



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



كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
التخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين -

إشراف الدكتور:
عوني محمد الصغير

إعداد الطلبة:

حوامدي بشير

غربي عبد الغني

بوخزنة محمد ساري

لجنة التقييم:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيساً	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	عطاء الله عمر
مشرفاً ومقرراً	جامعة الوادي	أستاذ مؤقت	عوني محمد الصغير
مناقشاً	جامعة الوادي	أستاذ التعليم العالي	عوادي مصطفى

الموسم الجامعي: 2022 / 2023



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



كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
التخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين -

إشراف الدكتور:
عوني محمد الصغير

إعداد الطلبة:

حوامدي بشير

غربي عبد الغني

بوخزنة محمد ساري

لجنة التقييم:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيساً	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	عطاء الله عمر
مشرفاً ومقرراً	جامعة الوادي	أستاذ مؤقت	عوني محمد الصغير
مناقشاً	جامعة الوادي	أستاذ التعليم العالي	عوادي مصطفى

الموسم الجامعي: 2022 / 2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ

دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

سورة المجادلة الآية (11)

شكر وتقدير

لا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب الاخرة الا بعفوك ولا تطيب الأعمال الا بذكرك الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى دائما وابدا على فضله ومنه وعلى توفيقه لنا في اتمام هذا العمل المتواضع

والصلاة والسلام على رسوله الكريم صلاة تفتح لنا بها الأبواب وان من أبواب الله باب العلم فاللهم أرزقنا من ... علمك ولو القليل

كما تتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الكريم المشرف والموجه والمدعم الدكتور عوني محمد الصغير ولكل من كان سندا لنا في هذا العمل . شكرا لكل من كان عوناً وموجها ومرشدا من دكاترتنا الافاضل سواء من بعيد او من قريب

شكرا للأهل الذين كانوا معانا وصبرا ودعما ماديا ولفظيا ومعنويا حين واجهنا الضغوط ولحظات من التعب والتوقف . شكرا وألف شكر لكم منا كل الاحب والمتنان والتقدير .

المُلخَص

الملخص

هدفت الدراسة إلى إبراز قدرة ودور المراجعة الخارجية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليصها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبيان على المراجعين الخارجيين وأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجعة، حيث بلغ حجم المجتمع 50 فرداً، وتم إسترجاع 35 إستبيان كعينة صالحة للتحليل الإحصائي وذلك بنسبة 70 وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها أن للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معاييرها في تقليص هذه الممارسات وإكتشافها من قبل المراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: مراجعة خارجية محاسبة إبداعية، مراجع خارجي.

Résumé

L'étude vise en général à mettre en évidence le pouvoir et le rôle de l'audit externe dans la découverte de pratiques comptables créatives et réduit, Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons distribué un questionnaire aux auditeurs externes, académiques spécialistes; comptabilité et audit, dont le nombre totale de questionnaires distribués et 50 personnes, alors que le nombre récupéré est 35 questionnaires comme un échantillon susceptibles a l'analyse statistique avec un pourcentage 70%, Cette étude est achevée par des points multiples, le plus importants parmi ces derniers que le Rôle de l'audit externe dans la réduction des pratiques comptables créatives grâce à la contribution des normes visant à réduire ces pratiques et découvert par l'auditeur externe.

Mots clés : audit externe, comptabilité créative, auditeur externe.

الفهارس

فهرس المحتويات

إهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	
فهرس المحتويات	II
فهرس الجداول	V
فهرس الأشكال	VI
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية.	
تمهيد	6
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية	7
المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وتعريفها	7
المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهدافها	11
المطلب الثالث: محددات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمحاسبة	16
المبحث الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الخارجية	19
المطلب الأول: سير المراجعة الخارجية	19
المطلب الثاني: وسائل وأدوات تنفيذ المراجعة الخارجية	25
المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية	29
المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية وسلوكيات المهنة	33
المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية	33

37	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي
40	المطلب الثالث: آداب وسلوك مهنة المراجعة الخارجية
45	خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

47	مقدمة الفصل:
48	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.
48	المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية.
50	المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية، أسبابها ودوافعها.
52	المطلب الثالث: مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية، صورها وأساليبها.
55	المبحث الثاني: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.
55	المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية.
58	المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:
60	المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.
62	خلاصة الفصل

الفصل الثالث: قياس دور المراجعة الخارجية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

47	تمهيد.
48	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة
48	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة.
49	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
50	المطلب الثالث: إجراءات صدق الأداة
51	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.

