدمة

## تمهيد

نظرًا للظروف التي كانت سائدة في عهد الثورة الصناعية وفي عالم الأعمال لجأت الكثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعيًا منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلبيًا على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية

و يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعيًا وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي؛ ومن ثم في موثوقية البيانات المالية، ويعد اختيار شركة أنرون نهاية عام 2001 من أبرز الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال.

## 2. الإشكالية:

ومما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة عن الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو المراجع الخارجي؟
- ما هي المحاسبة الإبداعية وما ضرورة التلاعب بالقوائم المالية؟
- ما هي الوسائل التي يعتمد عليها مراجع الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

## 3. الفرضيات:

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية.

#### 4. مبررات اختيار الموضوع:

- الاهتمام بالموضوع وهذا نظرا لارتباطه بمجال التخصص.

- محاولة الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة.

- مدى تلائمه مع التخصص.

#### 5. أهداف الدراسة:

- محاولة تحديد الإطار النظري للمراجع الخارجي مع بيان الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة.

- إظهار الدور عملية المراجع الخارجي في المساعدة على كشف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

#### 6. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال وجود ومحددات تتضمن تأثير المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية يسمح بتطوير وتفعيل مصداقية هاته القوائم على مستخدميها مع المراجع الخارجي.

#### 7. تحديد إطار الموضوع:

إقتصرت الدراسة في جانبها النظري على المراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية والدور التي تلعبه هاته الأخيرة في الكشف عنها إما فيما يخص الدراسة الميدانية فتحدد الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم توزيع الاستبيان على مكاتب محافظي الحسابات وبعض المؤسسات بالولاية.

الحدود الزمنية: تتمثل في تتبع رأي عينة الدراسة من خلال الدراسة الميدانية سنة 2024\2025 ويتمثل الم الدراسة في مكاتب محافظي الحسابات.

#### 8. المنهج المستخدم:

في هذه الدراسة اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي، ذلك لأنه المنهج المناسب في الدراسة والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بالتحليل والتفسير بشكل علمي منظم.

وكذا على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي لكل من المراجع والمحاسبة الإبداعية.

#### 9. تقسيمات الموضوع:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيق أهدافه تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين حيث ضم الفصل الأول جانب النظري والفصل الثاني عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول: تناول الجانب النظري للمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: تناول دراسة الميدانية (مكتب محافظ الحسابات) وتم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول الطرق والإجراءات

## الفصل الأول

الجانب النظري للمراجع الخارجي

والمحاسبة الابداعية

## تمهيد:

تعد المحاسبة الإبداعية حدثاً من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح ومن أي نوع، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لا تستطيع أن تكتسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها! وبهذا فقد كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات، ولقد إستمر الركود الأخير فترة طويلة وأجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن "مبتدعة" على التصفية، وفي الحقيقة قد يكون هذا هو الركود الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمرجحة ظاهرياً<sup>1</sup>.

ومن هنا صارت المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين وبشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة، ولاسيما بعد أحداث إنحيار شركة البترول الأمريكية الكبرى انرون وغيرها من الشركات العالمية الأخرى وتحميل المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية لشركة مراجعة الحسابات العالمية شركة (آرثر أندرسون) كونها الشركة المسؤولة عن مراجعة حسابات الشركة الأمريكية وكانت جزءاً رئيسياً من مسؤولية إنحيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة.

## المبحث الأول: الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية

## المطلب الأول: مفاهيم حول المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، وخلال العقود الماضية أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دارستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات تختلف باختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب:

أولاً: عرفها (Griffiths) أنها "الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، واعتبارها عملية خداع كبرى".

<sup>1</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، زرالدة، الجزائر، 2019، ص30

ثانياً: عرفها (Amat) على أنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".

ثالثاً: أما (Jameson) تناول هذا الموضوع من زاوية مهنة المحاسبة، حيث أشار إلى أن المحاسبة: "تشمل التعامل مع العديد من القضايا التي تتطلب إصدار أحكام، وحل المشكلات بين الأساليب المحاسبية المختلفة لتقديم عرض لنتائج الأحداث والعمليات المالية، وأن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرضاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة، وهذه النشاطات والممارسات التي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة، يطلق عليها المحاسبة الإبداعية".

وهناك تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية بأنها: "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية"<sup>1</sup>.

أما في (Accounting Dictionary) فتم تعريفها بأنها "مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات".

ويتضح من مجمل التعريفات التي تناولت المحاسبة الإبداعية، أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي:<sup>2</sup>

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول: أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:

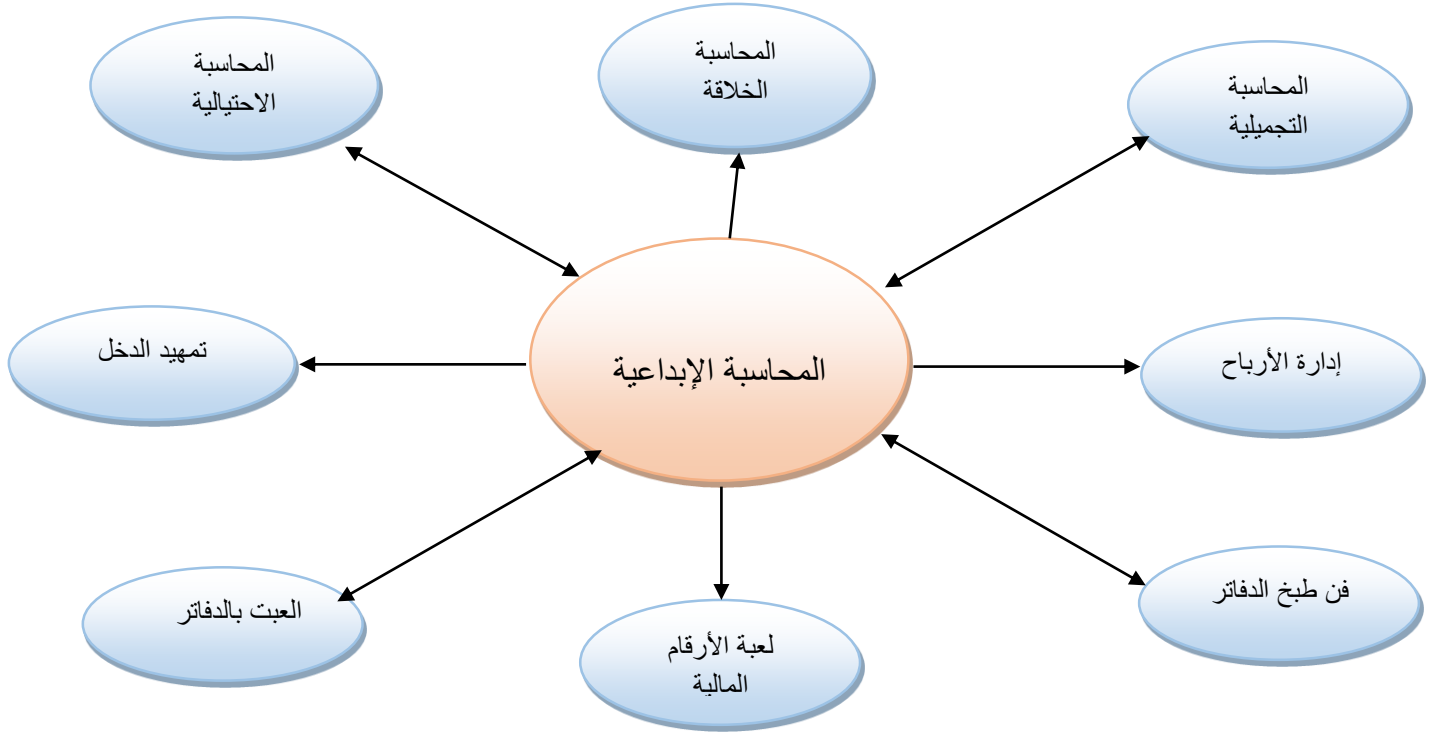
**الأولى:** فهي إيجابية، وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد علوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة ص7.

<sup>2</sup> محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الأردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص20.

الثانية: فهي سلبية، تتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة

الشكل رقم (01-01): مسميات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية.

تنحصر دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

أولاً: تعظيم حوافز الإدارة ودعم مركزها الوظيفية<sup>1</sup>

وفقاً لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية ولو على حساب مصالح الآخرين، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال الشركة من واقع معاشتها اليومية، فإنها تملك في يديها مفاتيح المعلومات واختيار السياسات والطرق المحاسبية. ووضع التقديرات المحاسبية، ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراها ملائماً لمصلحتها، وعادة تعمل الإدارة

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد علوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة ص7.

على تطبيق واختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التي ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية.

### ثانياً: الاستجابة لضغوط حملة الأسهم<sup>1</sup>

حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إعطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارات أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) وبذلك يكون من مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيمة السهم من خلال القوائم المالية التي تعدها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة للملاك.

### ثالثاً: تحقيق وفورات ضريبية

حيث تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل من خلال انتهاج إستراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف.

### رابعاً: تخفيض تقلبات الدخل

تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل، فهناك علاقة طردية بين المخاطرة وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارات الشركات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذن وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل بحيث تقلل هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوى الربح عن المستوى العادي. وهو ما يعرف باسم تمهيد الدخل أو تسوية الدخل.

### المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية<sup>2</sup>:

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، إلا أن إختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، مرجع سابق ص7 .

<sup>2</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص334

متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار ومن هنا يمكن استعراض أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية على النحو التالي.

#### الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستعملة في قائمة الدخل<sup>1</sup>:

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:

**أولاً: الإعتراف المبكر الإيراد:** بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك، فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الإعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، وتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

**ثانياً: زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة:** وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الإستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الإستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً.

**ثالثاً: نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة :** إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل: المباني والآلات التي تعد أصولاً يخصم إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

**رابعاً: نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحيه، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ولكن من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

<sup>1</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص 334-336

خامساً: نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبةً لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

### الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي<sup>1</sup>:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية.

أولاً: الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل: العلامات التجارية، إضافة إلى الإعراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل: الإعراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير المبررة في طريق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

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

ثالثاً: الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار.

رابعاً: النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

خامساً: الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

سادساً: 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.

سابعاً: الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

<sup>1</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص336-338

ثامناً: الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

تاسعاً: 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 مررر في طريقة تسعير المخزون.

### الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية<sup>1</sup>:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يلي على سبيل المثال . عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

2- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

### الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه على سبيل المثال.

وأخيراً فإنه يمكن التمييز بين نوعين من التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الأول: تلاعب محاسبي.

<sup>1</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص338-339

والثاني: تلاعب غير محاسبي ويبيّن الآتي طرق التلاعب لكل نوع على حده.

أولاً: طرق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

1- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:

✓ طرق تقييم المخزون السلعي؛

✓ معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

2- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل

لأغراض الإهلاك.

ثانياً: طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون خلال:

1- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.

مثال: بيع الأصل وإعادة استتجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

2- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف

معين<sup>1</sup>.

وهناك العيد من الأساليب للمحاسبة الإبداعية إلا أننا أثّرنا استعراض أهم تل لك الأساليب في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): أهم الأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية<sup>2</sup>.

الرقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن

<sup>1</sup> أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص338-340

<sup>2</sup> طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 8،

ديسمبر 2010 . ص 90

التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية			
تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	3
التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	نقل المصاريف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة	4
	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	5
	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	6
	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	7
	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري		8
	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية		9

المصدر: طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 8، ديسمبر 2010.

### المبحث الثاني: الجانب النظري للمراجع الخارجي

ان وظيفة المراجع هي فحص القوائم المالية وابداء رأيه كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي وعلى نتيجة أعماله، فالمراجع خبير في شؤون المحاسبة والمراجعة وعند تصديه لأي عملية مراجعة فهو في الواقع يعلم الغير بأنه خبير في شؤون المهنة ولذلك فإن رأيه في القوائم المالية مبنيا على أساس سليم وبالتالي يتضح أن المراجع يجب عليه أن يبذل مجهودا كبيرا في جمع أدلة وقرائن الاثبات حتى يتوصل الى تكوين رأيه الفني المحايد ومع التطور الذي مس مختلف المجالات والذي بدوره أثر على مجال المراجعة بنوعيتها (الداخلية والخارجية) حيث أصبحت تستخدم تكنولوجيا المعلومات والنظام الالكتروني لتتماشى مع الواقع العملي المعمول به في وقتنا الحالي وهذا عند استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات بدلا من الأوراق والمستندات الورقية الملموسة .

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجع الخارجي

#### ثانيا: تعريف المراجع الخارجي:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يعرف المراجع الخارجي على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"<sup>1</sup>.

ويطلق عليه أحيانا " المحاسب القانوني " أو " مراقب الحسابات " وهو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية. ويتم مزاوله هذه المهنة بترخيص خاص متعمد وفقا لقوانين مزاوله المهنة وبالإضافة الى مراجعة القوائم المالية للشركة، فإن الراجع الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة. كما يمكنه مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في منشأة (مكتب) مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المراجع الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز<sup>2</sup>.

