



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة الشهيد حمّـه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة

أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي

– دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية الوادي 2018 –

إشراف الأستاذ:

د. لعيدي مهاوات

إعداد الطلبة:

عبد الكريم مباركي

عمر ضو

محمد عمار جويذة محمد

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

مرزوقي مرزوقي..... أستاذ محاضر أ..... رئيسا

لعيدي مهاوات..... أستاذ محاضر أ..... مشرفا ومقررا

وليد مرغني..... أستاذ محاضر ب..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2018/2017



إهداء

"باسم الله بدأت، وبالعقل فكرت، وباللسان عبرت، وبالقلم خطت"

* إلى كل من بذل قطرة دم، ونبضة حب، في سبيل الله

* إلى كل من اسمهما عال وقدرهما يلوح في العلا لي وظيفتهما لا يغيب ولا يعيب ولن يغيب عن خيالي

* إلى كل من في قلبهما برحة ربي دعائي ووجهيهما يبتسم إن راني إليكما يا من كان في الدنيا شهيدان في الجنة قريبان وعن النار بعيدان

* إلى أمي و أبي حفضهما الله إلى اخواتي و إخواني و العائلة جميعا

* إلى كل من جمعني معه لحظة خير و علاقة محبة إلى كل زملائي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

* إلى كل من رافقوني طيلة حياتي الدراسية و الجامعية

* إلى كل من أحبني وتمنى لي الخير

* إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع



عبد الكريم، عمر، محمد عمار



شكر وعرفان

الحمد لله الذي أماننا على إتمام هذا البحث، نحمده على توفيقه ورعايته

وبعد...

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لكل من مد يد العون وساهم في إنجاز هذا البحث، وأخص بالذكر الأستاذ المشرف لعبيدي مهاوكة على توجيهاته واقتراحاته القيمة، ونصائحه المخلصة، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة، الذين سألنا شرف مناقشتهم لهذه الدراسة، فلم مني كل الشكر والعرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم وانتقاداتهم التي ستنير مسارنا العلمي، وكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين كان لهم فضل في إنجاز هذا البحث ولو باليسير.

كما نتقدم بالشكر والتقدير لكل من له فضل في إتمام البحث، جزاهم الله عنا

كل خير.



عبد الكريم، عمر، محمد عمار

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى وجود جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية، حيث يستغل ذلك بشكل غير أخلاقي بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية والتغطية على فشلها لتأخير إفلاسها، وهنالك مهام يتعرض لها مراقب الحسابات الخارجي كونه مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وتحديد مقدار فاعلية ذلك النظام في منع الأخطاء الجوهرية.

إن التدقيق الخارجي يركز على الدليل والبرهان الذي أساسه التوثيق لتعزيز البيانات المالية، ومن ثم فإن البنية الأساسية لعملية التدقيق يجب أن تقوم على وظيفة الإثبات، ولما تكون البيانات المالية هي الأساس في تصوير الحقائق لذا فإن الإثبات ينصب على تلك الحقائق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبيان على مجموعة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وإطارات محاسبية بولاية الوادي 2018.

في الأخير خلصت دراستنا إلى أن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر نقطة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى. الكلمات المفتاحية: (محاسبة إبداعية، مراجع خارجي، مراجعة).

Summary:

This study aims at a negative aspect of creative accounting which is to exploit the flexibility available in the accounting rules and conventions, This is exploited immoral in order to improve the image of economic unity and cover its failure to delay its bankruptcy, The external auditor is responsible for inspecting the internal control system In the facility and determining the effectiveness of that system in preventing material errors.

External audit focuses on evidence-based proof and evidence to enhance financial statements. The audit infrastructure must therefore be based on evidence function, and as the financial statements are the basis for the presentation of facts, the evidence is based on those facts.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was distributed to a group of certified accountants and accountants and accounting frameworks in Eloued city 2018.

In conclusion, our study concluded that the process of combating creative accounting practices is difficult and complex. Therefore, those interested in this field should constantly seek to uncover these practices and then try to limit them. The auditors 'and auditors' vigilance in discovering creative accounting practices is the most important and powerful method.

Keywords: (Creative Accounting, External Auditor, Review)

الفهارس

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	شكر وعرفان
I	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
IV	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
05	تمهيد الفصل
06	المبحث الأول: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية والمراجع الخارجي
06	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
06	الفرع الأول: نشأ المحاسبة الإبداعية ومفهومها
09	الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
11	الفرع الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
11	الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق استخدامها في القوائم المالية
14	المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي
14	الفرع الأول: مفهوم المراجع الخارجي

15	الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي
17	الفرع الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة وذكر خصوصية الدراسة الحالية
26	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
28	تمهيد الفصل
29	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
29	المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة
30	المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة
34	المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج
34	المطلب الأول: التحليل الاحصائي للمتغيرات الديمغرافية
39	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
56	قائمة المراجع

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	طرق استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	12
(1-2)	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	29
(2-2)	مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة	32
(3-2)	مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	32
(4-2)	مقياس ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	33
(5-2)	العينة حسب الجنس	34
(6-2)	العينة حسب السن	35
(7-2)	العينة حسب حسب المؤهل العلمي	36
(8-2)	العينة حسب الوظيفة	37
(9-2)	العينة حسب الخبرة	38
(10-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى	40
(11-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية	43
(12-2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة	47

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	(1-1)
34	توزيع العينة حسب متغير الجنس	(1-2)
35	توزيع العينة حسب السن	(2-2)
36	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(3-2)
37	توزيع العينة حسب الوظيفة	(4-2)
38	توزيع العينة حسب الخبرة	(5-2)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الإستبيان
02	نتائج ال SPSS

المقدمة

توطئة:

قد أوجب ظهور العولمة والتغيرات والتطور الكبير في بيئة الاعمال وتعدد الممارسات المحاسبية قيام مراقبي الحسابات بالتكيف ومجارات الاساليب الحديثة، وزيادة الاطلاع على القواعد والأعراف المحاسبية والتدقيقية بشكل مستمر لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المحاسبة والتدقيق.

حيث تقوم بعض ادارات الوحدات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الابداعية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية، بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل، مما يؤثر على نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها، وان هذا بدوره القى بضلاله على مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي.

ويمكن القول بان المحاسبة الابداعية تمثل في الوقت الحاضر تحديا حقيقيا لمهنة الرقابة، اذ يتطلب الامر من محافظ الحسابات الامام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والالتزام بها، لذا جاء هذا البحث للتركيز على مدى أثر المحاسبة الابداعية على مهام المراجع الخارجي ولأهمية الموضوع وكونه من الامور المهمة التي يجب مراعاتها في مجال المحاسبة والتدقيق.

الاشكالية:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح تساؤل الاشكالية كالتالي:

" ما هو أثر المحاسبة الابداعية على مهام المراجع الخارجي؟ "

ولمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح

التساؤلات الفرعية التالية:

- ❖ هل للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟
- ❖ هل يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية؟
- ❖ هل يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

- ✓ لا يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- ✓ لا يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.
- ✓ لا يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.



أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- 1- التعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية ودوافع استخدامها والتلاعب بنتائجها.
- 2- تسليط الضوء على مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي في كشف وتشخيص ممارسات وإجراءات ادارات الوحدات الاقتصادية ومحاسبيها وكذا الابلاغ عليها.

أهمية البحث:

تزايد الاهتمام بمنع وكشف الجوانب السلبية للمحاسبة الابداعية من قبل المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق، وجرى إصدار العديد من المعايير والتوصيات للمدققين الخارجيين في الكشف عن تلك الممارسات، وفي ظل هذا الاهتمام تأتي أهمية البحث كمساهمة متواضعة لإبراز وتحديد مدى أثر هذه الممارسات المحاسبية على مهمة المدقق الخارجي، وأيضاً ذكر المسؤوليات الأساسية للمراجع للتعامل مع هذه الممارسات.

حدود ومجال الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل الى النتائج، فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

حدود نظرية: لقد اقتصرَت الدراسة على تحديد الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والمراجع الخارجي.

حدود مكانية: الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى عينة الدراسة من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وإيطارات في المحاسبة لإدارة الضرائب في ولاية الوادي.

حدود زمنية: أفريل 2018.

مبررات اختيار الموضوع:

لقد كانت عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع وهي:

- الرغبة والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص.
- ميول الطلبة واهتمامهم بمهنة المراجعة والمحاسبة.
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.

- حادثة الموضوع.

المنهج المتبع:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي. في الجانب التطبيقي نعتمد في الدراسة على أداة الاستبيان الموجه لمخافتي الحسابات والمحاسبين، لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة ويتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

خطة وهيكل الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع يتم تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

الفصل الأول: متعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية لممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك مهنة المراجع الخارجي، أما المبحث الثاني نتطرق فيه إلى الدراسات السابقة في الموضوع.

الفصل الثاني: يتعلق بالدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة مراجعي الحسابات والمحاسبين، وهذا من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد

تكمن مشكلة المحاسبة الابداعية كونها خطوة تستعمل للتلاعب بالأرقام المالية وتقديم التقارير المالية المزيفة، وأية خطوة نحو إدارة المكاسب أو تمهيد الدخل. إن التلاعب بالأرقام المالية يتم من خلال تغيير النتائج المالية الواردة في الوضع المالي أو في التقارير بشكل فعال، وإن مهام المدقق الخارجي تتلخص بأن يقوم بتدقيق حسابات الشركة وفحص البيانات المالية وإبداء رأيه الفني المحايد كخبير في مدى دلالة هذه القوائم على عدالة المركز المالي للمنشأة وعلى نتيجة أعمالها، لذلك تعتبر القوائم المالية بعد مصادقتها من طرف مراجع الحسابات خالية نوعاً ما من الأخطاء والغش، جاءت نتيجة لبذل العناية المهنية اللازمة للوصول إلى إبداء رأي مستقل ووضع تقرير موضوعي وشفاف.

من هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للمحاسبة الابداعية والمراجع الخارجي.
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الاطار النظري للمحاسبة الإبداعية والمراجع الخارجي

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة عامة حول جانبيين وهما الأول المحاسبة الإبداعية من مفهوم ودوافع استخدامها وأساليبها، أما الثاني يعطي نظرة حول المراجع الخارجي من تعاريف ومهام ومسؤوليات.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

يتضمن هذا المطلب كل من نشأة المحاسبة الإبداعية ومفهومها، كذلك دوافع إستخدامها وطرقها.

الفرع الأول: نشأه المحاسبة الإبداعية ومفهومها

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

في القرن الثامن عشر أخذت العديد من الوحدات الإقتصادية تندمج مع بعضها، لتكوين وحدات إقتصادية كبيرة وضخمة، وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واندثارها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، وكان هناك ضغوط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أرباح، ولقد أستمروا الركود الأخير مدة طويلة وقد أجبر الكثير من الوحدات الإقتصادية على التصفية.

لقد أصطلح مهنية على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، المهندس المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميعية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة...، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات الآلية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لا سيما بعد انهيار شركة أنرون Enron، وتحميل شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الإقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.¹

¹ باحجه عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص18.

ثانيا: مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها

أ- مفهومها:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة إنرون (Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة آرثر أندرسون بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة إنرون جزءا من مسؤولية انهيار الشركة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.¹

ب- تعريفها:

تعرف بأنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيق المبادئ المحاسبية، والاحتياال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.²

إن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر من يعتقد أنها تلاعب وتزييف تعرف "كونها وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون، معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت".³ أو "بأنها الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية".⁴

والمحاسبة الإبداعية هي القيام بفعل أشياء غير قانونية بطريقة قانونية مستفيدة من الثغرات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية.⁵

أيضا هي عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي، وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.⁶

¹ أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر، دار المريخ للنشر، 2014، ص69.

² ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010، ص8.

³ Oriol, A. John, B. & Jack, D. The Ethics of Creative Accounting. Journal of Economic Literature, 1999, p28.

⁴ McBarnet D & Whelance, C., Accounting and Cross – Eyed Javelin thrower ,1999, p45

⁵ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2010، ص95.

⁶ Amat, O. and Gowthorpe, C, Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues, Journal of Economic Literature , 2004 , p114

من وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن "العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية"¹.

أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لحفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"².

هناك تعريف آخر هو مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئة ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.³

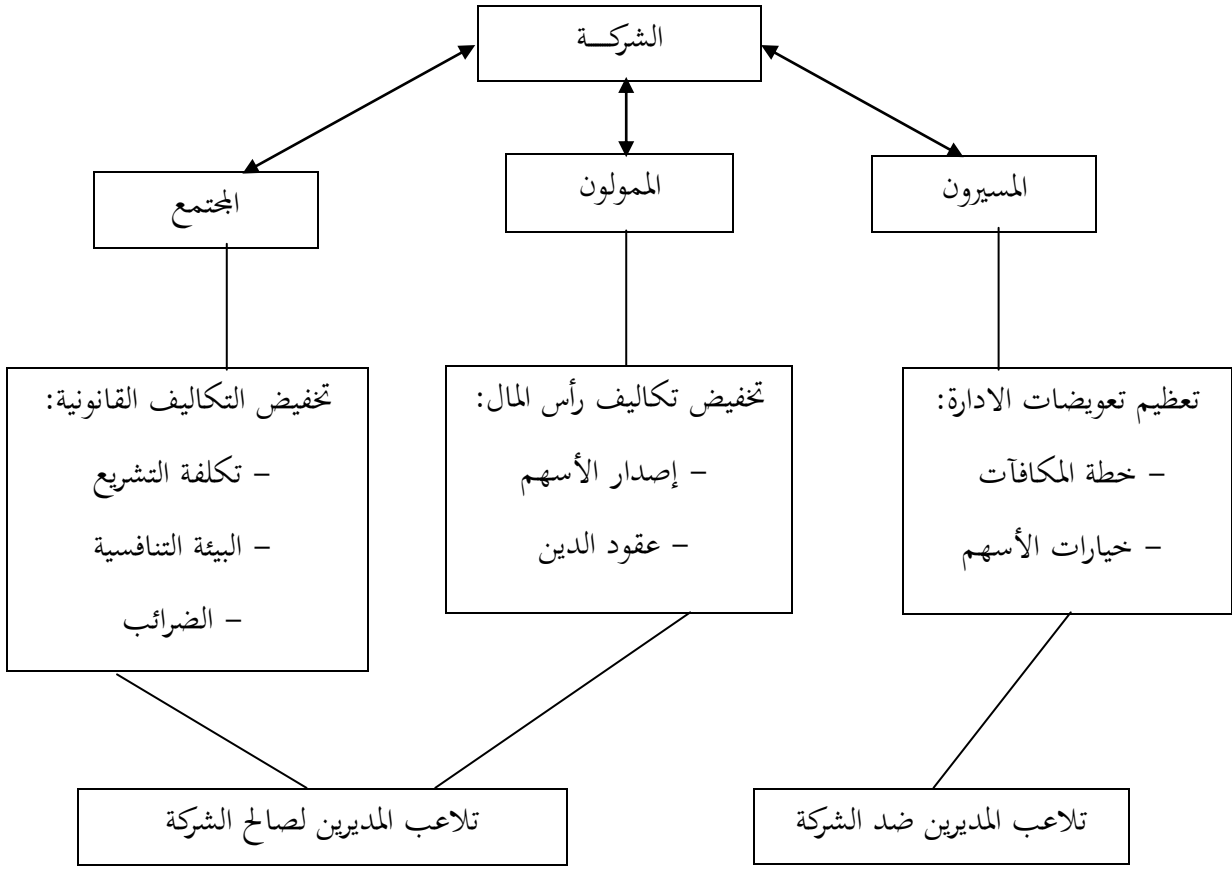
حيث أبرزت Balaciu,Diana العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل رقم (1) الآتي:

¹ Jamison, M, Practical Guide to Creative Accounting. Kogan, London , 1988, p98.

² Smith, C.A , perspective on accounting . based debt covenant Violations, The accounting review, Vol. 68. No.2, 1992, p63.

³ محمد مطر وليندا حسن الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مقدم لرسالة ماجستير، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص09.

الشكل رقم (1-1) يوضح: العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة.



المصدر: رشا حماده، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2010، ص 96.

الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، منها:

أولاً- حرية اختيار المبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية، مثلاً في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.

ثانيا- حرية التقديرات المحاسبية

يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاندثار عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن من الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

ثالثا- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبة فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة مثلا لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية.

رابعا- تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية.

خامسا- القيود المحاسبية المزيفة

يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة الاندثار، أن سعر البيع المشترك بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح.

سادسا- القيود المحاسبية الحقيقية يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات.¹

¹ باحثة عبدالله محمد طالب، مرجع سبق ذكره، ص 21 - 22.

الفرع الثالث: دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، لكن أهم هذه الدوافع ما يلي:

أولاً- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.

ثانياً- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار تلك الشركات في الأسواق المالية.

ثالثاً- زيادة الاقتراض في البنوك الأمر الذي يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

رابعاً- لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

خامساً- تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم منشآت التي تقوم بإدارتها تعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورته أمام مجلس الإدارة.

سادساً- لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.¹

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق استخدامها في القوائم المالية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

أ- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

¹ محمد مظهر وليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص 09-10.

ب- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مضمن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.

ت- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث للمساعدة.

ث- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب، وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.¹

ثانيا: طرق استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1-1) يوضح: طرق استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ت	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 الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.

¹ مطر، محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، ط 10، عمان، الأردن، 2008، ص124.

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

SOURCE: Kieso D. Weygand J., **Intermediate Accounting**, 13th edition

JohnWiley and Sons, 2009, p172.

المطلب الثاني: ماهية المراجع الخارجي

يتضمن هذا المطلب التعريف بالمراجع الخارجي ومهامه، وكذا مسؤولياته تجاه الغش.

الفرع الأول: مفهوم المراجع الخارجي

أولاً: تعريف المراجع الخارجي

كما عرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 01/10 العدد 42، والتي نصت على "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

ثانياً: الصفة الشخصية للمراجع الخارجي

يجب أن تتوفر في المراجع صفات مكتسبة سواء في أثناء دراسته أم في أثناء ممارسته لواجبه المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مراجع الحسابات ما يلي:

- أ- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متبعة لأتجاهاتها الحديثة وكذلك المراجعة.
- ب- أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها، وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.
- ت- أن يكون متشبعاً بالروح العلمية، ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات والضرائب... الخ.
- ث- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحة من حيث الأولوية.
- ج- أن يكون صبوراً جلدته لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعوا للملل، وعليه أن يمنح عمله من روحه ووجدانه مما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل والسأم.

¹ الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 29 يوليو 2010، ص 07.

ح- أن لا يوافق على أي عملية إلا إذا كان قد تفهم طبيعتها واقتنع بصحتها، ولا يضره في ذلك أن يستفسر عن تلك العمليات من أي موظف مهما كان منصبه لأنه إذا ما تعالى على الاستفسار أو الخجل منه فإنه قد يوافق على أخطاء إذا اكتشف بعد ذلك نالت من سمعته أكبر مما ناله من الاستفسار، هذا إذا اعتبر الاستفسار هدرا للسمعة العملية لأن المعروف أن مراجع الحسابات هو ذو ثقافة خاصة قانونية ودفترية.

خ- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه، وإذا ما طلب منه إسداء نصيحة فنية تتصل بعمله، عليه إعطاؤها دون الإلحاح على تنفيذها إلا إذا كانت تعدل من نقص في النظام المحاسبي لا يمكن به استخراج نتائج الأعمال فعليه عندها أن يطلب جهاز المحاسبة بتنفيذها.

د- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافة يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير كي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة الند للند، بحيث لا يقع بأي صورة من الصور تحت سيطرة أو نفوذهم، وأن يقول رأيه خالصا وصريحا، وأن يتمسك بهذا الرأي حتى النهاية ما دام يعتقد أنه على حق.