51	المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس والوظيفة الممارسة
53	المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي
55	المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي
57	المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان
57	المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الإستبيان
60	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان
63	المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الإستبيان
67	خلاصة الفصل
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع
76	الملاحق

فهرس الجداول

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	9
جدول رقم (2-1): أنواع المراجعة من حيث الجوانب المتعلقة بمهامها	14
الجدول رقم (3-1): تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	15
الجدول رقم (3-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	48
الجدول رقم (3-2): مقاييس ليكارات الخماسي	49
الجدول رقم (3-3): معايير تحديد الإتجاه	50
الجدول رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	51
الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	52
الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	53
الشكل رقم (3-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	53
الجدول رقم (3-7): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	54
الجدول رقم (3-8): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي	55
الجدول رقم (3-9): إتجاهات أفراد العينة حول معايير المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية	57
الجدول رقم (3-10): إتجاهات أفراد العينة حول دور المراجع الخارجي في التحقق من الممارسات الإبداعية ..	60
الجدول رقم (3-11): إتجاه أفراد العينة حول أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على المحاسبة الإبداعية	63

فهرس الأشكال

18	الشكل (1-1): العلاقة بين المحاسبة والمراجعة
20	الشكل (1-2): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
22	الشكل (1-3): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية
51	الشكل رقم (1-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الجنس
52	الشكل رقم (2-3): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة
54	الشكل رقم (4-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكادي
55	الشكل رقم (5-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي

مقدمة

مقدمة

أدت الظروف الإقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل وبآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تحميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، فيستطيع المحاسب وبناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما يعرف بالحاسبة الإبداعية، ذلك بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية ، كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات من القرن الماضي كانت نتيجة لخفة اليد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح.

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث إنحيار شركة (إنرون) وغيرها من الشركات الرائدة، والتي حملت شركة (آرثر أندرسون) جزء من مسؤولية انهيارها لكونه الشركة المسؤولة على مراجعة حساباتها، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

ولقد تزايدت أهمية المراجعة الخارجية وأصبحت من الميادين الواسعة التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ، ولأن عملية المراجعة تبدأ عند إنتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، إذ تعتبر الوكيل والضامن في نفس الوقت للوقوف على مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية من حيث الشكل من جهة، ومن حيث الجوهر من جهة أخرى.

إذ أنه في البداية كانت وظيفة المراجع الخارجي تنصب على إكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الإهتمام بمسؤولية المراجعين الخارجيين في إكتشاف حالات الغش والتحرير قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات من القرن الماضي نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، غير أن طبيعة المحاسبة الإبداعية

كونها تقع في المنطقة الرمادية ما بين الممارسات المتعارف عليها وما بين الإحتيال الصريح هي ما يدفع لطرح السؤال حول دور المراجعة الخارجية في مواجهتها.

1- إشكالية الدراسة

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:
"فيما يتجلى دور المراجعة الخارجية وقدرتها على التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتدنيها؟"

هذا السؤال الرئيسي بدوره يقود لمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل لمعايير المراجعة الخارجية دور في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك دور للمراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد تأثير لنوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة التي طرحت سابقا تم إعتداد الفرضيات التالية:

- معايير المراجعة الخارجية تساهم في التقليص من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- للمراجع الخارجي دور مهم في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- نوعية المراجعة الخارجية وجودتها تؤثر على عملية المراجعة الخارجية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها؛
- الوقوف على مدى قدرة المراجعة الخارجية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى إدارات المؤسسات؛

- إبراز دور كل من معايير المراجعة والمراجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية.

4- أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز، وهذا ما يزيد من أهمية المراجعة الخارجية في ضمان تمثيل مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي شكلا وجوهرا.

5- أسباب إختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في البحث والإلمام هذه الدراسة؛
- الأهمية التي يحضها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية؛
- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص مراجعة وتدقيق؛

6- منهج الدراسة

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها وإختبار فرضياتها تم إستخدام المنهج الإستنباطي من خلال الأسلوب الوصفي التحليلي، فالأسلوب الوصفي يستخدم في وصف خصائص الظاهرة المدروسة وهو وصف المتغيرين المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية، أما الأسلوب التحليلي فقد تم إستخدامه في دراسة التداخل أي وصف العلاقة دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى إستخدام المنهج الإستقرائي من خلال أسلوب تأسيس إستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

7- الدراسات السابقة

- دراسة (ليندا حسن نمر الحلبي، 2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

تمحورت الدراسة حول دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية المنشورة، حيث هدفت هذه الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعي الحسابات الخارجيين في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الباحثة إلى أن مراجعي الحسابات لهم دور هام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالمراجع الخارجي يقلل من هذه الممارسات.

- دراسة (بوسنة حمزة، 2012)، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والفرنسية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف.

يدور موضوع الدراسة حول الدور الذي تؤديه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح واتجاه هذه الممارسات، وتوصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الإختيارية بشكل موجب من أجل تضخيم النتيجة المحاسبية.

- دراسة (الخشاوي والدوسري، 2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أيضاً دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد دولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ثم بينت أهمية ودور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وأن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الدراسة الحالية يمكن اعتبارها شبيهة بالدراسات السابقة والتي أسهمت في إثراء هذا المجال، إلا أن هذه الدراسة تقيس دور كل من المعايير والمراجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تقيس أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على إكتشافها لممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليلها.

8- هيكل الدراسة

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث سيتم التطرق من خلال الفصل الأول إلى المراجعة الخارجية، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية من تعريف ومسؤوليات والمنهجية التي يعتمد عليها في عملية المراجعة الخارجية، المعايير العامة المتعارف عليها، بالإضافة إلى مقاييس جودة المراجعة الخارجية، وسلوكيات المهنة.

وسيتطرق خلال الفصل الثاني إلى المحاسبة الإبداعية، مفهومها ومنظورها الأخلاقي ودافع الإدارة من ممارستها، وكذلك ممارساتها وأساليبها وسيتم عرض دور المراجعة الخارجية في مواجهة ممارساتها. كما سيتم تخصيص الفصل الثالث لدراسة حالة من خلال توزيع إستبيان على عينة من مكاتب المراجعة والأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وسيتم تحليل نتائج هذا الإستبيان الذي من خلاله يتم اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية
- المبحث الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الخارجية.
- المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية وسلوكيات المهنة.

تمهيد

لقد حظيت مراجعة الحسابات باهتمام كبير في أواسط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، فهي من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، نظرا لحساسية تقاريرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية ولكونها وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين.

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وبتابع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي لها، فللمراجعة أنواع مختلفة ويدور هذا البحث حول المراجعة الخارجية حيث أن توافر الإستقلال والحياد للمراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبيده في تقريره على القوائم المالية، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الخارجية؛

المبحث الثالث: معايير وسلوكيات مهنة المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية

إن ظهور عملية المراجعة كان أمراً حتمياً لعدة أسباب أهمها الحاجة إلى رأي فني محايد، وهي عملية منتظمة تطورت عبر مراحل تاريخية وهذا ما ساعد على وضع مفهوم جديد لها يعتمد على أسس علمية مبنية على مبادئ وفروض في ظل المعايير المتعارفة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وتعريفها

وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى كل من تطور المراجعة تاريخياً وتعريفها.