1-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010، ص 07.

2-عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص، ص22،23.

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أن المراجِع الخارجِي هو عبارة عن شخص مؤهل قانونا ومستقل إداريا ووظيفيا يقوم بالمصادقة عن صحة وشرعية الحسابات واكتشاف الأخطاء والغش التي تؤثر على التقارير المالية من خلال السجلات والدفاتر.

### ثانيا: مهام ومسؤوليات المراجِع الخارجِي<sup>1</sup>

**1-مهام المراجِع الخارجِي:** حددت مهام مراجِع الخارجِي في المواد 23، 24 من القانون 01-10 كما يلي:

أ-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

ب-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون المساهمون أو الشركاء أو حاملو الحصص.

ت-يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

ث-يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرون للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ج-يعلم المديرون والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

ح-المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وحسب المادة 25 من القانون: 10-01 يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصور الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

<sup>1</sup> مسعود كسكس، عمر فاروق محمد زرقون، دور المراجِع الخارجِي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ( إدارة الأرباح أنموذجا ) -دراسة ميدانية - مجلة مؤسسة، الجزائر: جامعة الجزائر ، المجلد 8 ، العدد 1، 2019، ص138-139

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة محتمل على استمرار الاستغلال.

## 2-مسؤوليات المراجع الخارجي: يتحمل مراجع الخارجي في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:

- أ-المسؤولية المدنية: بموجب المادة 59 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة المراجع الخارجي في الجزائر " يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".
- ب-المسؤولية الجزائية: وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10/01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ويعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي الى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصف.
- ج-المسؤولية الانضباطية: وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10/01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني سبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة" أو تقصير تقني وأخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".
- ومن بين هذه المخالفات: التقصير المهني الخطير أو التهاون؛ السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة حتى وإن متعلق بالمهنة<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: تقرير المراجع الخارجي ومعايره

يعتبر تقرير المراجع الخارجي هو أداة ربط أو وسيلة اتصال بينة (المراجع الخارجي) و مستخدم المعلومات المالية و التي تعتبر زيدة عمل المراجع من النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق جمع جملة من الأدلة و القرائن, وعمل انتقادات للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية , و التي تصاغ في شكل وثيقة مكتوبة تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالبيانات المالية من خلال احترام المعايير المتبعة , و هذه القيمة المضافة لعملية المراجعة بمثابة المنتج النهائي لها يعتمد عليها في اتخاذ القرارات سواء كانت هذه التقارير دورية أو مرحلية .

<sup>1</sup> مسعود كسكس، عمر فاروق، محمد زرقون، مرجع سابق ص 139

أولاً: معايير إعداد تقارير المراجع<sup>1</sup>:

المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداء المهنة و التي تستنتج منطقياً من الفروض و المفاهيم التي تدعمها،" و المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين و قواعد و معايير و المراجع شخص محترف متخصص و مهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم و تعدد المحاسبات و المشاكل المالية منها و القانونية والضريبية على وجه الخصوص ، و عليه ينبغي على المراجع مراعاة المعايير ، أثناء قيامه بمهمته ، حتى لا يكون مقصراً و ما يتبع ذلك من عواقب" و يرى هادي تميمي "تقرير المراجع بأنه :خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته على أنشطة المؤسسة و فحص الأدلة و المستندات و الملاحظات التي يراها ضرورية و يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"<sup>2</sup> .

ويختلف تقرير المراجع في الشكل والمضمون من بلد إلى آخر وعلى ضوء مسؤولياته وقواعد أخلاقيات المهنة بيدي المراجع الخارجي رأيه وفقاً للخطوات التالية:

- ✓ دراسة العناصر الأساسية لتقرير المراجعة المختصر .
- ✓ ربط تطور وظيفة إبداء الرأي بتطور المراجعة الحيادية.
- ✓ تبيان أهمية التحقق من عدالة وصدق عرض القوائم المالية.
- ✓ شرح كيفية تأثير مبدأ الأهمية والمخاطر النسبية على تعبير المراجع عن رأيه بالتقرير.
- ✓ تبيان أهم القرارات باختصار التي يجب على المراجع أن يتخذها عند إبداء رأيه.

فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة هي:

- 1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- 3- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير الى خلاف ذلك.
- 4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن تقرير المراجع يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط بإسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها<sup>3</sup>.

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن "العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية إنما يعني ضمناً استخدام المبادئ

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص25

<sup>2</sup> --هادي تميم، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 02، 2004، ص 23.

<sup>3</sup> -وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 34، صص 61-62

المحاسبة المتعارف عليها" كما يتجسد في مفهوم "العرض الصادق والعاقل" مفاهيم أخرى "كإفصاح المناسب" و"التزامات المراجعة" ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة فضلا عن التزاماتها في لحظة زمنية معينة، والتغيرات في هذه الموارد وتلك الالتزامات خلال فترة زمنية، أما التزامات المراجعة فتعني أمانة وإخلاص (أو العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية.

### (1) إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>1</sup>:

ويقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع في تقريره إلى مدى إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومدى قبول الأساليب والطرق المختلفة التي تطبق بها هذه المبادئ. ومن ناحية أخرى فإن المبادئ والقواعد المحاسبية تمثل ضمنا معيارا يقاس عليه أو يحكم به على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية وما إذا كانت تعبر تعبيرا صادقا عن نتيجة النشاط وهن المركز المالي للمنشأة يتلخص هذا المعيار بصفة عامة في التحقق من النقاط التالية:

أ- إن إعداد القوائم المالية يتفق مع المبادئ القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ب- إن العرض داخل هذه القوائم صادق بدرجة مقبولة.

ت- إن القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة مطبقة بطريقة سليمة.

### (2) ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها<sup>2</sup>:

أما المعيار الثاني من معايير اعداد التقارير فإنه يتطلب ضرورة تبيان تقرير المراجعة ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق، وبالطبع فإن الإشارة ال هذا الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالتقرير انما يهدف الى:

أ- التأكيد على ان المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ او الطرق المحاسبية.

ب- لو حدث وتأثر هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري فان هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

### (3) الإفصاح الكافي أو المناسب:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وإفصاحه في تقرير المراجعة عن اي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية. ومعنى ذلك أن الإفصاح المناسب للقوائم هو القاعدة وهو الأساس ما لم يكشف

1 - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 350.

2 - وليام توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 63.

أو يشير تقرير المراجعة إلى غير ذلك. ومعنى الإفصاح المناسب عدم كتابة المراجع لأي تحفظات خاصة في تقرير المراجعة وأن المراجع قد وصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية. وفي هذا المجال على المراجع أن يأخذ في الاعتبار النواحي التالية:

أ-الهدف الرئيسي للإفصاح المناسب هو الصالح العام لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.

ب-أن القوائم المالية بما يتبعها من ملاحظات مرفقة بها خاصة بالعميل، وبالتالي فإن اي قرار نهائي حول المعلومات التي يجب او لا يجب ان تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل.

ت-لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب ا وان القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس هذا الإفصاح المناسب.

ث-يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة وبالتالي يتحمل تضمين هذه التقارير الإفصاح الضروري في الوقت الذي تتجاهل فيه القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح او تتضمن إفصاح غير دقيق.

ج-الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية:

1. ظاهرة بشكل صريح وواضح.

2. كاملة وغير منقوصة.

3. لا تحمل أكثر من معنى.

د-في حالة وجود تضارب في المصالح فقد يكون عدم الإفصاح عن بعض المعلومات له ما يبرره خاصة لو ترتب على هذا الإفصاح ضرر معين على المنشأة أكبر من الفائدة التي تعود على الاطراف التي يعينها الإفصاح.

هـ-هناك احداث تقع بعد اعداد الميزانية وقبل اعداد التقرير المراجعة ومن هذه الاحداث ما يلي:

1-أحداث تقع بعد الميزانية وتؤثر على أحد أرقام القوائم المالية وهذه الاحداث لا بد من اخذها بعين الاعتبار عند اعداد القوائم مثل تعديل بعض المخصصات نتيجة بعض الظروف الطارئة التي حدثت بعد الميزانية كمخصص الديون المشكوك فيها او مخصصات أخرى مرتبطة ببعض الأصول المتداولة الأخرى.

2-احداث تقع بعد الميزانية والتي تؤثر على ارقام القوائم المالية ولكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة، لذلك يكون الإفصاح عنها ملائما مثل اصدار سندات او في حالات الاندماج الى غير ذلك.

3-احداث تالية ليس لها طبيعة محاسبية ولا تتطلب افصاحا من القوائم المالية مثل تغيير الإدارة او عقد تسويق منتجات الشركة او انتاج منتجات جديدة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص353.354.

#### (4) التعبير عن رأي المراجع<sup>1</sup>:

يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وتعبيره عن رايه في القوائم المالية وان يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار الى عدم تحريف او تمييع المسؤولية التي قبل المراجع ان يتحملها.

#### ثانيا: تقارير المراجع الخارجي:

##### • أنواع التقارير:

توجد عدة تقسيمات للتقارير نذكر من أهمها ما يلي:

- من حيث درجة الالتزام في اعدادها: تنقسم الى: تقارير عامة، تقارير خاصة.
  - من حيث ما تحتويه من معلومات: تنقسم الى تقارير مختصرة وتقارير قصيرة وتقارير طويلة.
  - من حيث أنواع الراي: تنقسم الى التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السالب وتقرير عدم إبداء الرأي
  - من حيث ناحية التوجه: تنقسم الى تقارير موجهة الى اصحاب المؤسسة تقارير موجهة الى الجمعية العامة للمساهمين تقارير موجهة للإدارة تكون مطولة ومكملة للتقرير القصير.
- وعموما سنحاول التركيز في هذه الدراسة على أربع أنواع من التقارير كمايلي<sup>2</sup>:

#### 1-التقرير الإيجابي:

يعتبر التقرير النظيف الموضح لراي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية أحد انواع القليلة، كون يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يقوم هذا التقرير على اساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على اساس سلامة المعالجة المحاسبية. إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها من جهة اخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة الى أخرى.
- عدم كفاية الادلة والايضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة او عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بإداء مهمته في حدود الوقت المناسب، او عدم امكانية تطبيق اجراءات

1 - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 77.

2 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة 02، 2005، من ص.55-57.

المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة ارصدة حسابات الزبائن والموردين او حساب البنك والى غير ذلك، او حالات اخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات او عدم التأكد من مبالغ التعويضات التي تلتزم بها المؤسسة.

#### 2-التقرير التحفظي:

يعتبر التقرير التحفظي امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير الى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول الى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع الى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها. يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات ويمدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، اذ يشترط الا تؤثر هذه التحفظات الى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

#### 3-التقرير السالب:

يصدر المراجع هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بان المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم اعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كان يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الوصول الثابتة على اساس قيمة مقدرة بدلاً من التكلفة الحقيقية لها، او جزءاً كبيراً من المصروفات الايرادية على انها مصروفات رأسمالية. بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الراي العكسي على قراء القوائم المالية فانه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الراي، الا إذا اعتقد فعلاً أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

#### 4-تقرير عدم إبداء الراي:

ان تقرير عدم ابداء الراي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الادلة والبراهين التي تساعد على ابداء رايه او عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها ادارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة او بسبب ظروف خارجة عن ارادة هذه الاخيرة والمراجع على حد سواء<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق ص,57.

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لحماية حقوق أطراف ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية في القوائم المالية<sup>1</sup>:

أولاً: إجراءات المراجع الخارجي في قائمة الدخل.

1. التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية

كالوحدات التابعة والزميلة، وأن صفقات البيع حقيقية وليست صورية، كذلك التحقق من شروط الائتمان وشروط السداد والخصم وكفاية المخصصات الديون المشكوك فيها، ومطابقة مستندات شحن البضاعة مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.

2. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات الإيرادية، بالإضافة الى معرفة أسباب تغيير طرق اندثار

الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة وإعادة احتساب مصروف الاندثار وفقاً للمعدلات المتعارف عليها

3. استبعاد الأرباح الناتجة عن بنود استثنائية من الربح التشغيلي، فضلاً عن التحقق من عدم دمج نصيب الوحدة الاقتصادية الام من أرباح الوحدات التابعة والإفصاح عنها واحتساب نتيجة الاعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

ثانياً: إجراءات المراجع الخارجي في قائمة المركز المالي:

1- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة والتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد.

2- طلب الكشف بالذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة، بالإضافة الى التحقق من استبعاد الذمم المدينة للوحدات الاقتصادية التابعة والإفصاح عنها في بند مستقل.

3- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزن، وصحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية، ومراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون إن وجدت.

4- التحقق من مبررات إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة الى طويلة الاجل عند هبوط أسعارها السوقية حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية فضلاً عن التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في تقييم هذه الاستثمارات.

<sup>1</sup> - فاتن حاتم الفاضل، محمد عباس الشمري، إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 2020/47، العراق، 2019، ص158.