ذ- أن يكون ذا ضمير حي ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بأداب سلوك المهنة.

ر- أن يكون متمكنا من لغته قادرا على التعبير بها تحدثا وكتابة بكل وضوح واقتدار.

ز- أن يكون آمينا لا يشهد إلا بعد التأكد واليقين، وأن يكون يقظا حاضر البديهة وواقعا لا يتأثر بالآخرين.

س- أن يكون ذا اطلاع واسع متبعا للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.¹

الفرع الثاني: مهام المراجع الخارجي

قبل التطرق إلى مهام المراجع الخارجي سنلقي الضوء على المهام الرئيسية للجنة المراجعة، حيث قامت إحدى الدراسات وتوصلت إلى أن لجنة المراجعة تعمل على دعم وظيفة المراجعة الخارجية بشكل عام وذلك من خلال:

- وضع شروط ترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذوي الخبرة والكفاءة الملائمة.
- تحديد أتعاب المراجع الخارجي تحديداً يتناسب مع الجهد المبذول.

¹ أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر، ص 110.

- العمل على خلق بيئة تساعد المراجع على أداء مهامه والمحافظة على استقلاله.
 - العمل على حل النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي.
 - ضمان تحقيق التنسيق الكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- كما أنه يجب تحديد مرجعية للمحاسبين تضمن استقلاليتهم قدر الإمكان وعدم التدخل بعملهم من قبل إدارة المنشأة.¹

أما بالنسبة لمحافظ الحسابات وحسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا للوضعية المالية والممتلكات.
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء...
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات.
- يعلم المديرين والجمعيات العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

حسب المادة 25 فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء.

¹ درويش ومحمد مسلم، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص 34.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
 - تحديد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.
- أخيرا حسب ما نصت المادة 27 فإنه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) مالتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
- وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة محافظ الحسابات.¹

الفرع الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه

نظرا لكون مراجع الحسابات ملتزم بواجبات مهنية محددة بقانون المهنة، كما إن القوانين المختلفة المنظمة الأعمال الجهات محل المراجعة ترتب عليه واجبات معينة، لذلك فإن إخلال مراجع الحسابات بأداء هذه الواجبات يعرضه للمسألة قد تقتصر على تعويض الضرر (مسؤولية مدنية) أو تصل إلى حد التجريم (مسؤولية جنائية) أو تكون مقتصرة على (مسؤولية تأديبية) فقط.²

أولا: مسؤوليات المراجع الخارجي القانونية

¹ أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 111.

² محمد توفيق محمد، محمد محمود عبد المجيد، أصول المراجعة - الأصول العلمية والممارسات العملية ودراسات متخصصة في المراجعة، حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلفين، 2005، ص 61.

أ- مسؤولية المراجع التأديبية:

يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية، وحسب القانون رقم 10 - 01 المادة 63 " يتحمل محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية عن مخالفتهم أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها فتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم " وتمثل العقوبات فيما يلي:

" الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر، الشطب من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات".¹

أيضا المسؤولية التأديبية هي الالتزام بقواعد السلوك المهني باعتبار الحارس الواقعي ضد الفساد وإساءة استعمال الأموال والغش، وبتالي فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية تلبية لأغراض الإدارة يعرضه إلى فقدان مركزه، فقد يتلقى بالأمر إنذار التوقف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخصة لهم بمزاولة المهنة.²

ب- المسؤولية المدنية:

إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر أو التقصير بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتصنف إلى نوعين:

1- مسؤولية المراجع القانونية اتجاه عملائه: يعتبر مراجع الحسابات مسؤولا من الناحية القانونية تجاه عملائه ويحكم العلاقة بين المراجع وعملائه عقد مبرم بينهما، ويصبح على المراجع مسؤولية تعاقدية على إهمال اعتيادي وإهمال كلي والغش وان حدود هذه المسؤولية يحددها ما يسمى بخصوصية العقد ويتحمل مراجع الحسابات مسؤولية الإخلال بشروط العقد.

2- مسؤولية المراجع القانونية اتجاه الطرف الثالث: مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، لذلك تعتبر مسؤولية تقصيرية اتجاه الأطراف المتضررة مصالحهم بسبب اعتمادهم عن

¹ المجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر، ص 38.

تقرير مراجع الحسابات، لذلك فإن في معظم الحالات يتعرض المراجعون للمحاكمة نتيجة لعدم اكتشافهم للأخطاء والغش.¹

ت- مسؤولية المراجع الخارجي الجنائية:

قد يتعرض مراجع الحسابات إلى المسؤولية الجنائية في أداء عملية المراجعة، وذلك إذا تعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع وهي عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة وعلى مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات اللازمة الاستبعاد الشك من خلال إبلاغ كافة الأطراف عن الخطأ أو الغش المكتشف، يتحمل مراجع الحسابات العقوبات عن كل تقصير بالتزام قانوني.

نلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية بخلاف المسؤولية المدنية، لذلك نجد أن مراجع الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته لبعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

1- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

2- عدم احترام سر المهنة.²

ثانياً: مسؤوليات المراجع في اكتشاف الغش

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف والتقرير عنه، ويمكن بلورة إطار مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش من خلال ما يلي:

• يجب أن يقدر المراجع مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص.

وحسب معيار المراجعة الدولي رقم ISA240 فإن مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة، في مجال تحديد مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد

¹ Goy, G, Schelluch, pandriend, users perception of the auditing responsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud other illegal acts and errors Australian accounting review, eluven the édition P748.

² يونس عباس أكبر وآخرون، نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية "دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق المعتمدة، مجلة الباحث للإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، العراق، 2011، ص 48.

الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها.¹

ثالثاً: أهم الإجراءات المتبعة للإبلاغ عن الغش

تنطوي عملية المراجعة على مخاطر لا يمكن تجنبها لذلك وجب على مراجع الحسابات أن يتخذ الإجراءات اللازمة حسب مقتضيات الأحوال لإتخاذها، وفيما يلي أهم الخطوات الواجب العمل بها فيما يلي:

أ- الإجراءات المتخذة من قبل مراجع الحسابات للإبلاغ عن حالات الغش.

1 - إبلاغ إدارة المؤسسة:

يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:

- إذا كان يشك من احتمال وجود غش ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.

- إذا كان الغش موجود فعلاً.

- كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي، وعندما يكون الشك محيطة بالإدارة فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على إشارة قانونية تساعد في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.²

2 - إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:

إن التزام مراجع الحسابات بمبدأ "السرية" يمنعه من الإبلاغ عن الغش الأطراف الثالثة، على أنه في حالات معينة يتجاوز القوانين.

كما نص القانون 10-01 المادة 27 على أنه في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك.

¹ د أرزاق أيوب كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، منشورة، فلسطين، 2008، ص 98 - 99.

² هدى خليل براهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، بغداد، 2011، ص 18-19.

3 - إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:

إذا تبين المراجع الحسابات أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأي سلبى.

كما أن المراجع الحسابات الحق في الإطلاع على كل وثائق المؤسسة كما نصت المادة 31 من قانون 01-10 "يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة، وأن يطلب كل التوضيحات والتفتيشات التي يراها لازمة، وإذا منعت إدارة المؤسسة مراجع الحسابات من الإطلاع على كل الوثائق فإنه يصدر رأياً تحفظياً أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود عراقيل وقيود في عملية المراجعة".¹

4 - الانسحاب من عملية المراجعة:

قد يرى مراجع الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش، والتي يرى المراجع إنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المراجع والمؤسسة.

ب- مسؤوليات مراجع الحسابات عن عدم اكتشافه الغش بعد صدور تقريره.

لا يوجد إلزام قانوني على مراجع الحسابات للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بالغش قبل صدور تقريره ي هذه الحالة يجب عليه أن:

- يطلب من إدارة المؤسسة بإبلاغ كل من يتأثر بهذا التحريف.
- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره.
- في حالة رفض المؤسسة فإنه يقوم بالإفصاح المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره وإعلام الجهات الرقابية التي تخضع المؤسسة لسلطتها.

- إعلام الأطراف الثالثة (مستخدمي القوائم المالية).²

¹ المريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² هدى خليل إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 20.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

يعطي هذا المبحث أهم الدراسات التي تناولت الموضوع ويعرض خصوصية الدراسة الحالية.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

ينقسم إلى شطرين الأول دراسات باللغة العربية، أما الثاني باللغة الاجنبية.

الفرع الأول: دراسات باللغة العربية

أولاً- دراسة (مطر والحلي، 2009، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية)

هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة.

كذلك توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها ان المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأيضاً تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

من اهم التوصيات الخاصة بهذه الدراسة ان المدققين الخارجيين يجب ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

ثانياً- دراسة (الخشاوي و الدوسري، 2008، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها)

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف الى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة ايضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، ثم بينت اهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

كانت من اهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وان للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية . وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الامر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

ثالثا- دراسة (ميسون بنت محمد بن علي القري، أبريل 2010، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية)

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

حيث وصلت هذه الدراسة إلى أن:

- وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية.
- أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة 60% فيما يتعلق بالدوافع و 48% فيما يتعلق بالأساليب.

الفرع الثاني: دراسات باللغة الاجنبية

أولا- دراسة (Rabin, 2004) بعنوان:

Determinates of Auditors Attitudes Toward Creative Accounting

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المراجعين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في بريطانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المراجعين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية وضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المستخدم، فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفراد محددين أم لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسية).

ثانياً - دراسة (Amat and Gowthorpe, 2004) بعنوان:

Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية، وقدمت الدراسة العديد من التعريفات لهذا النوع من الممارسات، وتوصلت الدراسة التي شملت (39) شركة إسبانية خلال الأعوام (1999-2001) أن (20%) من الشركات التي تمت دراستها مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالدخل.