أولاً: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد إختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة،¹ فعلى الرغم من أن ظهور المراجعة كان قبل ظهور المحاسبة، حيث ظهرت المحاسبة مع ظهور الأرقام لكن المراجعة لم تتطور إلا بعد ظهور المحاسبة وهذا من خلال اتباع نظام القيد المزدوج.²

إن المتتبع للحضارات القديمة، وخاصة حضارة وادي الرافدين وحضارة وادي النيل، ثم الحضارة الإغريقية وبعدها الحضارة الرومانية، يلاحظ ظهور الملامح الأولى من صور الفحص والمراجعة التي تدل على إهتمام هذه الحضارات بالرقابة، وذلك لأهميتها في المحافظة على الممتلكات وتتبع التصرفات والمحاسبة عليها.³ ويشير بعض الكتاب إلى أن أصل المراجعة يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مراجعين لمراجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الخدم،⁴ ولقد تم ممارسة المراجعة في العصور الوسطى عن طريق الإستماع، حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يراجعون أعمال الفلاحين وقد أستخدم لفظ (audite) للدلالة على المراجعة.⁵

غير أن النصف الثاني من تلك الفترة، وعلى وجه التحديد منذ بداية القرن الحادي عشر، شهد ظهور بعض التطورات الهامة كنشوء المدن واتساع نشاطها، وظهور نظام الطوائف المهنية، وازدهار النشاط الإقتصادي، وظهور الأسواق الأوروبية كمراكز هامة للمبادلات التجارية، ونتيجة لذلك فقد شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطوراً وتقدماً،

¹ محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص: 7.

² خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 17.

³ حازم هاشم الألوسي، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول"، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003، ص: 21.

⁴ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 30.

⁵ حسين القاضي وحسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 2.

ومن أمثلة ذلك حدوث تطور في مسك السجلات وتسجيل البيانات وذلك باستخدام عدد من الدفاتر، وتحويل المفردات من دفتر إلى دفتر آخر كنوع من أنواع الرقابة على الحسابات، كذلك تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، كما استخدمت حكومة بيزا المراجعين عام 1394 في مراجعة الحسابات الحكومية لغرض إكتشاف التلاعب ومنع إختلاس الأموال، وفي نهاية العصور الوسطى حدث تطور هام وجوهري لمهنة المحاسبة والمراجعة وهو ظهور نظرية القيد المزدوج والذي ورد في كتاب للوقاباشييو نشره عام 1494 ببريطانيا وقد أدت سهولة استعمال النظام المحاسبي ومنطقيته إلى انتشار تطبيقه في أوروبا، ذلك الإنتشار الذي ساعد على تطور المحاسبة وبالتالي المراجعة.¹

إلا أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة المراجعة الخارجية في العصر الحديث (بداية من النصف الثاني من القرن العشرين) في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة ملاك المنشأة الى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة،² ولقد إتسع مجال ونطاق المراجعة ليشمل ممتلكات ومشاريع القطاع الخاص نظرا لإتساع مجال التجارة الداخلية وإنتشار التجارة الخارجية مما أدى إلى البدء بتنظيم مهنة المراجعة، حيث كان ظهور أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة عام 1581 في فينسيا بإيطاليا تحت إسم (Roxanti) لتكوين الخبراء المحاسبين إضافة إلى مدرسة ميلان التي أنشأت سنة 1739.³