- 5- التحقق من طريقة تغيير المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي، فضلا عن إعادة تعديل رقم الربح في نصيب الوحدة الاقتصادية الام بخسائر الوحدات التابعة أو الزميلة.
- 6- التحقق من الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية وصحة عمليات التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وادراجه ضمن حقوق المساهمين، فضلا عن التحقق من نسب مصروف الاندثار المتعارف عليها.
- 7- التحقق من إعادة تصنيف الاستثمارات طويلة الاجل مثلا العقارات المملوكة، وفحص مستندات العقود الخاصة بالأصول المرهونة او المقدمة كضمانات لقروض والإفصاح عنها ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة.
- 8- التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة، والتأكد من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة واجراء تعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي، فضلا عن التحقق من ان نسب إطفاء هذه الأصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها.
- 9- التحقق من اثبات أقساط القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة، ودراسة أثر تسديد قروض قصيرة الاجل عن طريق الاقتراض طويل الاجل على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي.
- 10- التحقق من الحصول على قرض طويل الاجل قبل انتهاء الستة لسداد قرض قصير الاجل واجراء تعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي، فضلا عن التحقق من عملية الإفصاح عن إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وتخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية.
- 11- التحقق من عدم إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح العام الجاري وتعديله ان وجد، وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح<sup>1</sup>.
- 12 - دراسة أثر إثبات الموجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها (إثبات ايراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه) على النسب المالية وتعديلها، فضلا عن دراسة أثر عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة او المشروطة مثل (عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية) على النسب المالية وتعديلها.

<sup>1</sup> فانت حاتم الفاضل، محمد عباس الشمري، مرجع سابق ص158

ثالثا: إجراءات المراجع الخارجي في قائمة التدفقات النقدية:

- 1- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.
- 2- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
- 3- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وطرق تقييمه وتسعييره.
- 4- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف النفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.
- 5- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.
- 6- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية، بالإضافة إلى التحقق من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.
- 7- التأكد من عدم تصنيف مبالغ محصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
- 8- الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، واستبعاد النقدية المقيدة من احتسب-التحقق من صحة أسعار اب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.

<sup>1</sup>رابعا: إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- يعتبر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية وسيلة فاعلة للكشف من التلاعب في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها من خلال:
- 1- استخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة بعملات اجنبية في قائمة الدخل بدلا من معالجتها فير حقوق المساهمين.
  - 2- استخدام الاجراءات التحليلية لكشف التلاعب بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح العام الحالي، بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة.
  - 3- التحقق من أنه تم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن انخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة الدولي (36)<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> فانت حاتم الفاضل، محمد عباس الشمري، مرجع سابق ص159

## المبحث الثالث: الدراسات العلمية السابقة

حاول العديد من الكتاب والباحثين إبراز دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ووضعت مسارات متعددة لتشخيص هذا الدور، ولكن لازال هذا الموضوع بحاجة إلى إثراء، وليس هناك دراسات كثيرة تناولته بالبحث، ليس لأن موضوع الابتداع حديث، ولكن لحدثة الموضوع، رغم أن جذورها قديمة للدراسات السابقة أهمية كبيرة في البحث، لأنها تقيد في الكثير من الجوانب والمراحل التي يمر بها، حيث تعمل على تدعيم مختلف المسارات التي يمر بها البحث ابتداء من التفكير في مشكلة البحث وصولاً إلى تحقيق النتائج النهائية، لهذا تطرقنا في هذا المبحث إلى الأبحاث والدراسات العلمية السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة، سواء كانت للمحاسبة الإبداعية، أو للمراجع الخارجي، أو لدور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من أجل معرفة الأدوات المستخدمة في التحليل والنتائج المتواصل إليها، ومن ثم المقارنة بينها وبين الدراسة الحالية.

## المطلب الأول: الدراسات العلمية السابقة للمحاسبة الإبداعية

1- دراسة شيحي حسين، عتيق لعلی (2024):<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ للمحاسبة الإبداعية مجموعة من المفاهيم، كل يعرفها حسب مفهومه وحسب استعماله منهم من يرى ممارستها قانونية ويسعى إلى ترسيخها كأصحاب المؤسسات والمسيرين، ومنهم من يراها غير قانونية كالنظام الجبائي والمنظمات التي تسعى إلى الشفافية.
- ✓ لا توجد ممارسات محددة للمحاسبة الإبداعية يوجد من يمارسها من أجل التهرب الضريبي، ومنهم من يمارسها من أجل تحسين صورة المؤسسة، ومنهم من يمارسها من أجل الحصول على امتيازات بنكية كالفروض أو تأهيل مهني...إلخ.
- ✓ توجد عدة وسائل لمحاربة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال النظام الجبائي، عن طريق التعديل في القوانين والتشريعات التي يتم ممارسة التهرب بها، وكذلك عن طريق المنظمات العالمية التي تركز مبدأ الشفافية، وكذلك عن طريق تنمية الثقافة في بيئة الأعمال الجزائرية التي تسعى إلى تكريس مبدأ الشفافية، وكذلك مبدأ الحفاظ على الخزينة العامة عن طريق عدم ممارسة التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> . شيحي حسين، عتيق لعلی، واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال الجزائرية . دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية .، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، جانفي 2024، ص 894879.

✓ جميع المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية، سواء في النشاط الخدمي أو الإنتاج أو التجارة، تقوم بتغيير الصورة الحقيقية للمداخيل وذلك عن طريق التكاليف وتخفيض النتيجة المصرح بها وهذا راجع لعدم وجود الحس الضريبي، لأن أصحاب المال في بيئة الأعمال الجزائرية دائما ما يسعون إلى تضخيم ثروتهم عن طريق التهرب الضريبي وهذا على حساب الخزينة العمومية.

## 2- دراسة ساعد بخوش حسينة (2023/2022)<sup>1</sup> :

سعت هذه الدراسة إلى الكشف عن دور حوكمة الشركات في ظل النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها والمستخدمه في (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، إدارة الأرباح) توصلت الدراسة إلى مجموعة من استنتاجات (الاستبيان) أهمها:

✓ هناك مستوى مقبول لحوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المتعلقة بحوكمة الشركاء (3.19) كما تحدد الوزن النسبي بـ (64.34%)

✓ المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على أبعاد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت مقبولة نسبيا

✓ المتوسط الكلي بلغ (3.23) وقد احتل بعد الحد من الأساليب المستخدمة في قائمة النفقات النقدية المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.41) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية المرتبة الأخيرة (3.04).

✓ وجود أثر لحوكمة الشركات في تفسير الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها.

بينت النتائج أن حوكمة الشركات يفسر من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة وفق النسب التالية:

- قائمة المركز المالي 49.2%

- قائمة الدخل 36.8%

- قائمة التدفقات النقدية 52.4%

- قائمة حقوق التغيرات في حقوق الملكية 35.4%

- قائمة إدارة الأرباح 47.3%

<sup>1</sup> ساعد بخوش حسينة، دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2023/2022.

3- دراسة سردوك فاتح (2021)<sup>1</sup>:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة ومصداقية القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) وهذا من وجهة نظر كلا من معدي القوائم المالية والمستفيدين من خدماتهم، وخلصت الدراسة إلى:

- ✓ المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار النظام المحاسبي المالي المعتمد بالجزائر، مترجمة بما يقوم به بعض المحاسبين المتمرسين من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة بهذا النظام وذلك بناء على طلب أو رغبة إدارة الشركة.
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تقلل من صحة ومصداقية القوائم المالية ودرجة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة سواء على المستوى الجزئي أو الكلي.
- ✓ الدافع الوحيد الواضح لممارسة المحاسبة الإبداعية هو التقليل من الربح الخاضع للضريبة.

4- دراسة سعيدي فارس (2021/2020)<sup>2</sup>:

هدفت الدراسة من خلال دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر إلى معرفة أهم الجوانب النظرية والتطبيقية لموضوع المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة لاستخدامها ومدى تأثيرها على كل من كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية وعن فعالية (فاعلية) الآليات المقترحة في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية بما يلبي احتياجات مختلف الأطراف على الحصول على قوائم مالية تعبر بصدق عن حقيقة المركز المالي للشركة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- ✓ تعد المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب في إعداد القوائم المالية تهدف لتزييف الحقائق المحيطة بالشركة وتضليل المستخدمين.
- ✓ تتمتع المعلومات المحاسبية بخصائص نوعية للجودة مثل الملائمة والموثوقية من شأنها أن تساعد المستخدمين على تقييم الوضع المالي للشركة مما يمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة.
- ✓ لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير بالغ الأهمية على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية أبرزها خاصية الحياد، تكون متحيزة لمصلحة طرف على حساب أطراف أخرى من داخل أو خارج المؤسسة.

<sup>1</sup> سردوك فاتح، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 02، نوفمبر 2021، ص 230-262.

<sup>2</sup> سعيدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها-دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2021/2020.

✓ تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالشركة خاصة بين الملاك والإدارة يعد من بين أقوى الدوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 5- دراسة زنودة إيمان (2020)<sup>1</sup>:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل إشكالية التسيير الضريبي العدواني في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث قد تكون هذه الممارسات المحاسبية هي صورة لسلوكيات انتهازية لخدمة مصالح الأهداف المالية للمؤسسة مع الإضرار بالمجتمع، من أكبر هذه الأضرار هو التهرب الضريبي الذي يعبر عن خسائر الحكومة من الإيرادات الضريبية، كذلك المحاسبة الإبداعية وممارسات التهرب الضريبي مترابطان باعتبار أن مخرجات المحاسبة هي أوعية الضريبة التي تقوم المؤسسة بتسديدها لإدارة الضرائب، ومنه قدرة ورغبة المسيرين في التهرب الضريبي قد تؤدي إلى محاسبة إبداعية ضارة في المؤسسة الاقتصادية، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

✓ المحاسبة الإبداعية سلوك قد يكون ضار أو نافع في المؤسسة على حسب نية مستخدميه في المؤسسة الاقتصادية.

✓ العلاقة بين المحاسبة الإبداعية السلبية والتهرب الضريبي هي علاقة تكاملية خدمية في المؤسسة الاقتصادية.

✓ قياس المحاسبة الإبداعية بطرق علمية من طرف المحاسبين أمر ضروري. ممارسات محاسبة إبداعية ضارة قد يؤدي بالمؤسسة للتهرب الضريبي والتأثير على سمعتها في السوق أو مخاطر ضريبية.

#### 6- دراسة آسيا لعروسي (2019)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية ومدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية، وكذلك التعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية، ومعرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في جودة المعلومات المالية المقدمة، وبيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض آثار المحاسبة الإبداعية. وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

✓ تؤثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية عن طريق التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات، حيث تفقدها مصداقيتها وتصبح لا تمثل الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

<sup>1</sup> زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020/2019.

<sup>2</sup> آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020/2019.

✓ الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير، إلا أنها (غير أنها) تضعف ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وتؤدي إلى ترحيل المشكلات لفترات زمنية طويلة وتضعف كفاءة المؤسسة.

✓ تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكاً غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أن تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي.

✓ يساهم كل من النظام المحاسبي المالي، الحوكمة، والالتزام بالنظام الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ النظام المحاسبي المالي تبني العديد من المبادئ المحاسبية التي تسمح منها بممارسة المحاسبة الإبداعية أهمها: مبدأ الاستحقاق، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة والحذر

✓ توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية.

### المطلب الثاني: الدراسات العلمية السابقة للمراجع الخارجي

#### 1- دراسة فلوة عبيد الله سويد القثامي، محمد عبد الله آل عباس (2024)<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة الحالية إلى اختيار أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة الخارجية في الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي، كذلك اختبار أثر تعقيد مهام المراجعة وحجم مكاتب المراجعة على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج وهي:

✓ وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

✓ وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

✓ وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

✓ التزام مكاتب المراجعة بمعياري المراجعة الدولي رقم (701)

✓ الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة الخارجية.

<sup>1</sup> فلوة عبيد الله سويد القثامي، محمد عبد الله آل عباس، أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، السعودية، المجلد 46، العدد 01، يناير 2024، ص 382-422.

2- دراسة نعماني رفيق، زين يونس (2021)<sup>1</sup>:

يهدف هذا البحث إلى دراسة دور معايير المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ تساهم معايير المراجعة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال ضمان تقديم افصاحات موثوقة وملائمة المتعلقة بالأداء المالي ومختلف المعلومات المتعلقة بمجلس الإدارة والنتائج المالية السنوية.
- ✓ لمراجعة الخارجية من آليات تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها عملية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة من خلال فحص انتقادي للدفاتر والسجلات ومدى تطابقها مع الواقع وإبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية للحفاظ على حقوق مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.
- ✓ إن استمرار الأزمات المالية العالمية وانحيار كبرى المؤسسات وانتشار الفساد المالي والإداري إشارة إلى وجود قصور في نظام حوكمة الشركات الأمر الذي تطلب تحقيق تكامل بين مختلف الوظائف في المؤسسة الاقتصادية على غرار المراجعة الخارجية.