ثالثاً - دراسة (Desai et al, 2003) بعنوان:

The Reputation Penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم العقوبات المتعلقة بسمعة المديرين الذين يمارسون عمليات التلاعب بالحسابات في الولايات المتحدة وبخاصة المحاسبة النفعية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إيقاع عقوبات بالمديرين الذين يخرجون عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بهدف حرمانهم من فرص الحصول على وظائف في المستقبل، والتشكيك في القوائم المحاسبية الصادرة عن المنشآت التي يعملون فيها.

رابعاً - دراسة (Oliveras and Amat, 2003) بعنوان:

Ethics and Creative Accounting Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على الممارسات المحاسبية الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة في أسبانيا. وقد توصلت الدراسة إلى أن القوائم والتقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها، كذلك أشارت نتائج الدراسة إلى أن هذا النوع من الأصول يحمل أهمية كبيرة ويحتل مكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المنشآت.

المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة وذكر خصوصية الدراسة الحالية

الفرع الأول: التعليق على الدراسات السابقة

ركزت الدراسات السابقة على مخاطر استخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لما لها من اثر على تحميل البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها الواقعية، فاستخدام المحاسبة الإبداعية بأساليبها المتعارف عليها يؤدي الى افتقار الموثوقية في البيانات المالية، مما يكون له تأثير بالغ على تقييم وقرار المستخدم الداخلي والخارجي للشركات والمنظمات المستثمر فيها.

كما عالجت بعض المواضيع الخاصة بالمراجعين كمسؤوليتهم القانونية تجاه الغير والصعوبات التي تواجه مراجعي الحسابات، وأيضاً مناقشة تطوير بعض النماذج والأساليب الفنية التي يمكن استخدامها من قبل المراجعين من أجل اكتشاف الغش، ومدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية.

الفرع الثاني: خصوصية الدراسة الحالية

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها طبقت في ولاية الوادي - الجزائر - خلال سنة 2018، وتتميز في كونها عالجت موضوعاً على قدر كبير من الأهمية وهو (أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي)، كذلك وتتميز أيضاً عن الدراسات السابقة في أنها تناولت مهام ومسؤوليات مراجعي الحسابات إتجاه إكتشاف الغش وذكر أهم الاجراءات المتبعة للإبلاغ عنه والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وكذا أهم العوامل المؤثرة التي قد يعتمد عليها المراجع الخارجي لإتمام هذه المهمة وللقيام بدوره المهني على أكمل صورة.

خلاصة

بناء على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم المحاسبة الابداعية وأساليبها وطرقها التي تهدف إلى إعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات، ومهام المراجع الخارجي التي تقع على عاتقه في كشف الإبداع المحاسبي، حيث تكمن مهمة المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة بالعناية والتدقيق لجميع عناصر ومكونات القوائم المالية للوقوف على كافة الممارسات والأساليب الإحتيالية المحتملة تطبيقها، والإلتزام بقواعد وآداب وسلوكيات وأخلاقيات المهنة في مجال الإرتقاء بمهام المراجع الخارجي في إكتشاف الممارسات الإحتيالية للإدارة، والوصول إلى رأي مستقل وصادق.

كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت على نفس الطرح الذي اشرنا إليه في دراستنا، من حيث الهدف والنتائج وبعض التوصيات.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين واطارات محاسبية في إدارة الضرائب، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي.

سنحاول في هذا الفصل التحقق من صحة الفرضيات التالية: يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية؛ يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

ثم نقوم بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، وتتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة؛ المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنقوم من خلال هذه الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متنوعة بتوضيح استثمار الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا يتناول مراحل إعدادها و مختلف الظروف المحيطة بها و المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى:

المطلب الأول: عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين واطارات محاسبية في إدارة الضرائب. حيث تم توزيع الاستبيان على 50 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 40 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه:

جدول رقم (2-1) يوضح: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستثمارات الموزعة	50	100%
عدد الاستثمارات الواردة	46	92 %
عدد الاستثمارات الملغاة	6	12 %
الاستثمارات الصالحة للدراسة	40	80 %

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على الاستبيان.

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

- الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين واطارات محاسبية في إدارة الضرائب لولاية الوادي.
- الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من 26 أبريل إلى 05 ماي 2018).

المطلب الثاني: أدوات وبرامج الدراسة

اعتمدنا في هذا المطلب على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: الاستبيان

أولاً: تصميم الاستمارة

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع والملتقيات التي تناولت الموضوع، وهذا لإعداد الاستبيان، ولإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضم ثلاثة وعشرون سؤالاً، وتم صياغتها باللغة العربية، وتم التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة).

قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوّهه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل، مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

مع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأستاذ المشرف، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي.¹

ثانياً: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

أ- **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها، وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها كما ألحينا على ضرورة ملء الاستمارة في أقل وقت ممكن.

¹ توجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم: (1).

ب- الاستعانة بالغير: وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستثمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولاية التي تمت فيها الدراسة.

ت- التسليم المباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 23 سؤالاً، بوبت في أربعة محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الخماسي، وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- المحور الأول: يتضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للعينة، ويحتوي على 5 أسئلة.

- المحور الثاني: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويحتوي على 06 أسئلة.

- المحور الثالث: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بمدى تطبيق المراجع الخارجي اجراءات معينة للكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية، ويحتوي على 06 أسئلة.

- المحور الرابع: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بالعقبات والمشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية، ويحتوي على 06 أسئلة.

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج Excel 2013 تم تحويل الإجابات من الاستثمارات المعتمدة في شكل جدول.

لقد تم اعتماد على مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبيان، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2) يوضح: مقياس ليكرت لتحديد درجة الموافقة

الدرجة	مستوى الأثر
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة.

جدول رقم (2-3) يوضح: مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1.79 - 1	متدنية جدا
2.59 - 1.80	متدنية
3.39 - 2.60	متوسطة
4.19 - 3.40	مرتفعة
5 - 4.20	مرتفعة جدا

المصدر: من إعداد الطلبة.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS22) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

- المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

- الانحراف المعياري: لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم حساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

- صدق وثبات المحتوى: تم استخدام مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة حيث بلغت نسبة 75 بالمائة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-4) يبين: مقياس ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
18	,750

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على الاستبيان.

المبحث الثاني: معالجة بيانات الاستبيان وتحليل النتائج

من خلال هذا المبحث نوضح نتائج الدراسة ونحللها.

المطلب الأول: التحليل الاحصائي للمتغيرات الديمغرافية

عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية:

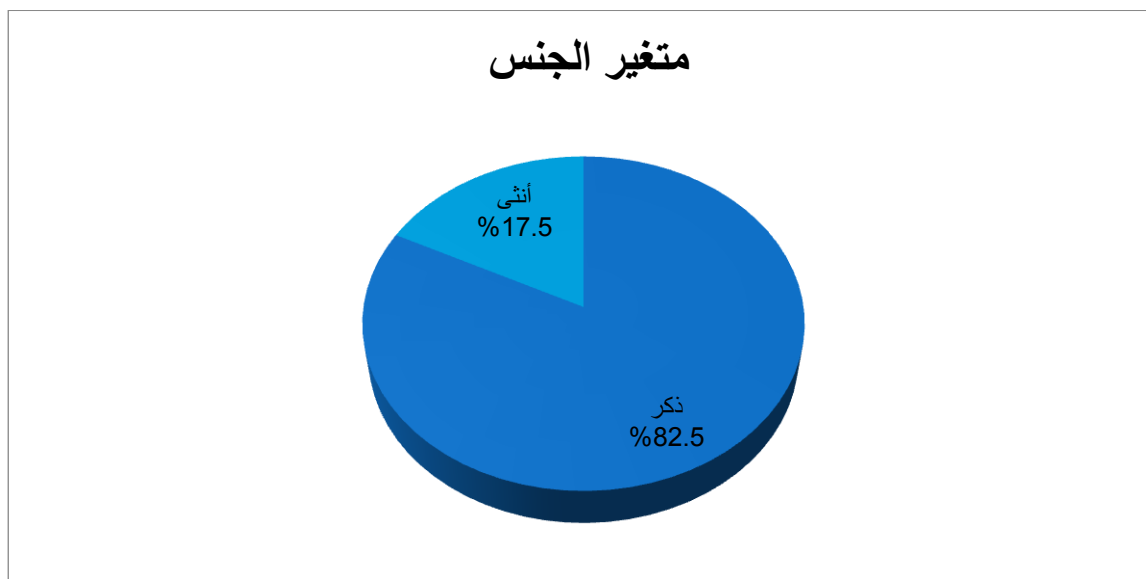
أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

جدول رقم (2-5) يوضح: توزيع العينة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
%82.5	33	ذكر
%17.5	7	أنثى
%100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

شكل رقم (2-1) يوضح: توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

من خلال قراءتنا للجدول رقم (6) نجد أن العينة المأخوذة لدراستنا والتي تتكون من 40 فردا غير متساوية العدد بين الجنسين، كما نجد عدد الذكور مرتفع حيث بلغ 33 مراجع خارجي ومحاسب بنسبة 82.5%، وعدد الإناث منخفض في حين بلغ 7 مراجعات ومحاسبات بنسبة 17.5%.