3- دراسة نورة محمدي، مفيدة بن عثمان (2021)<sup>2</sup>:

هدفت الدراسة إلى البحث في العوامل المحددة لجودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بمنطقة ورقلة، خلصت الدراسة إلى:

- ✓ أن هناك أثر معنوي ضعيف يميل إلى الحياد لأتباع المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية وعليه فإن أتباع المراجعة لا تضمن التحسين في عملية المراجعة.
- ✓ أن هناك أثر معنوي موجب ومهم لكل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية، استقلالية وموضوعية مراجع الحسابات، خصائص مكتب المراجعة متمثلة في السمعة، حجم وشهرة مكتب المراجعة والتزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير تؤثر على جودة المراجعة الخارجية والتي ينتج عنها الثقة في مصداقية موثوقية البيانات المالية للشركات.

<sup>1</sup> نعماني رفيق، زين يونس، المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 03، ديسمبر 2021، ص 348-369، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

<sup>2</sup> نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، المجلد 10، العدد 02، 2021، ص 135-152.

4- دراسة ولد باحمو سمير، هيدي آسيا (2020)<sup>1</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مدى إدراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ يعد اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق.
- ✓ يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى تحسين نوعية الخدمات المقدمة للعميل.
- ✓ يمتلك المدقق الخارجي المقدرة على تقديم معلومات محايدة.
- ✓ يلتزم المدقق الخارجي بالأخلاقية المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة.
- ✓ يمتلك المدقق الخارجي مهارة تقديم المعلومات المهمة في الوقت المناسب، وأيضاً تقديم خدمات مهنية استشارية.

5- دراسة ديمة مازن ظافر الشوا (2012)<sup>2</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واستكشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وتأثيره على تحسين أدائه المالي ووعي مراجع الحسابات بأهمية تطبيق هذه المعايير وتأثيرها الإيجابي في تحسين أدائه المهني.
- ✓ يوجد موافقة من المبحوثين فيما يختص بكفاية القوانين المنظمة لهيئة المراجعة في قطاع غزة لإلزامهم بتطبيق معايير الرقابة على الجودة، برغم من عدم وجود نصوص قانونية تتعلق بإلزام مراجع الحسابات بالمعايير الدولية للرقابة على الجودة، مما قد يشير إلى عدم إلمامهم بالقوانين ذات العلاقة.
- ✓ ضعف في مرتكزات مقومات مهنية للمراجعة مما لا يهيئ بيئة مناسبة لتطبيق معايير الرقابة على جودة مراجعة الحسابات.

<sup>1</sup> ولد باحمو سمير، هيدي آسيا، التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد6، العدد2، 2020، ص751-762.

<sup>2</sup> ديمة مازن ظافر الشوا، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

✓ وجود بعض أوجه القصور فيما يتعلق بعدم وجود خطة للمراجعة وتطبيق مدونة السلوك المهني إلى جانب قصور في قيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة لي الجودة.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة الخاصة بالمراجع الخارجي ودوره في المحاسبة الإبداعية

### 1- دراسة فراحات عايدة، خلف الله بن يوسف (2023)<sup>1</sup>:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى إدارة المؤسسات في ظل حوكمة الشركات وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية لها أثر إيجابي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها، وذلك من خلال التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتمثلة في المعايير العامة والشخصية معايير العمل الميداني، وأخيرا معايير إعداد التقرير، وكلما زاد التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة زادت كفاءتها في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ومنه تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

### 2- دراسة شبرو نذير (2023)<sup>2</sup>:

هدفت 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 استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الكشف عنها، والتقليل من انتشار الغش والفساد المالي في الشركات الجزائرية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ للمراجعة الخارجية دور مهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات ويعظم دورها كلما كان المراجع الخارجي على درجة عالية من الكفاءة المهنية والخبرة في مراجعة الشركات.
- ✓ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية لخدمة أطراف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- ✓ النظام المحاسبي المالي يعطي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية مما يمنح للمسيرين مجال واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية أهمها طرق الإهلاك وطرق تقييم المخزون.

<sup>1</sup> فراحات عايدة، خلف الله بن يوسف، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، مجلة طلبة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 6، الرقم 2، ص 438-463، 2023.

<sup>2</sup> شبرو نذير، متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال اساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه أطوار الثالث، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2022/2023.

3- دراسة كامل ممدوح كامل الكريفي (2022)<sup>1</sup>:

هدف هذه الدراسة التعرف على المحاسبة الإبداعية وعلى عناصر القوائم المالية والتي يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها، وكذلك التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية في الشركات المساهمة العراقية، وخلصت الدراسة: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي والشركات المساهمة العراقية التي أظهرت ضرورة إدراك المدقق الخارجي لأهمية الأساليب التي يستخدمها في تدقيق قائمة المركز المالي، كذلك دوره في قائمة الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) التي بينت بأن المبالغة التي لا أساس لها في الإيرادات تساهم في إظهار الشركة وضع مالي مغاير.

4- دراسة بن خليفة بالقاسم، نصرات عبد الوهاب (2021)<sup>2</sup>:

هدف الدراسة معرفة دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توفر مجموعة من المبادئ الأخلاقية كالنزاهة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني. وتسليط الضوء على أساليب ودوافع ممارسة إدارة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ✓ وجود التزام من قبل المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة تمكنه من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها.
- ✓ تعتبر إدارة المؤسسة المحرك الأساسي والعقل المدبر في القيام بالممارسات المحاسبية، التأثير على المعلومات المحاسبية للحصول على مكافآت وامتيازات نتيجة تضخيم نتيجة السنة المالية بشكل وهمي.
- ✓ تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة ضوابط للعمل الميداني للمراجعين من أجل تقديم خدمات مهنية بكفاءة وموضوعية.

<sup>1</sup> كامل ممدوح كامل الكريفي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية للمساهمة العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، كانون الثاني، 2022م

<sup>2</sup> بن خليفة بالقاسم، نصرات عبد الوهاب، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة Revue Algerine déconomie et gestion، المجلد 115، العدد 2، ص ص 147-167، 2021.

5- دراسة مومن فاطمة الزهراء (2020)<sup>1</sup>:

هدفت الدراسة إلى تحديد الدوافع الداعية لوجود المحاسبة الإبداعية، وتحديد مختلف أساليبها والتعرف على أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية. وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

✓ الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي لها أثر في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، يأتي في مقدمة هذه الالتزامات:

✓ الالتزام بمعايير إعداد التقارير.

✓ الالتزام بمعايير العمل الميداني.

✓ الالتزام بالمعايير الشخصية للمراجع.

✓ الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني.

✓ كلما زادت الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي زادت كفاءته في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية.

6- دراسة محمد مطر، لندا حسن نمر الحلبي (2009)<sup>2</sup>:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارة الشركة المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

✓ المحاسبة الإبداعية مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة ولها مظهرين أولهما قانوني والثاني غير قانوني.

✓ التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

✓ اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤوليات المراجع الحسابات.

✓ الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة.

<sup>1</sup> مومن فاطمة الزهراء، أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، فرع علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020.

<sup>2</sup> محمد مطر، لندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره.

- ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة: هذه الدراسة كانت بولاية الوادي حاولنا التعرف واجهات النظر بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الاستبيان موجه للأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات ومحاسبين المعتمدين.

### خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية التي تعد عملاً يلجأ إليه المحاسب وذلك لتلاعب بالأرقام المالية بهدف تحقيق أغراض خاصة، وحاولنا إبراز أهم الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها في القوائم المالية وكذا الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي في كشف هذه الممارسات.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية

## تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية وكذا المحاسبة الإبداعية وإبراز الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية هذه الأخيرة كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من خبراء ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وكذا من وجه نظر من إطارات محاسبين أو أكاديميين، بالإضافة إلى أساتذة جامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والمراجعة ووجهة نظر مهنية متمثلة في مسيري المؤسسات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة مراجعي الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة وتحت محاور محددة التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالاستعانة ببرنامج SPSS V29 حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج.

## المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

## المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان ثم هيكله ومحتواه.

## الفرع الأول: خطوات إعداد استمارة الاستبيان

**1. مرحلة بناء الاستمارة:** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول المراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أخذين بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

ثم بعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

**2. مرحلة التصميم النهائي:** وفي هذه المرحلة يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة ثم تصميم الاستبيان بشكل نهائي.

**3. مرحلة توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان:**

قمنا بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان بالاعتماد على:

- التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات.
- أما بالنسبة للاستبيان الإلكتروني فاعتمدنا في توزيع الاستبيان بتوجيه رسائل إلكترونية لأفراد العينة عن طرق البريد الإلكتروني لهم تتضمن الدعوة للمشاركة في الاستبيان.
- أما فيما يخص عملية استرجاع الاستبيان فقد واجهت مشكلة بحيث أن أغلب أفراد العينة لا يقومون بالرد أنياً إلا بعد الإرسال مرة أخرى والطلب الملح للإجابة على الاستبيان.

الفرع الثاني: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، وتم تقديم تعريف المحاسبة الإبداعية كونها مصطلح غير واضح لبعض العمال كما احتوى الاستبيان على 3 صفحات تتضمن 45 سؤالاً مقسمة إلى جزئين:

الجزء الأول: يبين البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد العينة وتضم 4 أسئلة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

الجزء الثاني: ويتكون هذا الاستبيان من محورين مقسمة على النحو التالي:

المحور الأول: يتضمن 12 سؤال عن مراجع الحسابات الخارجي.

المحور الثاني: يتضمن 29 أسئلة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الجدول رقم (01-02): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
1	مراجع الحسابات الخارجي	12
2	ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	29
المجموع		41

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مجتمع الدراسة وكذلك عينته

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من إطارات أكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة والمهنيين من محافظي الحسابات المحاسبين وكذلك الخبراء المحاسبين وكذا محاسبين معتمدين بولاية الوادي.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان حيث قمنا بتوزيع حوالي

50 استمارة على أفراد العينة، واسترداد 49 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة بعد استبعاد الاستبيان

الملغاة نظراً لعدم تحقيق الشروط المطلوبة منها ونقص في الإجابات.

الجدول رقم (02-02): توزيع الاستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية (%)	العدد	
100%	50	عدد الاستثمارات الموزعة
0%	0	عدد الاستثمارات غير المستلمة
2%	1	عدد الاستثمارات الملغاة
98%	49	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على استمارات الاستبيان

المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ. بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1) ولكل منها دلالة.

- نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ الإجمالية (أي باحتساب جميع متغيرات الدراسة) من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من (49) فراد تحصلنا على القيمة ألفا (0.930) وهذا يدل على قوة الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

الجدول رقم (02-03): قيمة ألفا كرومباخ

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0,930	45

الجدول يوضح أن قيمة معامل ألفا كرومباخ تساوي 0.930 وهي مرتفعة جداً وأن عدد العناصر هو خمسة وأربعون عنصراً

تم استخدام مقياس (LIKERT) الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك للقياس استجابات الباحثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02-04): درجات مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، " العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win المدخل والأساسيات "، بدون ناشر، الجزء الأول، 2002، ص: 25.

ولتحديد طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (5-1 = 4) ثم تقسيمه على عدد الخلايا (5/4 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

جدول رقم (02-05): إجابات الأسئلة ودلالاتها

الإجابة	الرمز	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى أقل من 1.80	أقل من 36 %
غير موافق	2	من 1.80 إلى أقل من 2.60	36 % أقل من 52 %
محايد	3	من 2.60 إلى أقل من 3.40	52 % أقل من 68 %
موافق	4	من 3.40 إلى أقل من 4.20	68 % أقل من 84 %
موافق بشدة	5	4.2 فأكثر	84 % فأكثر

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص: 540

وقد اشتملت قائمة الاستبيان على جزأين هما:

- الجزء الأول خاص بالبيانات التعريفية الخاصة بالمعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة وتشمل العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العلمية.
- الجزء الثاني خاص بالأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية للموضوع وتشمل محورين وهي متغيرات الدراسة التي هي موضحة في الجدول أدناه :

جدول رقم (02-06) : أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية

أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	رقم المحور
مراجع الحسابات الخارجي	1
ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	2

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على محاور الاستبيان

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج

سنقوم في هذا الصدد بمعالجة كل المحاور المتضمنة للاستبيان وتحليلها واستخلاص النتائج منها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 29، بحيث يعتبر هذا البرنامج مصدرا لكل الجداول المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة كذلك الاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

1. العمر
2. المؤهل العلمي
3. المسمى الوظيفي
4. الخبرة العملية

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

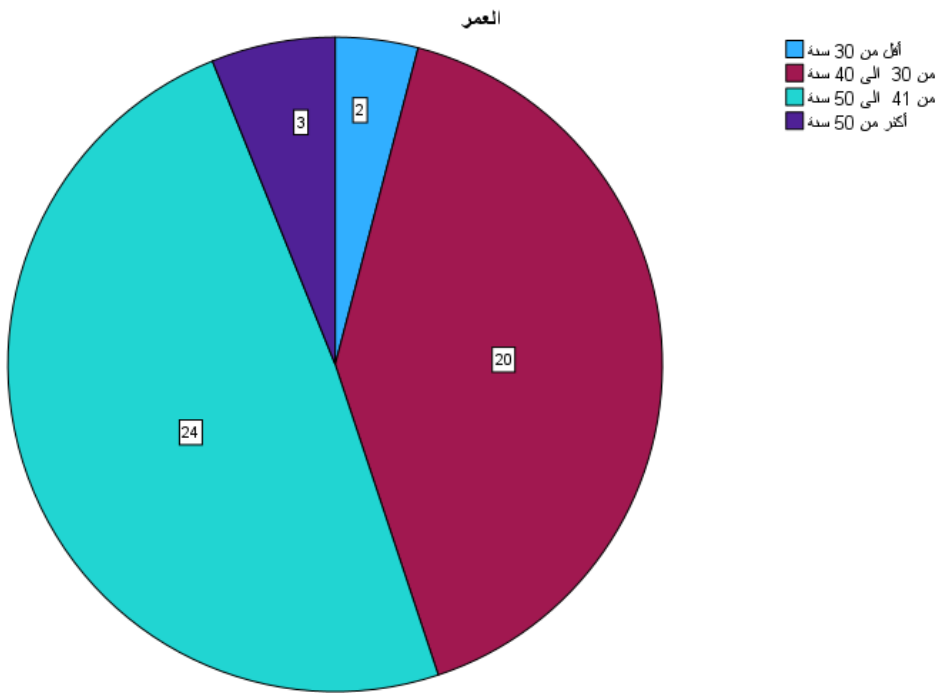
يبين جدول التالي نتائج توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم (02 - 07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

المجموع	أكثر من 50 سنة	[ 50 - 41 ]	[ 40 - 30 ]	أقل من 30	
49	3	24	20	2	العدد
%100	%6.12	%48.98	%40.82	%4.08	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

الشكل رقم (02 - 01): يمثل التوزيع لأفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS إصدار 29

من خلال الجدول والشكل تبين أن الفئة التي أعمارهم [50-41] تحتل المرتبة الأولى بنسبة %48.98 أي ما يعادل 24 فرداً، وتليها فئة التي أعمارهم [40-30] بنسبة %40.82 أي ما يعادل 20 فرداً، وفي المرتبة الثالثة الفئة التي أعمارهم أكثر من 50 سنة بنسبة %6.12، أي ما يعادل 3 أفراد، وفي المرتبة الأخيرة الفئة التي أعمارهم أقل من 30 سنة بنسبة %4.08، أي ما يعادل 2 أفراد وهذا يدل على أن أغلبية العينة من الفئة العمرية [50-41] سنة.

## 3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

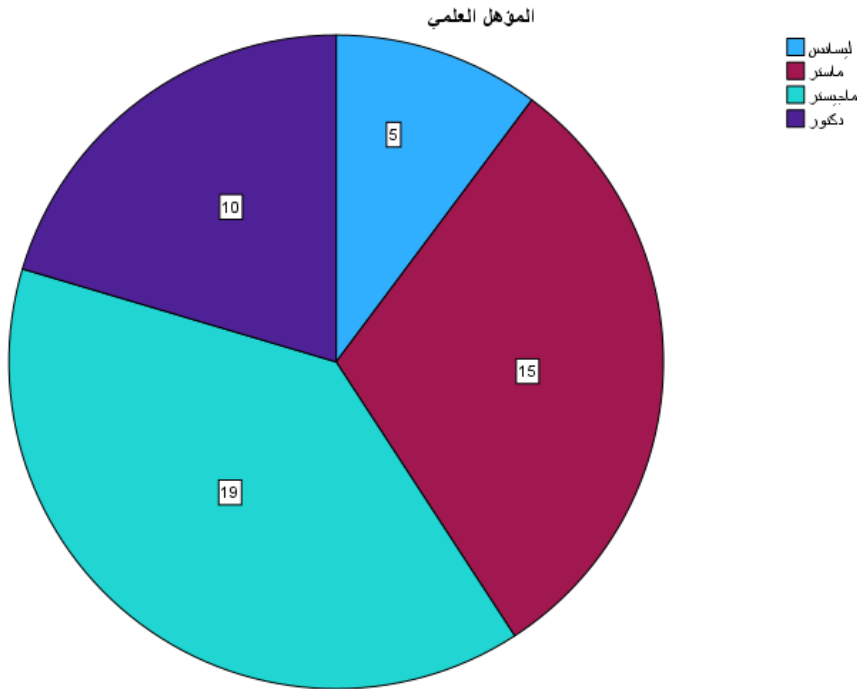
يبين جدول التالي نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية:

جدول رقم (02 - 08): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المجموع	شهادات أخرى	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس	
49	0	10	19	15	5	العدد
%100	%0	%20.41	%38.78	%30.61	%10.20	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة الاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

الشكل رقم (02 - 02): يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS إصدار 29

من خلال الجدول والشكل تبين ان أكثر أفراد العينة من حملة شهادة الماجستير بنسبة 38.78%، تاليها حملة شهادة ماستر بنسبة 30.61%، وفي المرتبة الثالثة حملة شهادة دكتوراه بنسبة 20.41%، وفي المرتبة الرابعة حملة شهادة ليسانس بنسبة 10.20%.

## ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

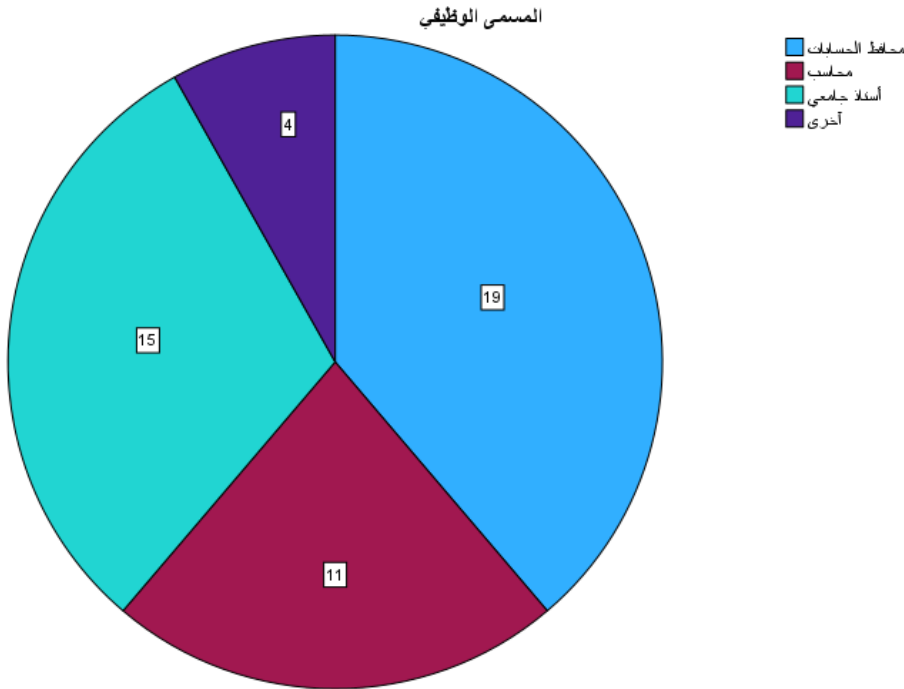
يبين جدول التالي نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المهنة أو الوظيفة:

جدول رقم (02 - 09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المجموع	أخرى	أستاذ جامعي	خبير محاسبي	محافظ حسابات	محاسب	
49	4	15	0	19	11	العدد
%100	%8.16	%30.61	% 0	%38.78	%22.45	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة الاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

الشكل رقم (02 - 03): يمثل توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS إصدار 29

من خلال الجدول والشكل تبين أن وظيفة محافظ الحسابات هي أكثر أفراد العينة بنسبة 38.78 % أي ما يعادل 19 فرد، تاليها أفراد العينة من أصحاب وظيفة أستاذ جامعي بنسبته 30.61 %، أي ما يعادل 15 فرد، وفي المرتبة الثالثة أصحاب محاسب بنسبة 22.45 % أي ما يعادل 11 أفراد وفي المرتبة الرابعة وظيفة أخرى بنسبة 8.16 % أي ما يعادل 4 أفراد.

## ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية

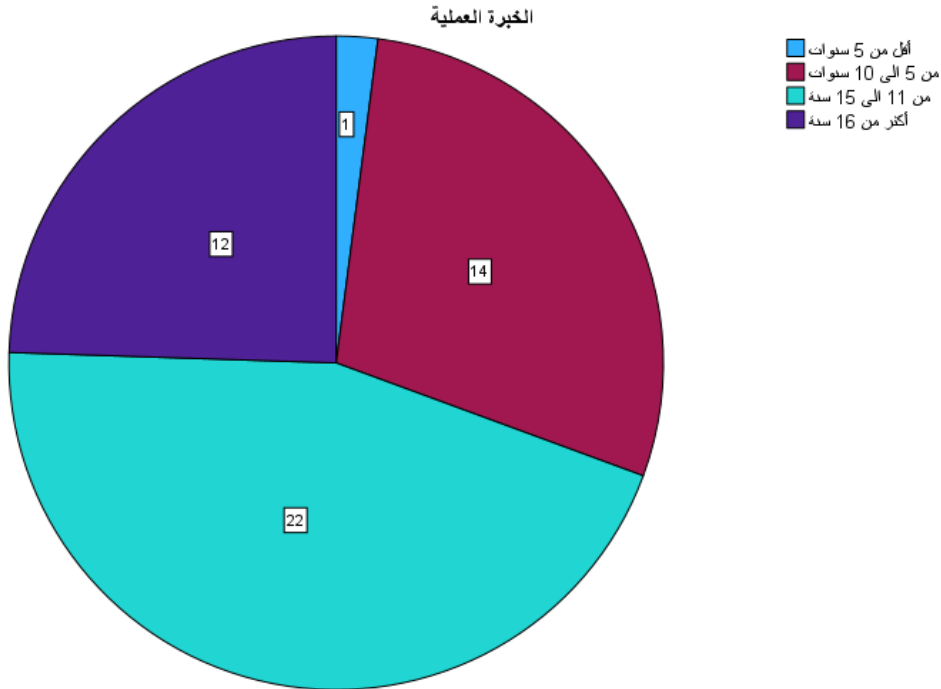
يبين جدول التالي (4-10) نتائج توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (02-10): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

المجموع	16 سنة فأكثر	من 11 الى 15	ما بين 5 إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
49	12	22	14	1	العدد
%100	%24.49	%44.89	%28.58	%2.04	النسبة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS اصدار 29

الشكل رقم (02 - 04): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS اصدار 29

إن ما نسبته %24.49 من عينة الدراسة هم من ذو خبرة مهنية 16 سنة فأكثر، بينما نسبة %44.89 هم من ذو خبرة مهنية ما بين (11 إلى 15) سنة، وأما نسبة %28.58 هم من الفئة ذو خبرة مهنية (05 إلى 10) سنة، وأما نسبة %2.04 هم الفئة ذو خبرة مهنية أقل من 5 سنة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: تحليل نتائج الاستبيان

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل نتائج المحور الأول والتي تتمحور حول مراجع الحسابات الخارجي. والجدول التالي يوضح نتائج المحور الأول:

المحور الأول: عرض نتائج (مراجع الحسابات الخارجي)

الجدول رقم (11-02): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الأول

الرتبة	المؤشر الإحصائي			المقياس					المحور الأول	
	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحايي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
7	موافق بشدة	0.899	4.33	2	0	2	21	24	التكرار	مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.
				4.08	0	4.08	42.86	48.98	النسبة %	
4	موافق بشدة	0.487	4.37	0	0	0	31	18	التكرار	لدى مراجع الخارجي القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيال بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.
				0	0	0	63.27	36.73	النسبة %	
10	موافق	1.073	4.12	4	0	1	25	19	التكرار	قيام المراجع الخارجي بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترية والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.
				8.16	0	2.04	51.02	38.78	النسبة %	
2	موافق بشدة	0.497	4.41	0	0	0	29	20	التكرار	يصرح مراجع الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقا للمبادئ المتعارف إليها.
				0	0	0	59.18	40.82	النسبة %	

8	موافق بشدة	0.508	4.31	0	0	1	32	16	التكرار	ضرورة إن يظهر المراجع الخارجي بتقريره وبالتفاصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية وذن تدخل أي طرف.
				0	0	2.04	65.31	32.65	النسبة %	
1	موافق بشدة	0.503	4.55	0	0	0	22	27	التكرار	المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر إقناعاً.
				0	0	0	44.90	55.10	النسبة %	
5	موافق بشدة	0.516	4.33	0	0	1	31	17	التكرار	إنام المراجع الخارجي بالقوانين والتشريعات يعمل على تدعيم استقلاليتته
				0	0	2.04	63.27	34.69	النسبة %	
3	موافق بشدة	0.668	4.37	0	0	5	21	23	التكرار	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية
				0	0	10.20	42.86	46.94	النسبة %	
5	موافق بشدة	0.522	4.35	0	0	1	30	18	التكرار	التحلي المراجع الخارجي بعدم إفشاء أسرار العميل يدعم الثقة في شخصه وتقريره
				0	0	2.04	61.22	36.74	النسبة %	
12	موافق	1.007	3.84	2	5	2	30	10	التكرار	تقرير المراجع الخارجي وسيلة اتصال بينه وبين مستخدم المعلومات المالية
				4.08	10.20	4.08	61.22	20.42	النسبة %	
11	موافق	1.038	4.08	2	3	3	22	19	التكرار	عدم حصول المراجع الخارجي على الأدلة والقرائن الكافية هي مانع من مواع إبداء رأيه
				4.08	6.13	6.13	44.90	38.76	النسبة %	
9	موافق بشدة	0.896	4.22	1	2	3	22	21	التكرار	تتأثر جودة التقارير المالية للمراجع الخارجي بمدى استقلاليتته
				2.04	4.08	6.13	44.90	42.85	النسبة %	

متوسط إجمالي المتوسطات	4.27	0.72	موافق بشدة
------------------------	------	------	------------

المصدر: من إعداد الطلبة الاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

نلاحظ من خلال (02-11) المحور الأول بأن أعلى رتبة كانت للفقرة الأولى (06) بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري أقل تشتتاً بـ (0.503) والتي تعبر على أن المراجع الخارجي المستقل يعتبر تقريره أكثر إقناعاً وهي تقع بالمجال الخامس والذي يعبر عن درجة توافق "موافق بشدة" عند أغلب إجابات أفراد العينة لهذه الفقرة، في حين حازت الفقرة (10) على أدنى متوسط حسابي وبلغ (3.84) وانحراف معياري أكثر تشتتاً بـ (1.007) والمتعلقة بـ: تقرير المراجع الخارجي وسيلة اتصال بينه وبين مستخدم المعلومات المالية والذي يعبر عن درجة توافق "موافق". وبصفة عامة نلاحظ من خلال الجدول السابق والذي يبين إجابات أفراد العينة حول "دور مراجع الحسابات الخارجي" يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ (4.27) وانحراف معياري أقل تشتتاً (0.72) وهو ما يعبر عن درجة توافق "موافق" من خلال إجابات أفراد العينة وعدم وجود تباين بين آراء العينة مما يوحي الأهمية المثلى لدور المراجع الخارجي كشخص مؤهل مهنياً وقانونياً للدور الذي يكفله.