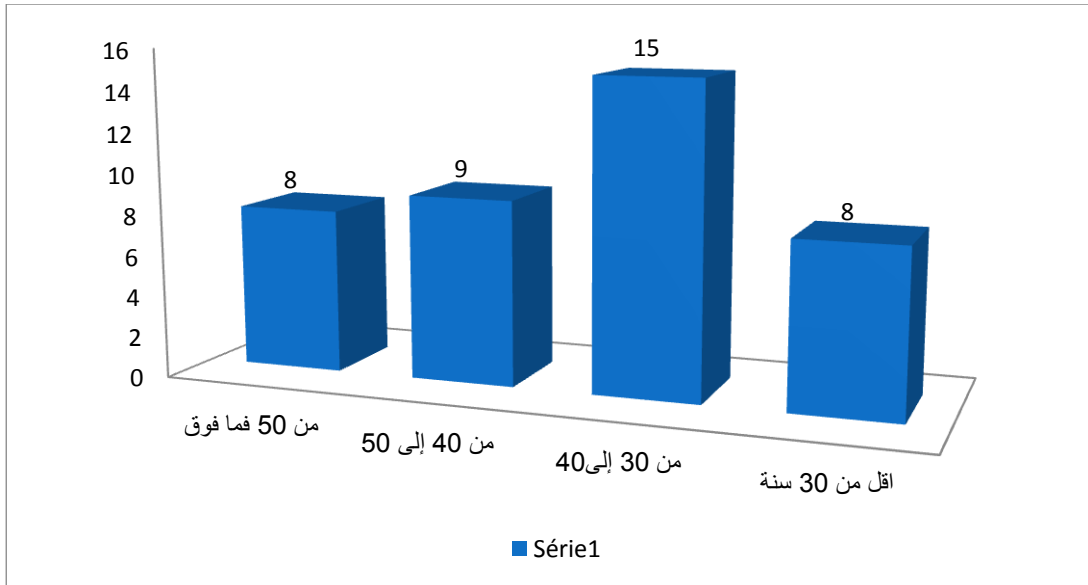
ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

جدول رقم (2-6) يوضح: توزيع العينة حسب السن

العمر	اقل من 30 سنة	من 30 إلى 40	من 40 إلى 50	من 50 فما فوق	المجموع
التكرار	8	15	9	8	40
النسبة %	20%	37.5%	22.5%	20%	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج EXCEL

شكل رقم (2-2) يوضح: توزيع العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج EXCEL

من خلال قراءتنا للجدول رقم (7) نجد أن العينة المأخوذة لدراستنا غير متساوية العدد بين مختلف الأعمار، حيث نجد 8 مراجعين خارجيين ومحاسبين أعمارهم اقل من 30 سنة، بنسبة 20%، و 15 مراجع ومحاسب أعمارهم من 30 إلى 40 سنة والتي حازت على أكبر عدد وهي بنسبة 37.5%، و 9 مراجعين

ومحاسبين أعمارهم من 40 إلى 50 سنة، بنسبة 22.5%، كذلك 8 مراجعين ومحاسبين أعمارهم فوق 50 سنة، بنسبة 20%.

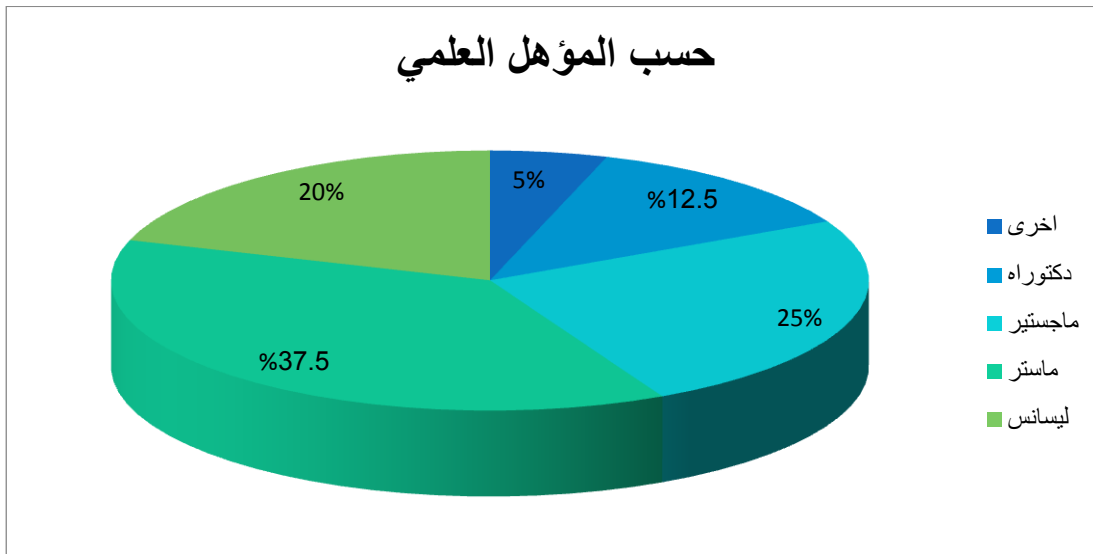
ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (2-7) يوضح: توزيع العينة حسب حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	اخرى	المجموع
التكرار	8	15	10	5	2	40
النسبة %	20%	37.5%	25%	12.5%	5%	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

شكل رقم (2-3) يوضح: توزيع حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

من خلال قراءتنا للجدول رقم (8) نجد أن العينة المأخوذة لدراستنا غير متساوية العدد بين مختلف

المؤهلات العلمية، حيث نجد 8 مراجعين خارجيين ومحاسبين مؤهلهم العلمي ليسانس، بنسبة 20%، و15

مراجع ومحاسب مؤهلهم العلمي ماستر، بنسبة 37.5% وهي الأكبر، أما المؤهل العلمي ماجستير 10 مراجعين

ومحاسبين، بنسبة 25%، كذلك المؤهل العلمي دكتوراه 5 مراجعين ومحاسبين بنسبة 12.5%، أما المؤهلات العلمية الأخرى فعدددهم 2 بنسبة 5%.

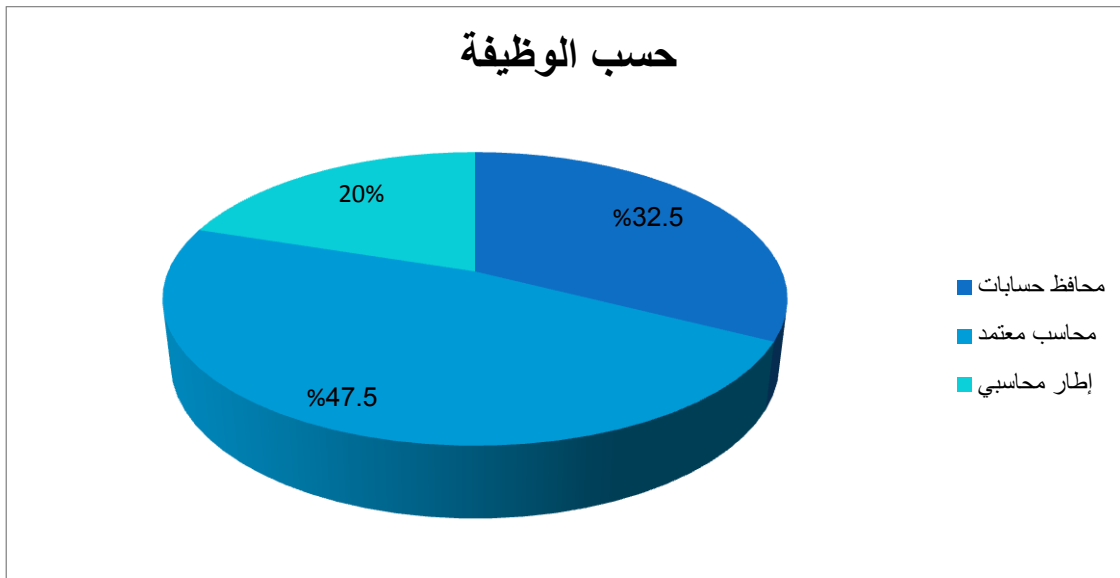
رابعاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

جدول رقم (2-8) يوضح: توزيع العينة حسب الوظيفة

المهنة او الوظيفة	إطار محاسبي	محاسب معتمد	محافظ حسابات	المجموع
التكرار	8	19	13	40
النسبة %	20%	47.5%	32.5%	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

شكل رقم (2-4) يوضح: توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

من خلال قراءتنا للجدول رقم (9) نجد أن العينة المأخوذة لدراستنا غير متساوية العدد بين مختلف المهن والوظائف، حيث نجد 8 وظيفتهم إطار محاسبي وهي الأقل، بنسبة 20%، و 19 وظيفتهم محاسب معتمد، وهي أكبر نسبة ب 47.5%، أما وظيفة محافظ حسابات كان عددهم 13، بنسبة 32.5%.

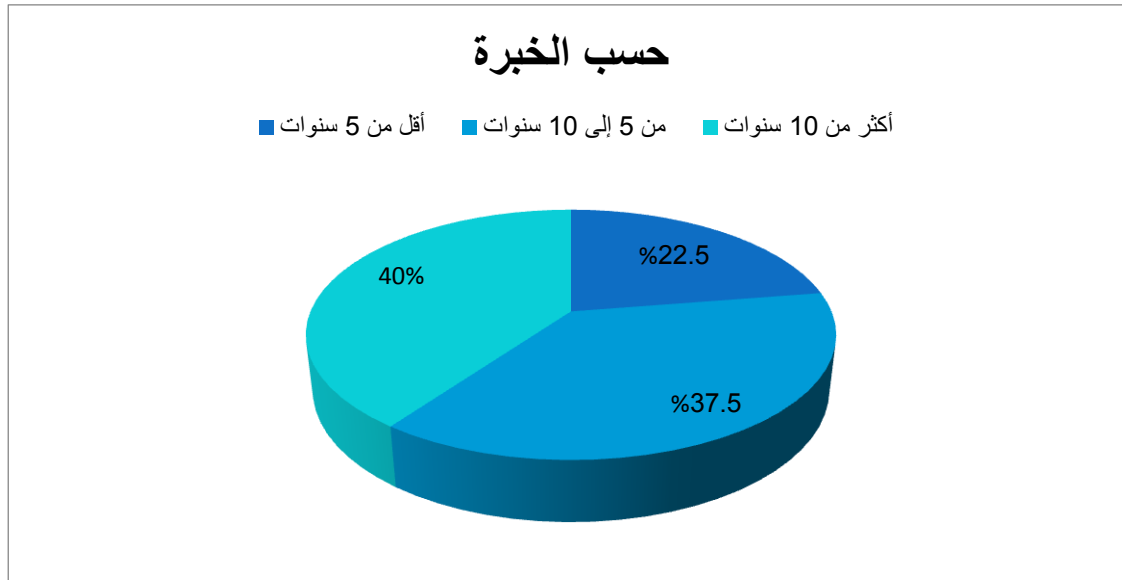
خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

جدول رقم (2-9) يوضح: توزيع العينة حسب الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	9	15	16	40
النسبة %	%22.5	%37.5	%40	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

شكل رقم (2-5) يوضح: توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بناءً على نتائج EXCEL

من خلال قراءتنا للجدول رقم (10) نجد أن العينة المأخوذة لدراستنا غير متساوية العدد بين مدة سنوات الخبرة، حيث نجد عدد المراجعين الخارجيين والمحاسبين الذين تتراوح مدة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات هو 9 مراجعين ومحاسبين، بنسبة %22.5، وعدد المراجعين الخارجيين والمحاسبين الذين تتراوح مدة سنوات خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات هو 15 مراجع ومحاسب، بنسبة %37.5. أما عدد المراجعين الخارجيين والمحاسبين الذين تتراوح مدة سنوات خبرتهم من 10 سنوات فما فوق هو 16 مراجع ومحاسب، بنسبة %40.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

للتعرف على نتائج الفرضية تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمس بدائل تتدرج من تأثير قوي إلى لا يؤثر بتاتا. حيث الفقرات (من 6 إلى 11) تتعلق بالفرضية الأولى، والفقرات (من 12 إلى 17) تتعلق بالفرضية الثانية، أما الفرضية الثالثة تكون فقراتها (من 18 إلى 23) وهذا وفق تدرج موافق بشدة إلى غير موافق بشدة.