### المحور الثاني: عرض نتائج (ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)

#### الفرع الأول: دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

##### الجدول رقم (02-12): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الأول

العبارة	المقياس	المؤشر الإحصائي			المقياس			التكرار	النسبة %	التكرار
		الوسط الخالي	الانحراف المعياري	الرتبة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد			
الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.	التكرار	4.27	0.531	1	0	0	2	32	15	
					0	0	4.08	65.31	30.61	
التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.	التكرار	4.12	0.600	2	0	0	6	31	12	
					0	0	12.24	63.27	24.49	
	التكرار	3.45	1.119	11	3	9	6	25	6	

				6.12	18.37	12.24	51.03	12.24	النسبة %	طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.
5	موافق	0.807	3.88	0	3	10	26	10	التكرار	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.
				0	6.12	20.41	53.06	20.41	النسبة %	
3	موافق	0.924	3.98	0	5	6	23	15	التكرار	التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.
				0	10.20	12.24	46.94	30.62	النسبة %	
6	موافق	0.992	3.88	0	7	6	22	14	التكرار	التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.
				0	14.29	12.24	44.90	28.57	النسبة %	
7	موافق	0.965	3.84	0	6	9	21	13	التكرار	التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.
				0	12.24	18.37	42.86	26.53	النسبة %	
8	موافق	0.808	3.82	0	3	12	25	9	التكرار	التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة.
				0	6.12	24.49	51.02	18.37	النسبة %	
10	موافق	1.006	3.78	0	8	7	22	12	التكرار	التلاعب بمعدلات الإهلاك وعدم إثبات طرق الإهلاك الخاص بالأصول دون مبرر.
				0	16.32	14.29	44.90	24.49	النسبة %	
9	موافق	1.207	3.80	2	8	5	17	17	التكرار	

				4.08	16.32	10.20	34.70	34.70	النسبة %	تضخيم وهمي لقيم المخزونات عن طريق عمليات شراء وهمية.
3	موافق	0.478	4.02	0	4	3	30	12	التكرار	إضافة أرباح محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب
				0	8.17	6.12	61.22	24.49	النسبة %	
موافق		0.858	3.89	المجموع الإجمالي						

المصدر: من إعداد الطلبة الاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

نلاحظ من خلال الجدول (02-12) في الفرع الأول من المحور الثاني إن أعلى متوسط كان للفقرة (01) بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري أقل تشتتا بلغ (0.531) والتي تنص: الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع، والمعبر عنها من خلال الجدول أعلاه بدرجة توافق "موافق بشدة" وهو ما يبين إثبات هذه الفقرة، في حين سجلت الفقرة (03) على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (3.45) وانحراف معياري أكثر تشتتا (1.119) والمتعلقة ب: طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة، بدرجة توافقية تقع في المجال الرابع "موافق".

وبصفة عامة نلاحظ من خلال الجدول والذي يبين إجابات أفراد العينة حول "دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي" يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ (3.89) وانحراف معياري أقل تشتتا (0.858) كما يلاحظ أن إجابات العينة كانت تقريبا متجانسة وهو ما يعبر عن درجة توافق "موافق" حيث يرى معظم أفراد العينة أن قيام المراجع الخارجي بالفحص الدائم للكشوفات و التحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع أهم اجراء في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي .

الفرع الثاني: عرض نتائج (دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل)

الجدول رقم (02-13): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الثاني

الرتبة	المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارة	
	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحايي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
1	موافق	0.803	4.02	0	0	5	38	6	التكرار	التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.
				0	0	10.20	77.56	12.24	النسبة %	
2	موافق	0.478	4.02	0	2	6	29	12	التكرار	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.
				0	4.08	12.25	59.18	24.49	النسبة %	
8	موافق	1.234	3.65	2	9	9	13	16	التكرار	تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.
				4.08	18.37	18.37	26.53	32.65	النسبة %	
7	موافق	1.125	3.67	2	6	11	17	13	التكرار	التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير العادية.
				4.08	12.24	22.46	34.69	26.53	النسبة %	
3	موافق	1.054	3.82	2	5	5	25	12	التكرار	نقل الإيرادات أو المصاريف الحالية إلى فترة زمنية محاسبية.
				4.08	10.20	10.20	51.02	24.50	النسبة %	
6	موافق	1.194	3.69	3	7	5	21	13	التكرار	التسجيل لعمليات بيع وهمية أو تسجيل مكاسب عن مبيعات أصول بالقيمة المسجلة بها.
				6.12	14.29	10.20	42.86	26.53	النسبة %	
4	موافق	1.271	3.73	1	13	2	15	18	التكرار	

				2.04	26.53	4.08	30.61	36.74	النسبة %	الاعتراف المبكر بالإيراد فيما لاتزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع.
5	موافق	1.262	3.69	3	9	3	19	15	التكرار	تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق مصاريف وهيئة إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار.
				6.12	18.37	6.12	38.78	30.61	النسبة %	
	موافق	1.05	3.79	متوسط إجمالي المتوسطات						

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-13) في الفرع الثاني من المحور الثاني بأن أعلى رتبة كانت للفقرتين (01) و (02) بمتوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري أقل تشتتا بـ (0.803) للفقرة (01) و أقل تشتتا و أقل نسبيا (0.478) للفقرة (02) كانت تتعلق التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل بالنسبة ولفقرة (01) والتحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية بالنسبة للفقرة (02) بدرجة توافقية "موافق" لكيلا الفقرتين كما يؤكد الفقرة (02) عن الفقرة (01) بسبب تسجيل انحراف معياري أقل بالنسبة للفقرة (02) ، في حين نلاحظ أن أقل رتبة كانت الفقرة (03) بمتوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري أكثر تشتتا بـ (1.234) وكانت تتعلق بـ: تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية بدرجة توافقية "موافق" و هو ما يثبت محتوى هذه الفقرة لأهميتها ضمن إجراءات المراجع الخارجي. وعموما نلاحظ من خلال الجدول السابق والذي يبين إجابات أفراد العينة حول "دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل" يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ (3.79) وانحراف معياري أكثر تشتتا (1.05) كما يلاحظ أن إجابات العينة كانت متقاربة نسبيا وهو ما يعبر عن درجة توافق "موافق" عند معظم إجابات أفراد العينة و هو ما يثبتته من خلال الفقرة الألى التي تنص على التحقق من عدم إضافة خسائر قبل الضريبة على صافي الدخل الذي يؤكد أن الركيزة الأساسية لدور المراجع الخارجي كشخص ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل .

الفرع الثالث: عرض نتائج (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية)

الجدول رقم (14-02): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الثالث

الرتبة	المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارة
	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحايي	موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
3	موافق	0.968	4.02	0	6	4	22	17	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار قائمة الخزينة للمؤسسة في صورة جيدة.
				0	12.24	8.16	44.90	34.70	النسبة %
2	موافق	0.707	4.14	0	2	3	30	14	تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة صافي الربح في السنة الحالية .
				0	4.08	6.12	61.22	28.58	النسبة %
5	موافق	1.079	3.96	2	3	8	18	18	زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي نقصان صافي الربح في السنة الحالية .
				4.08	6.12	16.33	28.57	28.57	النسبة %
4	موافق	0.829	4.02	0	4	4	28	13	التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على جدول حسابات النتيجة.
				0	8.16	8.16	57.15	26.53	النسبة %
1	موافق بشدة	0.654	4.22	0	1	3	29	16	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية.
				0	2.04	6.12	59.18	32.65	النسبة %
6	موافق	0.800	3.84	0	3	11	26	9	التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والإرباح على أنها نفقات تشغيلية.
				0	6.12	22.45	53.06	18.37	النسبة %

7	موافق	0.875	3.67	0	5	14	22	8	التكرار	تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.
				0	10.20	28.58	44.90	16.32	النسبة %	
	موافق	0.84	3.98	متوسط إجمالي المتوسطات						

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-14) في الفرع الثالث بأن أعلى رتبة كانت للفقرة (05) بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري أقل تشتتاً بـ (0.654) وكانت تتعلق بأن التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية و التي تقع بالمجال الخامس "موافق بشدة" عبر إجابات أفراد العينة بإثبات إجراءات التحقق منها لتأثيرها على تدفقات المالية لدورة التشغيلية و وظيفتها المالية للتمويل، في حين تحصلت على أقل رتبة الفقرة (07) بمتوسط حسابي (3.67) وانحراف معياري أقل تشتتاً (0.875) وكانت تتعلق بتصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس بدرجة توافقية "موافق" و هو ما يؤكد من خلال إجابات أفراد العينة للفقرة عن دور المراجع الخارجي في التحقق من تصنيف المنفقات و مدى عرض حساباتها في الدفاتر المحاسبية للمنشأة .

و بصفة عامة نلاحظ من خلال إجابات أفراد العينة حول "دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية" يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ (3.98) وانحراف معياري أقل تشتتاً (0.84) كما يلاحظ أن إجابات أفراد العينة كانت نوعاً ما متجانسة إلى حد قريب بدرجة توافقية "موافق" عند معظم إجابات أفراد العينة مما يؤكد الدور النسبي للمراجع الخارجي كشخص ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية لما تشغله من وظيفه في دعم عرض قوائم مالية حقيقية و غير مظلمة و هو ما يؤكد من خلال نص الفقرة رقم (05) كأهم إجراء .

الفرع الرابع: عرض نتائج (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الحقوق الملكية)

الجدول رقم (02-15): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحور الثاني - الفرع الرابع

الرتبة	المؤشر الإحصائي			المقياس					العبارة
	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحاي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
2	موافق بشدة	0.662	4.24	0	2	0	31	16	التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
				0	4.08	0	63.27	32.65	النسبة %
3	موافق	0.812	4.08	0	3	5	26	15	التحقق من رصد التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية.
				0	6.12	10.20	53.06	30.62	النسبة %
1	موافق بشدة	0.758	4.27	0	1	6	21	21	عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة
				0	2.04	12.24	42.86	42.86	النسبة %
	موافق	0.74	4.197	متوسط إجمالي المتوسطات					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02-15) في الفرع الرابع بأن أعلى رتبة كانت للفقرة (03) بمتوسط حسابي (4.27) وانحراف معياري أقل تشتتا بـ (0.758) وكانت تتعلق بأن عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة بدرجة توافقية من خلال إجابات أفراد العينة "موافق بشدة" في حين تحصلت على أقل رتبة الفقرة (02) بمتوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري أقل تشتتا (0.812) وكانت تتعلق التحقق من رصد التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية بدرجة توافق "موافق" و هو ما يؤكد الدور المهم من خلال نص الفقرة (03) : عدم توزيع الأرباح من الأرباح المخصصة أهم اجراء في التحقق من التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية لعرض صورة واضحة عن المنشأة محل المراجعة .

ثانيا: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب يتم اختيار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95% أي بمستوى دلالة 5% ويتم أولاً مدى اتباع البيانات في كل فرضية لتوزيع الطبيعي من اجل تحديد اختبار مناسب لكل منهما علما ان فرضية العدل تتضمن عدم اتباع بيانات التوزيع الطبيعي وذلك عندما يكون مستوى دلالة محسوبة اقل من 0.05 في حين ان بديل فرضية بديلة تتضمن اتباع بيانات توزيع الطبيعي.

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية sig أكبر من 0.05، تقبل الفرضية الصفرية H0 وترفض الفرضية البديلة H1.

- إذا كان مستوى دلالة الإحصائية sig أصغر أو تساوي 0.05، وترفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1.

الجدول رقم (02-16): نتائج الاستبيان المتعلقة بالمستوى الدلالة الاحصائية

نتيجة الاختبار الفرضيات			sig	اختبار الفرضيات
H1	H0			
محققة	تقبل	ترفض	0.001	توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
محققة	تقبل	ترفض	0.001	توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
محققة	تقبل	ترفض	0.001	توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
محققة	تقبل	ترفض	0.001	توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الحقوق الملكية.

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - الإصدار 29.

## الخلاصة

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية مراجع الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها مراجع الحسابات والمتمثلة في فحص القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة وإبداء رأيه المهني فيها حول مطابقتها لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وتعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة.

والملاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في استبيان ، وزع على عينة من المجتمع تشمل مسيرين إطارات محاسبين أو أكاديميين ومحاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين من ذوي التخصص في مجال المراجعة والمحاسبة على اختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وذلك من أجل معرفة آراءهم حول مدى مساهمة المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها بعض المؤسسات لتظهر بصورة غير تلك التي هي عليها وهذا لتحقيق أهداف تخدمها. ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم الوصول إلى:

- اتفاق شبه كلي على أن المراجع الخارجي لها دور في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليلها وبالتالي زيادة موثوقية القوائم المالية لدى المستفيدين ومساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة؛
- تؤثر العوامل المرتبطة بمراجع الحسابات على أدائه في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية على تلك البيانات؛
- يواجه مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بأدائه مسؤوليته المهنية.

الختامة

يلعب المراجع الخارجي دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة.

ومما لا شك فيه أن كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها.

### النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج

- أن المراجع الخارجي يركز على الدليل والبرهان الذي أساسه التوثيق لتعزيز البيانات المالية.
- من دوافع استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك.
- توجد صعوبات في ضبط وتحديد ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- إن فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإشباع أساليب المحاسبة الإبداعية الناتجة عن عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بالشكل القانوني.
- توجد وسائل عدة لكشف أساليب التلاعب أو كشف منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية في مواجهة التلاعب في القوائم المالية.
- إن 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.

#### ثانياً: التوصيات

- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم العمال.
- العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- إصدار قوانين حازمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض عقوبة شديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية.
- على مكاتب المراجع زيادة الاهتمام بمراجعة التقارير المالية والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتشديد العقوبات.

### آفاق الدراسة

- دور معايير المراجعة الدولية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل التطورات الإقتصادية الحديثة.
- دور لجان المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية:

#### أولا: الكتب

- 1/ أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، زرالدة، الجزائر، 2019.
- 2/ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
- 3/ عبد الفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007.
- 4/ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة 02، 2005.
- 5/ محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 6/ هادي تميم، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة 02، 2004.
- 7/ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.

#### ثانيا: رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه

- 1/ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2020/2019.
- 2/ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009.
- 3/ ديمة مازن ظافر الشوا، مدى إلتزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 4/ زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020/2019.

- 5/ ساعد بخوش حسينية، دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2023/2022
- 6/ سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاءة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها-دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين بالجزائر ومصر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، الجزائر، 2021/2020.
- 7/ شبرو نذير، متطلبات المراجعة الخارجية في الكشف والتقليل من التلاعب في القوائم المالية من خلال اساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه اطور الثالث، شعبة العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2023-2022.
- 8/ عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد علوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة،
- 9/ محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الأردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.
- 10/ كامل ممدوح كامل الكريفي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية للمساهمة العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، كانون الثاني.
- 11/ مومن فاطمة الزهراء، أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث فرع علوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020.

### ثالثا: مجالات

- 1/ بن خليفة بالقاسم، نصرات عبد الوهاب، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة Revue Algerine déconomie et gestion, المجلد 115, العدد2, 2021
- 2/ سردوك فاتح، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد06, العدد02, نوفمبر 2021
- 3/ شبحي حسين، عتيق لعلی، واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال الجزائرية. دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية. مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، جانفي 2024
- 4/ فلوله عبید الله سويد القثامي، محمد عبد الله آل عباس، أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، السعودية، المجلد46, العدد01, يناير 2024

- 5/ فراحات عايدة، خلف الله بن يوسف، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 6، الرقم 2،
- 6/ فاتن حاتم الفاضل، محمد عباس الشمري، اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية-دراسة استطلاعية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 2020/47، العراق، 2019،
- 7/ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 8، ديسمبر 2010
- 8/ كامل ممدوح كامل الكريفي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية للمساهمة العامة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، كانون الثاني، 2022
- 9/ مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) - دراسة ميدانية-، مجلة المؤسسة، المجلد 8، العدد 01، الجزائر: جامعة الجزائر، 2019
- 10/ نعماني رفيق، زين يونس، المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 03، ديسمبر 2021 جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
- 11/ نورة محمدي، مفيدة بن عثمان، محددات جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، المجلد 10، العدد 02، 2021
- 12/ ولد باحو سمير، هيدي آسيا، التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2020.

### رابعاً: الجرائد

- 1/ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010.

# الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

ماستر محاسبة والتدقيق

استبيان

سيدي/سيديتي:

في إطار التحضير لمذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة والتدقيق للسنة الجامعية 2024/2023 الموسومة بعنوان: " دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية "، تم إعداد هذا الاستبيان الذي يُستخدم لجمع وتحليل البيانات حول موضوع الدراسة.

ملاحظة:

- يرجى الإجابة على كل الفقرات المدرجة بالاستمارة وذلك بوضع علامة (X) أمام الخانة المناسبة في كل فقرة.

تقبلوا سيدي/سيديتي، فائق الاحترام والتقدير.

## أولا : البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع المناسب لإجابتك.

(1) العمر:  أقل من 30 سنة  من 31 إلى 40 سنة

من 41 إلى 50 سنة  أكثر من 50 سنة

(2) المؤهل العلمي:  ليسانس  ماستر

ماجستير  دكتوراه  أخرى

(3) المسمى الوظيفي:  خبير محاسبي  محافظ الحسابات  محاسب

أستاذ جامعي  أخرى...

(4) الخبرة العملية:  أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة  أكثر من 16 سنوات

## ثانيا: فقرات الاستبينة

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>المحور الأول: مراجع الحسابات الخارجي</b>						
1	مسؤولية المراجع الخارجي إتجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.					
2	لدى مراجع الخارجي القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيال بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.					
3	قيام المراجع الخارجي بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.					
4	يصرح مراجع الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقا للمبادئ المتعارف إليها.					
5	ضرورة إن يظهر المراجع الخارجي بتقريره وبالتفاصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودن تدخل أي طرف.					
6	المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر إقناعا.					
7	إلمام المراجع الخارجي بالقوانين والتشريعات يعمل على تدعيم استقلاليته					
8	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة يؤثر سلبا على جودة التقارير المالية					
9	تحلي المراجع الخارجي بعدم إنشاء أسرار العميل يدعم الثقة في شخصه وتقريره					
10	تقرير المراجع الخارجي وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمي المعلومات المالية					
11	عدم حصول المراجع الخارجي على الأدلة والقرائن الكافية هي مانع من موانع إبداء رأيه					
12	تتأثر جودة التقارير المالية للمراجع الخارجي بمدى استقلاليته					
<b>المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية</b>						
<b>أولا: دور مراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي</b>						
1	الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.					
2	التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.					
3	طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.					
4	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.					
5	التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاصول المتداولة.					
6	التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.					
7	التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.					
8	التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة.					
9	التلاعب بمعدلات الإهلاك وعدم إثبات طرق الإهلاك الخاص بالأصول دون مبرر.					
10	تضخيم وهمي لقيم المخزونات عن طريق عمليات شراء وهمية.					
11	إضافة أرباح محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب					
<b>ثانيا: دور مراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل</b>						
1	التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.					
2	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بمدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.					
3	تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.					
4	التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير العادية.					

5	نقل الإيرادات أو المصاريف الحالية إلى فترة زمنية محاسبية.				
6	التسجيل لعمليات بيع وهمية أو تسجيل مكاسب عن مبيعات أصول بالقيمة المسجلة بها.				
7	الاعتراف المبكر بالإيراد فيما لا تزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع.				
8	تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق مصاريف وهمية إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار.				
رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
<b>ثالثا: دور مراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية</b>					
1	التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار قائمة الخزينة للمؤسسة في صورة جيدة.				
2	تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة صافي الربح في السنة الحالية.				
3	زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي نقصان صافي الربح في السنة الحالية.				
4	التحقق من عدم إضافة الحسائر قبل الضريبة على جدول حسابات النتيجة.				
5	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية.				
6	التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح على أنها نفقات تشغيلية.				
7	تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.				
<b>رابعا: دور مراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية</b>					
1	التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.				
2	التحقق من رصد التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية.				
3	عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة				

انتهت الاستبانة

شاكرا لكم حسن تعاونكم

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,930	45

عرض كل العينة الموزعة

### Case Processing Summary

Cases	Valid	N	%
	Valid	49	98,0
	Excluded <sup>a</sup>	1	2,0
	Total	50	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

عرض العينة للبيانات الشخصية:

		العمر		Valid Percent	Cumulative Percent
		Frequency	Percent		
Valid	أقل من 30 سنة	2	4,0	4,1	4,1
	من 30 الى 40 سنة	20	40,0	40,8	44,9
	من 41 الى 50 سنة	24	48,0	49,0	93,9
	أكثر من 50 سنة	3	6,0	6,1	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

		المؤهل العلمي		Valid Percent	Cumulative Percent
		Frequency	Percent		
Valid	ليسانس	5	10,0	10,2	10,2
	ماستر	15	30,0	30,6	40,8
	ماجستير	19	38,0	38,8	79,6
	دكتور	10	20,0	20,4	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

المسمى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
		y			
Valid	محافظ الحسابات	19	38,0	38,8	38,8
	محاسب	11	22,0	22,4	61,2
	أستاذ جامعي	15	30,0	30,6	91,8
	أخرى	4	8,0	8,2	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

الخبرة العملية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
		y			
Valid	أقل من 5 سنوات	1	2,0	2,0	2,0
	من 5 إلى 10 سنوات	14	28,0	28,6	30,6
	من 11 إلى 15 سنة	22	44,0	44,9	75,5
	أكثر من 16 سنة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الفرع الأول: عرض العينة (دور مراجع الحسابات الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي)

مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
		y			
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	محايد	2	4,0	4,1	8,2
	موافق	21	42,0	42,9	51,0
	موافق بشدة	24	48,0	49,0	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

لدى مراجع الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيال بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	31	62,0	63,3	63,3
	موافق بشدة	18	36,0	36,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
	Missing System	1	2,0		
Total		50	100,0		

قيام المراجع بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	8,0	8,2	8,2
	محايد	1	2,0	2,0	10,2
	موافق	25	50,0	51,0	61,2
	موافق بشدة	19	38,0	38,8	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

يصرح مراجع الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقا للمبادئ المتعارف إليها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	29	58,0	59,2	59,2
	موافق بشدة	20	40,0	40,8	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

ضرورة إن يظهر المراجع الخارجي بتقريره وبالتفاصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودن تدخل أي طرف

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2,0	2,0	2,0
	موافق	32	64,0	65,3	67,3
	موافق بشدة	16	32,0	32,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر إقناعاً

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	22	44,0	44,9	44,9
	موافق بشدة	27	54,0	55,1	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
	Missing	System	1	2,0	
Total		50	100,0		

إمام المراجع الخارجي بالقوانين و التشريعات يعمل على تدعيم استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2,0	2,0	2,0
	موافق	31	62,0	63,3	65,3
	موافق بشدة	17	34,0	34,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على جودة التقارير المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	10,0	10,2	10,2
	موافق	21	42,0	42,9	53,1
	موافق بشدة	23	46,0	46,9	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحلي المراجع الخارجي بعدم إفتشاء أسرار العميل يدعم الثقة في شخصه و تقريره

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	1	2,0	2,0	2,0
	موافق	30	60,0	61,2	63,3
	موافق بشدة	18	36,0	36,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

تقرير المراجع الخارجي وسيلة إتصال بينه و بين مستخدمي المعلومات المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	5	10,0	10,2	14,3
	محايد	2	4,0	4,1	18,4
	موافق	30	60,0	61,2	79,6
	موافق بشدة	10	20,0	20,4	100,0
Total		49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

عدم حصول المراجع الخارجي على الأدلة و القرانن الكافية هي مانع من موانع إبداء رأيه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	3	6,0	6,1	10,2
	محايد	3	6,0	6,1	16,3
	موافق	22	44,0	44,9	61,2
	موافق بشدة	19	38,0	38,8	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

تتأثر جودة التقارير المالية للمراجع الخارجي بمدى استقلاليته

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	2	4,0	4,1	6,1
	محايد	3	6,0	6,1	12,2
	موافق	22	44,0	44,9	57,1
	موافق بشدة	21	42,0	42,9	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

الفرع الأول: عرض العينة (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي)

الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	4,0	4,1	4,1
	موافق	32	64,0	65,3	69,4
	موافق بشدة	15	30,0	30,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	12,0	12,2	12,2
	موافق	31	62,0	63,3	75,5
	موافق بشدة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة، والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	6,0	6,1	6,1
	غير موافق	9	18,0	18,4	24,5
	محايد	6	12,0	12,2	36,7
	موافق	25	50,0	51,0	87,8
	موافق بشدة	6	12,0	12,2	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6,0	6,1	6,1
	محايد	10	20,0	20,4	26,5
	موافق	26	52,0	53,1	79,6
	موافق بشدة	10	20,0	20,4	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	10,0	10,2	10,2
	محايد	6	12,0	12,2	22,4
	موافق	23	46,0	46,9	69,4
	موافق بشدة	15	30,0	30,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	14,0	14,3	14,3
	محايد	6	12,0	12,2	26,5
	موافق	22	44,0	44,9	71,4
	موافق بشدة	14	28,0	28,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	12,0	12,2	12,2
	محايد	9	18,0	18,4	30,6
	موافق	21	42,0	42,9	73,5
	موافق بشدة	13	26,0	26,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6,0	6,1	6,1
	محايد	12	24,0	24,5	30,6
	موافق	25	50,0	51,0	81,6
	موافق بشدة	9	18,0	18,4	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم إثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	16,0	16,3	16,3
	محايد	7	14,0	14,3	30,6
	موافق	22	44,0	44,9	75,5
	موافق بشدة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

تضخيم وهمي لقيم المحزونات عن طريق عمليات شراء وهمية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	8	16,0	16,3	20,4
	محايد	5	10,0	10,2	30,6
	موافق	17	34,0	34,7	65,3
	موافق بشدة	17	34,0	34,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

إضافة أرباح محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الإرباح المحتجزة كما يجب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8,0	8,2	8,2
	محايد	3	6,0	6,1	14,3
	موافق	30	60,0	61,2	75,5
	موافق بشدة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

الفرع الثاني: عرض العينة (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل)

التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	10,0	10,2	10,2
	موافق	38	76,0	77,6	87,8
	موافق بشدة	6	12,0	12,2	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4,0	4,1	4,1
	محايد	6	12,0	12,2	16,3
	موافق	29	58,0	59,2	75,5
	موافق بشدة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	9	18,0	18,4	22,4
	محايد	9	18,0	18,4	40,8
	موافق	13	26,0	26,5	67,3
	موافق بشدة	16	32,0	32,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير العادية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	6	12,0	12,2	16,3
	محايد	11	22,0	22,4	38,8
	موافق	17	34,0	34,7	73,5
	موافق بشدة	13	26,0	26,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

نقل الإيرادات أو المصاريف الحالية إلى فترة زمنية محاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	5	10,0	10,2	14,3
	محايد	5	10,0	10,2	24,5
	موافق	25	50,0	51,0	75,5
	موافق بشدة	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التسجيل لعمليات بيع وهمية أو تسجيل مكاسب عن مبيعات أصول بالقيمة المسجلة بها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	6,0	6,1	6,1
	غير موافق	7	14,0	14,3	20,4
	محايد	5	10,0	10,2	30,6
	موافق	21	42,0	42,9	73,5
	موافق بشدة	13	26,0	26,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

الاعتراف المبكر بالإيراد فيما لاتزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,0	2,0	2,0
	غير موافق	13	26,0	26,5	28,6
	محايد	2	4,0	4,1	32,7
	موافق	15	30,0	30,6	63,3
	موافق بشدة	18	36,0	36,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق مصاريف وهمية إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	6,0	6,1	6,1
	غير موافق	9	18,0	18,4	24,5
	محايد	3	6,0	6,1	30,6
	موافق	19	38,0	38,8	69,4
	موافق بشدة	15	30,0	30,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

الفرع الثالث: عرض العينة (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية)

التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار قائمة الخزينة للمؤسسة في صورة جيدة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	12,0	12,2	12,2
	محايد	4	8,0	8,2	20,4
	موافق	22	44,0	44,9	65,3
	موافق بشدة	17	34,0	34,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة صافي الربح في السنة الحالية .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4,0	4,1	4,1
	محايد	3	6,0	6,1	10,2
	موافق	30	60,0	61,2	71,4
	موافق بشدة	14	28,0	28,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي نقصان صافي الربح في السنة الحالية .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	4,0	4,1	4,1
	غير موافق	3	6,0	6,1	10,2
	محايد	8	16,0	16,3	26,5
	موافق	18	36,0	36,7	63,3
	موافق بشدة	18	36,0	36,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على جدول حسابات النتيجة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8,0	8,2	8,2
	محايد	4	8,0	8,2	16,3
	موافق	28	56,0	57,1	73,5
	موافق بشدة	13	26,0	26,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	3	6,0	6,1	8,2
	موافق	29	58,0	59,2	67,3
	موافق بشدة	16	32,0	32,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والإرباح على أنها نفقات تشغيلية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6,0	6,1	6,1
	محايد	11	22,0	22,4	28,6
	موافق	26	52,0	53,1	81,6
	موافق بشدة	9	18,0	18,4	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing System		1	2,0		
Total		50	100,0		

تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	10,0	10,2	10,2
	محايد	14	28,0	28,6	38,8
	موافق	22	44,0	44,9	83,7
	موافق بشدة	8	16,0	16,3	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

الفرع الرابع: عرض العينة (دور مراجع الخارجي في كشف ممارسات الحاسبة الإبداعية في قائمة الحقوق الملكية)

التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الإرباح المحتجزة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4,0	4,1	4,1
	موافق	31	62,0	63,3	67,3
	موافق بشدة	16	32,0	32,7	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

التحقق من رصد التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6,0	6,1	6,1
	محايد	5	10,0	10,2	16,3
	موافق	26	52,0	53,1	69,4
	موافق بشدة	15	30,0	30,6	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,0	2,0	2,0
	محايد	6	12,0	12,2	14,3
	موافق	21	42,0	42,9	57,1
	موافق بشدّة	21	42,0	42,9	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Missing	System	1	2,0		
Total		50	100,0		

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
العمر	49	1	4	2,57	,677
المؤهل العلمي	49	1	4	2,69	,918
المسمى الوظيفي	49	2	5	3,08	1,017
الخبرة العملية	49	1	4	2,92	,786
مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.	49	1	5	4,33	,899
لدى مراجع الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيال بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.	49	4	5	4,37	,487
قيام المراجع بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلية يسهم بتخفيض الاختلاس.	49	1	5	4,12	1,073
بصرح مراجع الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقا للمبادئ المتعارف إليها.	49	4	5	4,41	,497
ضرورة إن يظهر المراجع الخارجي بتقريره وبالتفاصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية وذن تدخل أي طرف.	49	3	5	4,31	,508
المراجع المستقل يعتبر تقريره أكثر إقناعا.	49	4	5	4,55	,503
إمام المراجع الخارجي بالقوانين و التشريعات يعمل على تدعيم استقلاليته	49	3	5	4,33	,516
وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و إدارة المؤسسة يؤثر سلبا على جودة التقارير المالية	49	3	5	4,37	,668
التحلي المراجع الخارجي بعدم إفشاء أسرار العميل يدعم الثقة في شخصه و تقريره	49	3	5	4,35	,522
تقرير المراجع الخارجي وسيلة إتصال بينه و بين مستخدمي المعلومات المالية	49	1	5	3,84	1,007
عدم حصول المراجع الخارجي على الأدلة و القرائن الكافية هي مانع من مواع إبداء رأيه	49	1	5	4,08	1,038
تتأثر جودة التقارير المالية للمراجع الخارجي بمدى استقلاليته	49	1	5	4,22	,896
الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.	49	3	5	4,27	,531
التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة	49	3	5	4,12	,600
طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة،والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.	49	1	5	3,45	1,119

التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.	49	2	5	3,88	,807
التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.	49	2	5	3,98	,924
التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.	49	2	5	3,88	,992
التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.	49	2	5	3,84	,965
التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة.	49	2	5	3,82	,808
التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم إثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	49	2	5	3,78	1,006
تضخيم وهمي لقيم المحزونات عن طريق عمليات شراء وهمية.	49	1	5	3,80	1,207
إضافة أرباح محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الإرباح المحتجزة كما يجب.	49	2	5	4,02	,803
التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.	49	3	5	4,02	,478
التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.	49	2	5	4,04	,735
تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.	49	1	5	3,65	1,234
التلاعب في تصنيف البنود العادية وغير العادية.	49	1	5	3,67	1,125
نقل الإيرادات أو المصاريف الحالية إلى فترة زمنية محاسبية.	49	1	5	3,82	1,054
التسجيل لعمليات بيع وهمية أو تسجيل مكاسب عن مبيعات أصول بالقيمة المسجلة بها.	49	1	5	3,69	1,194
الاعتراف المبكر بالإيراد فيما لاتزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع.	49	1	5	3,73	1,271
تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق مصاريف وهمية إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا.	49	1	5	3,69	1,262
التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار قائمة الخزينة للمؤسسة في صورة جيدة.	49	2	5	4,02	,968

تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة صافي الربح في السنة الحالية .	49	2	5	4,14	,707
زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي نقصان صافي الربح في السنة الحالية .	49	1	5	3,96	1,079
التحق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة . على جدول حسابات النتيجة	49	2	5	4,02	,829
التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية	49	2	5	4,22	,654
التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والإرباح على أنها نفقات تشغيلية	49	2	5	3,84	,800
تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس	49	2	5	3,67	,875
التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الإرباح المحتجزة	49	2	5	4,24	,662
التحقق من رصد التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية	49	2	5	4,08	,812
عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة	49	2	5	4,27	,758
Valid N (listwise)	49				

# One-Sample Test

Test Value = 49

	t	df	Significance		Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			One-Sided p	Two-Sided p		Lower	Upper
الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.	-589,355	48	<.001	<.001	-44,735	-44,89	-44,58
التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.	-523,794	48	<.001	<.001	-44,878	-45,05	-44,71
طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة، والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.	-284,904	48	<.001	<.001	-45,551	-45,87	-45,23
التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.	-391,363	48	<.001	<.001	-45,122	-45,35	-44,89
التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.	-341,071	48	<.001	<.001	-45,020	-45,29	-44,76
التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.	-318,303	48	<.001	<.001	-45,122	-45,41	-44,84
التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.	-327,627	48	<.001	<.001	-45,163	-45,44	-44,89
التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة.	-391,384	48	<.001	<.001	-45,184	-45,42	-44,95
التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم إثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	-314,836	48	<.001	<.001	-45,224	-45,51	-44,94
تضخيم وهمي لقيم المحزونات عن طريق عمليات شراء وهمية.	-262,104	48	<.001	<.001	-45,204	-45,55	-44,86
إضافة أرباح محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب.	-391,919	48	<.001	<.001	-44,980	-45,21	-44,75
التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.	-658,326	48	<.001	<.001	-44,980	-45,12	-44,84
التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة	-428,285	48	<.001	<.001	-44,959	-45,17	-44,75

الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.							
تسجيل المصروفات المستقبلية في الدورة الحالية.	-257,218	48	<.001	<.001	-45,347	-45,70	-44,99
التلاعب في تصنيف البنود العادية والغير العادية.	-281,973	48	<.001	<.001	-45,327	-45,65	-45,00
نقل الإيرادات أو المصاريف . الحالية إلى فترة زمنية محاسبية	-300,017	48	<.001	<.001	-45,184	-45,49	-44,88
التسجيل لعمليات بيع وهمية أو تسجيل مكاسب عن مبيعات أصول بالقيمة المسجلة بها	-265,657	48	<.001	<.001	-45,306	-45,65	-44,96
الاعتراف المبكر بالإيراد فيما لاتزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع	-249,282	48	<.001	<.001	-45,265	-45,63	-44,90
تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق مصاريف وهمية إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا	-251,366	48	<.001	<.001	-45,306	-45,67	-44,94
التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار قائمة الخزينة للمؤسسة في صورة جيدة.	-325,257	48	<.001	<.001	-44,980	-45,26	-44,70
تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة صافي الربح في السنة الحالية .	-444,063	48	<.001	<.001	-44,857	-45,06	-44,65
زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي نقصان صافي الربح في السنة الحالية .	-292,111	48	<.001	<.001	-45,041	-45,35	-44,73
التحق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على جدول حسابات النتيجة.	-379,849	48	<.001	<.001	-44,980	-45,22	-44,74
التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول علة قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات التشغيلية.	-479,246	48	<.001	<.001	-44,776	-44,96	-44,59
التحق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والإرباح على أنها نفقات تشغيلية.	-395,347	48	<.001	<.001	-45,163	-45,39	-44,93

تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.	-362,486	48	<.001	<.001	-45,327	-45,58	-45,08
التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الإرباح المحتجزة.	-472,955	48	<.001	<.001	-44,755	-44,95	-44,56
التحقق من رصد التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية.	-387,075	48	<.001	<.001	-44,918	-45,15	-44,69
عدم توزيع أرباح من الأرباح المخصصة	-413,327	48	<.001	<.001	-44,735	-44,95	-44,52