عرض فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

لا يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

الفرضية الثانية:

لا يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

الفرضية الثالثة:

لا يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

جدول رقم (2-10) يوضح: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		المتوسط الحسابي من 5	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار			
6	استقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته	32.5	13	52.5	21	5	2	2.5	1	7.5	3	4.00	1.086	مرتفعة
7	كفاءة المراجع وخبرته المهنية	37.5	15	45	18	7.5	3	2.5	1	7.5	3	4.03	1.121	مرتفعة
8	التعليم المتواصل لمراجع الحسابات	27.5	11	42.5	17	7.5	3	12.5	5	10	4	3.65	1.292	مرتفعة
9	فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته	30	12	50	20	10	4	5	2	5	2	3.95	1.037	مرتفعة
10	فهم المراجع لمخاطر حدوث التظليل	37.5	15	47.5	19	7.5	3	2.5	1	5	2	4.10	1.008	مرتفعة
11	يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية	27.5	11	45	18	7.5	3	10	4	10	4	3.70	1.265	مرتفعة
	نتائج المحور الأول													مرتفعة
												3.905	1.135	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على الاستبيان.

يبين جدول رقم (2-10) التالي:

في الفقرة (06) يتبين أن (52.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "استقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (7.5%) من أفراد العينة يعارضون بشدة هذا الدور في أدائه، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4)، أي ما يعادل نسبة (80%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "استقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته".

في الفقرة (07) يتبين أن (45%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "كفاءة المراجع وخبرته المهنية له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (7.5%) من أفراد العينة يعارضون بشدة هذا الدور في أدائه، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4.03)، أي ما يعادل نسبة (80.6%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "كفاءة المراجع وخبرته المهنية".

في الفقرة (08) يتبين أن (42.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "التعليم المتواصل لمراجع الحسابات له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (12.5%) من أفراد العينة يعارضون هذا الدور في أدائه، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.65)، أي ما يعادل نسبة (73%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "التعليم المتواصل لمراجع الحسابات".

في الفقرة (09) يتبين أن (50%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (10%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.95)، أي ما يعادل نسبة (79%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته".

في الفقرة (10) يتبين أن (47.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "فهم المراجع لمخاطر حدوث التظليل له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (7.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4.10)، أي ما يعادل نسبة (82%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "فهم المراجع لمخاطر حدوث التظليل".

في الفقرة (11) يتبين أن (45%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية له دور في العوامل المرتبطة به للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، في حين أن (10%) من أفراد العينة يعارضون هذا الدور في أدائه، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.70)، أي ما

يعادل نسبة (74%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون "يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية".

اختبار الفرضية الأولى:

H0 الفرضية العدمية: لا يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

H1 الفرضية البديلة: يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

يصف الجدول رقم (2-10) وجهة نظر المستجوبين حول تحديد وجود دور العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية.

يشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.65 و 4.10) وبانحرافات معيارية (1.008 و 1.292) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة لا بأس بها على العبارات التي تقيس التحديد بوجود الدور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية.

يتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 10 "فهم المراجع لمخاطر حدوث التظليل له دور قوي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"، وقد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.10)، في حين أن العبارة رقم 08 والمتعلقة ب"التعليم المتواصل لمراجع الحسابات له دور في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية" قد تحصلت على أدنى قبول من المستجوبين بمتوسط حسابي (3.65).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.905) بنسبة موافقة 78.1%.

بالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفريّة) الأولى وقبول الفرضية الثانية التي مفادها "يوجد دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية".

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

جدول رقم (2-11) يوضح: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		المتوسط الحسابي من 5	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار			
12	يبدل المراجع جهدا للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الادارة بتحريف القوائم المالية	5	12.5	21	52	10	25	3	7.5	1	2.5	3.65	.893	مرتفعة
13	يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة	10	25	19	47.5	10	25	0	0	1	2.5	3.93	.859	مرتفعة
14	يقوم المراجع بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية وبين الانحرافات والإبلاغ عنها	3	7.5	19	47.5	10	25	5	12.5	3	7.5	3.35	1.051	متوسطة
15	يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون واستبعاد البضاعة التالفة	7	17.5	21	52.5	9	22.5	1	2.5	2	5	3.75	.954	مرتفعة
16	يتحقق المراجع الخارجي من الصفقات الاصطناعية التي تتلاعب في مبالغ الميزانية	3	7.5	16	40	10	25	11	27.5	0	0	3.28	.960	متوسطة
17	يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر مع الادارة في حالة التأكد من وجود اخطاء والطلب منها تعديل القوائم المالية	2	12.5	19	47.5	7	17.5	5	12.5	4	10	3.40	1.172	مرتفعة
	نتائج المحور الثاني													مرتفعة
												3.56	.9815	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على الاستبيان.

يبين جدول رقم (2-11) التالي:

في الفقرة (12) يتبين أن (52%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يبدل المراجع جهدا للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الادارة بتحريف القوائم المالية كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (25%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.65)، أي ما يعادل نسبة (73%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "ببذل المراجع جهدا للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الادارة بتحريف القوائم المالية".

في الفقرة (13) يتبين أن (47.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (25%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.93)، أي ما يعادل نسبة (78.6%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "ببذل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة".

في الفقرة (14) يتبين أن (47.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يقوم المراجع بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (25%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.35)، أي ما يعادل نسبة (67%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "ببذل المراجع بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها".

في الفقرة (15) يتبين أن (52.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون واستبعاد البضاعة التالفة كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (22.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.75)، أي ما يعادل نسبة (75%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "بفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون واستبعاد البضاعة التالفة".

في الفقرة (16) يتبين أن (40%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يتحقق المراجع الخارجي من الصفقات الاصطناعية التي تتلاعب في مبالغ الميزانية كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (27.5%) من

أفراد العينة يعارضون هذا الإجراء في الكشف، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.28)، أي ما يعادل نسبة (65.6%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "بتحقق المراجع الخارجي من الصفقات الاصطناعية التي تتلاعب في مبالغ الميزانية".

في الفقرة (17) يتبين أن (47.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر مع الادارة في حالة التأكد من وجود اخطاء والطلب منها تعديل القوائم المالية كإجراء لكشف الأساليب الابداعية"، في حين أن (17.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.40)، أي ما يعادل نسبة (68%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "بقيام مراجع الحسابات ببحث الامر مع الادارة في حالة التأكد من وجود اخطاء والطلب منها تعديل القوائم المالية".

اختبار الفرضية الثانية:

H0 الفرضية العدمية: لا يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

H1 الفرضية البديلة: يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

يصف الجدول رقم (2-11) وجهة نظر المستجوبين حول تطبيق المراجع الخارجي لإجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

يشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.28 و 3.93) وبانحرافات معيارية (0.859 و 1.172) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة لا بأس بها على العبارات التي تقيس التحديد بتطبيق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

يتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 13 "يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة كإجراء لكشف الأساليب الإبداعية"، قد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.10)، في حين أن العبارة رقم 16 والمتعلقة ب "يتحقق المراجع الخارجي من الصفقات الاصطناعية التي تتلاعب في مبالغ الميزانية كإجراء لكشف الأساليب الابداعية" قد تحصلت على أدنى قبول من المستجوبين بمتوسط حسابي (3.28).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.56) بنسبة موافقة 71.2%.

أما بالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفريّة) الأولى وقبول الفرضية الثانية التي مفادها "يطبق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية".

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

جدول رقم (2-12) يوضح: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		المتوسط الحسابي من 5	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
		النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار			
18	تنمية وتطوير أداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية	32.5	13	60	24	5	2	0	0	2.5	1	4.20	.758	مرتفعة جدا
19	عدم ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ازاء عمله	10	4	52.5	21	7.5	3	27.5	11	2.5	1	3.40	1.081	مرتفعة
20	عدم تنظيم مهنة المراجع بشكل سليم	17.5	7	25	10	7.5	3	35	14	15	6	2.95	1.395	متوسطة
21	عدم اعطاء المراجع الخارجي الصلاحيات الكافية من قبل المؤسسة	25	10	45	18	5	2	22.5	9	2.5	1	3.68	1.163	مرتفعة
22	عدم كفاءته الاجتماعية وضعف شخصيته	32.5	13	42.5	17	10	4	15	6	0	0	3.93	1.023	مرتفعة
23	اهتمام المؤسسات بشكل تقرير المراجع أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة المراجعة	22.5	9	37.5	15	10	4	17.5	7	12.5	5	3.40	1.355	مرتفعة
	نتائج المحور الثالث													مرتفعة
												3.593	1.129	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على الاستبيان.

يبين جدول رقم (2-12) التالي:

في الفقرة (18) يتبين أن (60%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "تنمية وتطوير أداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (2.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم معارضة بشدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4.20)، أي ما يعادل نسبة (84%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "تنمية وتطوير أداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية".

في الفقرة (19) يتبين أن (52.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "عدم ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ازاء عمله كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (27.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم معارضة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.40)، أي ما يعادل نسبة (68%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "عدم ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ازاء عمله".

في الفقرة (20) يتبين أن (35%) من أفراد العينة يعارضون بأن "عدم تنظيم مهنة المراجع بشكل سليم كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (25%) من أفراد العينة كانت آرائهم مؤيدة، وتأييد بشدة بنسبة (17.5)، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2.95)، أي ما يعادل نسبة (59%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "عدم تنظيم مهنة المراجع بشكل سليم".

في الفقرة (21) يتبين أن (45%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "عدم اعطاء المراجع الخارجي الصلاحيات الكافية من قبل المؤسسة كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (22.5%) من أفراد العينة كانت آرائهم معارضة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.68)، أي ما يعادل نسبة (73.6%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "عدم اعطاء المراجع الخارجي الصلاحيات الكافية".

في الفقرة (22) يتبين أن (42.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "عدم كفاءته الاجتماعية وضعف شخصيته كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (15%) من أفراد العينة كانت آرائهم معارضة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.93)، أي ما يعادل نسبة (78.6%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابية، أي أن أفراد العينة يؤيدون "عدم كفاءته الاجتماعية وضعف شخصيته".

في الفقرة (23) يتبين أن (37.5%) من أفراد العينة يؤيدون بأن "اهتمام المؤسسات بشكل تقرير المراجع أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة المراجعة كخطوة تعيقه للقيام بمهنته"، في حين أن (17.5%) من أفراد

العينة كانت آرائهم معارضة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3.40)، أي ما يعادل نسبة (68%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون "باهتمام المؤسسات بشكل تقرير المراجع أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة المراجعة".

اختبار الفرضية الثالثة:

H0 الفرضية العدمية: لا يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.

H1 الفرضية البديلة: يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.

يصف الجدول رقم (2-11) وجهة نظر المستجوبين حول وجود عقبات ومشاكل خلال قيام المراجع الخارجي بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.

يشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.95 و 4.20) وبانحرافات معيارية (0.758 و 1.395) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة لا بأس بها على العبارات التي تقيس التحديد بوجود عقبات ومشاكل خلال قيام المراجع الخارجي بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية.

يتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 18 "تنمية وتطوير أداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية"، قد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.20)، في حين أن العبارة رقم 20 والمتعلقة ب "عدم تنظيم مهنة المراجع بشكل سليم" قد تحصلت على أدنى قبول من المستجوبين بمتوسط حسابي (2.95).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.593) بنسبة موافقة 71.86 %.

بالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفريّة) الأولى وقبول الفرضية الثانية التي مفادها "يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الابداعية".

خلاصة

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي، حيث تؤثر المحاسبة الإبداعية في نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها، وإن هذا بدوره أثر على مهنة المحاسبة والتدقيق، وبالأخص التدقيق الخارجي المتمثل في فحص القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة وإبداء الرأي المهني حول مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وتعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة.

الملاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في إستبيان، وزع على عينة من المجتمع تشمل محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وإيطارات محاسبية على إختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم العلمية وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة إلى:

- وجود دور للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تطبيق المراجع الخارجي إجراءات معينة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.
- مواجهة المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

الختمة

ان البعض يرغب بتحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية، وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها.

لقد حاولنا من خلال الدراسة واشكالياتها المطروحة المتمثلة في أثر المحاسبة الإبداعية على مهام المراجع الخارجي، معرفة بعض التلاعبات التي ينتهجها المحاسبون في القوائم المالية ودور ومسؤوليات المراجع الخارجي المحوري الذي يقع على عاتقه من أجل إصدار الرأي الفني المحايد.

ويمكننا القول بان غالبا من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار، لذا فمن الضروري ان يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى ان لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع ان يصل الى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

اختبار الفرضيات:

الأولى:

توصلنا إلى الإثبات من خلال اختبار الفرضيات t-test ومن خلال تعرضنا إلى دور العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هذا في الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فقد حللنا نتائج المحور الأول من الاستبيان وتوصلنا إلى إثبات الفرضية البديلة الأولى، حيث اتضح لنا أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي لها دور كبير وفعال في كشف الممارسات الإبداعية والحد منها.

الثانية:

من خلال اختبار الفرضيات t-test ومن خلال استقطاب الجانب النظري للدراسة وتعرضنا إلى تطبيق المراجع الخارجي لإجراءات معينة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن خلال تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان توصلنا إلى إثبات الفرضية البديلة الثانية، حيث اتضح لنا أن تطبيق المراجع الخارجي لإجراءات واختبارات معينة من شأنها أن تكشف عن الأساليب الإبداعية.

الثالثة:

من خلال تعرضنا إلى مواجهة المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن المحاسبة الإبداعية في الجانب النظري، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضيات t-test اتضح لنا صحة الفرضية البديلة الثالثة، والتي تقول يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن الغش والإبداع المحاسبي.

النتائج:

مما سبق واعتمادا على نتائج الدراسة النظرية والميدانية خلصنا إلى النتائج التالية:

- يعد انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.
- إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها، والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة المنشأة لممارستها.
- تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكا غير أخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات.
- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.
- تعتبر يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها.
- وجوب الاستقلالية لمراجع الحسابات أثناء تأدية عمله.
- من العوامل لنجاح مهنة المراجع الخبرة المهنية وفهمه لواجباته ومسؤولياته.
- عدم التدخل في صلاحيات المراجع من قبل إدارة المؤسسة تعزز من نجاح المهمة.

التوصيات:

- العمل على تقنين قدرة الادارة من التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المحاسبية المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
- ضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بإقامة دورات متخصصة لأعضائها، تتعلق بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبيان كيف ستأثر تلك الأساليب في حدوث الانهيارات المالية للمنشآت والشركات.
- التأكيد من قيام لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة بالتحقق الكافي من استقلالية المدققين الداخليين و الخارجيين.
- ضرورة تسليح وتثقيف المراجعين بكافة الأساليب والممارسات المحاسبية التي يستخدمها المحاسب المبدع، ولعل ذلك لن يتحقق إلا من خلال التدريب المستمر للمدارك والمعارف العلمية، من خلال اللقاءات العلمية والبرامج التدريبية المكثفة التي تصهر على إعدادها الهيئات المهنية المشرفة على مهنتي المراجعة والمحاسبة.
- ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسبين والمدققين المعتمدين.

آفاق الدراسة:

- ورغبة منا في إثراء هذا البحث نقترح المواضيع التالية:
- دور التشريعات الجزائية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.
- المراجعة الداخلية ودورها في اكتشاف التلاعبات المحاسبية.

فائمة المصادر والمراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- 1- أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر، دار المريخ، للنشر الرياض، 2014.
- 2- أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، بدون سنة نشر.
- 3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر.
- 4- محمد توفيق محمد، محمد محمود عبد المجيد، أصول المراجعة "الأصول العلمية والممارسات العملية ودراسات متخصصة في المراجعة"، حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة للمؤلفين، 2005.
- 5- مطر، محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، ط 10، عمان، الأردن، 2008.

ب- الرسائل والأطروحات الجامعية:

- 6- محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009.
- 7- ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبدالعزيز، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010.
- 8- نجلاء نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي، جامعة محمد خبیر، الجزائر رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015.
- 9- ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008.
- 10- د أرزاق أيوب كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، مذكرة ماجستير، منشورة، فلسطين، 2008.

- 11- درويش ومحمد مسلم، "دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية" دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009.

ج- الدوريات والمجلات:

- 12- الجريدة الرسمية، القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 29 يوليو 2010.
- 13- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2010.
- 14- هدى خليل براهيم الحسني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، بغداد، 2011.
- 15- يونس عباس أكبر وآخرون، نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية "دراسة تحليلية للمعايير والتدقيق المعتمدة"، مجلة الباحث للإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، العراق، 2011.

ثانيا- المراجع باللغة الأجنبية:

- 16- Goy, G, Schelluch, pandriend, users perception of the auditing responsibilities for the pre-vention, detection and reporting of fraud other illegal acts and errors Australian accounting review, eluven the édition.
- 17- Kieso D. Weygand J, Intermediate Accounting, 13th edition JohnWiley and Sons, 2009.
- 18- Oriol, A. John, B. & Jack, D. The Ethics of Creative Accounting. Journal of Economic Literature, 1999.
- 19- Amat, O. and Gowthorpe, C "Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues", Journal of Economic Literature, Classification M41, 2010 .
- 20- D & Whelance, C. Accounting and Cross – Eyed Javelin thrower, 1999.
- 21- Jamison, M, Practical Guide to Creative Accounting. Kogan, London, 1988.
- 22- Smith, C.A,"perspective on accounting . based debt covenant Violations", The accounting review, Vol. 68. No2. 1992.

الملاحق



جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



استبيان حول

أثر المحاسبة الابداعية على مهام المراجع الخارجي

دراسة ميدانية من وجهة نظر محاسبي ومراجعي الحسابات في ولاية الوادي

اشراف الاستاذ:

د. لعبيدي مهاوات

اعداد الطلبة:

- جويودة محمد محمد عمار

- ضو عمر

- مباركي عبد الكريم

إيماننا منا بأنكم خير مصدر لتحقيق هدف الدراسة، نرجوا منكم التعاون المطلق من خلال الاجابة على
اسئلة الاستبانة بكل دقة وشفافية، علما بأن البيانات تعالج وتستخدم إلا للأغراض العلمية.

نشكركم على حسن تعاونكم

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1- الخصائص الديمغرافية للعينة:

حسب الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

حسب العمر:

أقل من 30 ☐ من 30 الى 40 ☐ من 40 الى 50 ☐
من 50 فما فوق ☐

حسب المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
مستوى آخر.....

حسب المهنة أو الوظيفة:

اطار محاسبي ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐

حسب الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ ما بين 5 و 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

2- الاسئلة الخاصة بالدراسة:

- المحور الأول: هل للعوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؟

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	استقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته				
02	كفاءة المراجع وخبرته المهنية				
03	التعليم المتواصل لمراجع الحسابات				
04	فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته				
05	فهم المراجع لمخاطر حدوث التظليل				
06	يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية				

- المحور الثاني: هل يطبق المراجع الخارجي اجراءات معينة للكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية؟

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	يبدل المراجع جهدا للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الادارة بتحريف القوائم المالية				
02	يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة				
03	يقوم المراجع بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية وبيان الانحرافات والإبلاغ عنها				
04	يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون واستبعاد البضاعة التالفة				

الملاحق

					05	يتحقق المراجع الخارجي من الصفقات الاصطناعية التي تتلاعب في مبالغ الميزانية
					06	يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر مع الادارة في حالة التأكد من وجود اخطاء والطلب منها تعديل القوائم المالية

- المحور الثالث: هل يواجه المراجع الخارجي عقبات ومشاكل خلال قيامه بمهنته في الكشف عن
المحاسبة الابداعية؟

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تنمية وتطوير آداء المراجع الخارجي من خلال عقد دورات تدريبية					
02	عدم ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع ازاء عمله					
03	عدم تنظيم مهنة المراجع بشكل سليم					
04	عدم اعطاء المراجع الخارجي الصلاحيات الكافية من قبل المؤسسة					
05	عدم كفاءته الاجتماعية وضعف شخصيته					
06	اهتمام المؤسسات بشكل تقرير المراجع اكثر من اهتمامها بمضمون ودقة المراجعة					

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
ونزاهته وموضوعيته المراجع استقلالية	40	4,00	1,086	,172
المهنية وخبرته المراجع كفاءة	40	4,03	1,121	,177
الحسابات لمراجع المتواصل التعليم	40	3,65	1,292	,204
ومسؤولياته لواجباته المراجع فهم	40	3,95	1,037	,164
التفليل حدوث لمخاطر المراجع فهم	40	4,10	1,008	,159
الكافي الفهم الحسابات مراجع على يجب	40	3,70	1,265	,200
الداخلية الرقابة لهيكل				
وجود عن للكشف جهدا المراجع يبذل				
بتحريف الادارة قيام عن ناتجة تحريفات	40	3,65	,893	,141
المالية القوائم				
اختبارات تصميم على المراجع يعمل				
التحريفات لاكتشاف اللازمة المراجعة	40	3,93	,859	,136
الادارة غش على المترتبة				
الاهداف ملائمة من بالتأكد المراجع يقوم				
الانحرافات وبيان الموضوعية والسياسات	40	3,35	1,051	,166
عنها والإبلاغ				
جرد كشوف الحسابات مراجع يفحص	40	3,75	,954	,151
التالفة البضاعة واستبعاد المخزون				
الصفقات من الخارجي المراجع يتحقق				
مبالغ في تتلاعب التي الاصطناعية	40	3,28	,960	,152
الميزانية				
مع الامر ببحث الحسابات مراجع يقوم				
اخطاء وجود من التأكد حالة في الادارة	40	3,40	1,172	,185
المالية القوائم تعديل منها والطلب				
من الخارجي المراجع أداء وتطوير تنمية	40	4,20	,758	,120
تدريبية دورات عقد خلال				
يتقاضاها التي الأتعاب ملائمة عدم	40	3,40	1,081	,171
عمله ازاء المراجع				
سليم بشكل المراجع مهنة تنظيم عدم	40	2,95	1,395	,221
الخارجي المراجع اعطاء عدم	40	3,68	1,163	,184
المؤسسة قبل من الكافية الصلاحيات				
شخصيته وضعف الاجتماعية كفاءته عدم	40	3,93	1,023	,162
المراجع تقرير بشكل المؤسسات اهتمام				
ودقة بمضمون اهتمامها من اكثر	40	3,40	1,355	,214
المراجعة				

الملاحق

ونزاهته وموضوعيته المراجع استقلالية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	3	7,5	7,5	7,5
موافق غير	1	2,5	2,5	10,0
محايد	2	5,0	5,0	15,0
موافق	21	52,5	52,5	67,5
بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المهنية وخبرته المراجع كفاءة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	3	7,5	7,5	7,5
موافق غير	1	2,5	2,5	10,0
محايد	3	7,5	7,5	17,5
موافق	18	45,0	45,0	62,5
بشدة موافق	15	37,5	37,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الحسابات لمراجع المتواصل التعليم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	4	10,0	10,0	10,0
موافق غير	5	12,5	12,5	22,5
محايد	3	7,5	7,5	30,0
موافق	17	42,5	42,5	72,5
بشدة موافق	11	27,5	27,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

ومسؤولياته لواجباته المراجع فهم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	2	5,0	5,0	5,0
موافق غير	2	5,0	5,0	10,0
محايد	4	10,0	10,0	20,0
موافق	20	50,0	50,0	70,0
بشدة موافق	12	30,0	30,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الملاحق

التظليل حدوث لمخاطر المراجع فهم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5,0	5,0	5,0
بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	7,5
موافق غير	3	7,5	7,5	15,0
محاييد	19	47,5	47,5	62,5
موافق	15	37,5	37,5	100,0
بشدة موافق	40	100,0	100,0	
Total				

الداخلية الرقابة لهيكل الكافي الفهم الحسابات مراجع على يجب

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4	10,0	10,0	10,0
بشدة موافق غير	4	10,0	10,0	20,0
موافق غير	3	7,5	7,5	27,5
محاييد	18	45,0	45,0	72,5
موافق	11	27,5	27,5	100,0
بشدة موافق	40	100,0	100,0	
Total				

المالية القوائم بتحريف الادارة قيام عن ناتجة تحريفات وجود عن للكشف جهدا المراجع يبذل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2,5	2,5	2,5
بشدة موافق غير	3	7,5	7,5	10,0
موافق غير	10	25,0	25,0	35,0
محاييد	21	52,5	52,5	87,5
موافق	5	12,5	12,5	100,0
بشدة موافق	40	100,0	100,0	
Total				

الادارة غش على المترتبة التحريفات لاكتشاف اللازمة المراجعة اختبارات تصميم على المراجع يعمل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2,5	2,5	2,5
بشدة موافق غير	10	25,0	25,0	27,5
محاييد	19	47,5	47,5	75,0
موافق	10	25,0	25,0	100,0
بشدة موافق	40	100,0	100,0	
Total				

الملاحق

عنها والإبلاغ الانحرافات وبيان الموضوعات والسياسات الاهداف ملائمة من بالتأكد المراجع يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	7,5	7,5	7,5
بشدة موافق غير	5	12,5	12,5	20,0
موافق غير	10	25,0	25,0	45,0
محاييد	19	47,5	47,5	92,5
موافق	3	7,5	7,5	100,0
بشدة موافق	Total	40	100,0	100,0

التألفة البضاعة واستبعاد المخزون جرد كشوف الحسابات مراجع يفحص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5,0	5,0	5,0
بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	7,5
موافق غير	9	22,5	22,5	30,0
محاييد	21	52,5	52,5	82,5
موافق	7	17,5	17,5	100,0
بشدة موافق	Total	40	100,0	100,0

الميزانية مبالغ في تتلاعب التي الاصطناعية الصفقات من الخارجي المراجع يتحقق

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	11	27,5	27,5	27,5
موافق غير	10	25,0	25,0	52,5
محاييد	16	40,0	40,0	92,5
موافق	3	7,5	7,5	100,0
بشدة موافق	Total	40	100,0	100,0

المالية القوائم تعديل منها والطلب اخطاء وجود من التأكد حالة في الادارة مع الامر ببحث الحسابات مراجع يقوم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4	10,0	10,0	10,0
بشدة موافق غير	5	12,5	12,5	22,5
موافق غير	7	17,5	17,5	40,0
محاييد	19	47,5	47,5	87,5
موافق	5	12,5	12,5	100,0
بشدة موافق	Total	40	100,0	100,0

الملاحق

تدريبية دورات عقد خلال من الخارجي المراجع أداء وتطوير تنمية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	2,5
محايد	2	5,0	5,0	7,5
موافق	24	60,0	60,0	67,5
بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

عمله ازاء المراجع يتقاضاها التي الاتعاب ملائمة عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	2,5
موافق غير	11	27,5	27,5	30,0
محايد	3	7,5	7,5	37,5
موافق	21	52,5	52,5	90,0
بشدة موافق	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

سليم بشكل المراجع مهنة تنظيم عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	6	15,0	15,0	15,0
موافق غير	14	35,0	35,0	50,0
محايد	3	7,5	7,5	57,5
موافق	10	25,0	25,0	82,5
بشدة موافق	7	17,5	17,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المؤسسة قبل من الكافية الصلاحيات الخارجي المراجع اعطاء عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
بشدة موافق غير	1	2,5	2,5	2,5
موافق غير	9	22,5	22,5	25,0
محايد	2	5,0	5,0	30,0
موافق	18	45,0	45,0	75,0
بشدة موافق	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

الملاحق

شخصيته وضعف الاجتماعية كفاءته عدم

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	6	15,0	15,0	15,0
محاييد	4	10,0	10,0	25,0
موافق	17	42,5	42,5	67,5
بشدة موافق	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المراجعة ودقة بمضمون اهتمامها من أكثر المراجع تقرير بشكل المؤسسات اهتمام

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide بشدة موافق غير	5	12,5	12,5	12,5
موافق غير	7	17,5	17,5	30,0
محاييد	4	10,0	10,0	40,0
موافق	15	37,5	37,5	77,5
بشدة موافق	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	40	100,0
Exclue ^a	0	,0
Total	40	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,750	18

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
a1	40	4,1333	,23930	,03784

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
a1	109,241	39	,000	4,13333	4,0568	4,2099

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
a2	40	3,5042	,26818	,04240

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
a2	82,640	39	,000	3,50417	3,4184	3,5899

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
a3	40	3,1625	,54366	,08596

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
a3	36,790	39	,000	3,16250	2,9886	3,3364