وتم في اسكتلندا عام 1854 إنشاء معهد مهني مختص بإسم معهد المحاسبين القانونيين بأدنبرة، وإزداد الإهتمام بضرورة وجوده تأهيل علمي وعلمي عال للأشخاص قبل انضمامهم لعضوية الجمعيات والمعاهد والنقابات المهنية، وذلك للتأكد من صلاحيتهم في تحمل أعباء ومسؤولية مراجعة الحسابات، ونمو الاتجاه إلى إلزام المشاريع بتسجيل عملياتها الحسابية وإعداد القوائم الختامية ومراجعتها، حيث أوجب قانون الشركات الإنجليزي عام 1862 على أن يتضمن المراقب تقريره، برأيه المهني حول صحة الميزانية، والإهتمام بوضع معايير وقواعد لآداب وسلوك أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث شهد العام 1917 صدور محاولة أولية من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في هذا الإتجاه، ثم تعميمها في عام 1973 بصياغة دليل آداب وسلوك المهنة بشكله الموسع، ظهور معايير المراجعة باعتبارها من المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وقد صدرت هذه المعايير على المستويات القطرية والإقليمية والدولية، ومن المحاولات الجادة في هذا المجال قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1954 بإصدار كتيب

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص: 24-25.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

³ خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 18.

بعنوان (معايير المراجعة المتعارف عليها)، سبقتها وخلتها جهود مماثلة في هذا المضمار من قبل منظمات قطرية وإقليمية والاتحاد الدولي للمحاسبين المشكل عام 1977،¹ والجدول الموالي يلخص التطور التاريخي لمراجعة الحسابات:

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لمراجعة الحسابات

الفترة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 سنة قبل الميلاد إلى سنة 1700	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين أو الكاتب	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات
من 1700 إلى 1800	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة المختلصين وحماية الممتلكات
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة أو قانونيا	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة أو المراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والإستشارة	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، المنظمات، المساهمين	شخص خبير مهني في المحاسبة والمراجعة والإستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة
بعد سنة 1990	الحكومة، المنظمات، المساهمين	شخص خبير مهني في المراجعة والإستشارة	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة والمحاسبة

¹حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 25-26.

المصدر: فاتح سردوك، "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية-دراسة حالة الشركة الجزائرية للألومنيوم (ALGAL) بالمسيلة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة أعمال، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، 2004، ص: 25.

ثانيا: تعريف المراجعة الخارجية

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث تعرف:

بأنها "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الإقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها".¹

وتعرف المراجعة الخارجية بأنها "الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى أتعابا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة".²

أما منظمة العمل الفرنسية فقد عرفت بأنها "طريقة منهجية تتم من طرف مهني باستعمال مجموعة من تقنيات تقييم المعلومات لهدف إصدار حكم معلل ومستقل باتباع معايير التنظيم وكذا تقدير مصادقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".³

وعرفت أيضا على أنها "تلك العملية المنظمة التي تأدى عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الإقتصادية مع معايير محاسبية مقررّة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومة لإستخدامها في إتخاذ قراراتها".⁴

¹ عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة"، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص: 12.

² أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 16.

³ LIONEL Collins et Gérard Vallion, "Audit et Contrôle interne", Aspects Financiers Opération et stratégique, 4^{eme} édition, Dalloz, paris, 1992, p:17.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 2.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المراجعة هي التحقق الحيادي من مصداقية المعلومات ومزاعم متعلقة بأنشطة وأحداث إقتصادية، ومطابقتها مع المعايير والمبادئ المتعارف عليها، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهدافها

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق لأنواع المراجعة الخارجية وكذلك أهدافها.

أولاً: أنواع المراجعة الخارجية

تعددت أنواع المراجعة غير أنها تلتقي في الأهداف، لأن الاختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وفيما يلي توضيح مختصر لتلك الأنواع:

1- من حيث نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى:

أ- **المراجعة الكاملة:** إن المقصود بالمراجعة الكاملة هي المراجعة التي تخول للمراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها.¹

في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع.²

ب- **المراجعة الجزئية:** والمقصود بالمراجعة الجزئية هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولاً في هذا النوع من المراجعة عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو حسابات أو مستندات معينة، تكون الحدود المفروضة على المراجع قد منعت من فحصها، ويجب على مراجع الحسابات في حالات المراجعة الجزئية عمل إتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه القيام به، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الإتفاق.³

2- من حيث الإلتزام

¹ يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 15.

² محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، الدار الجامعية، 1993، ص: 47.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين:

أ- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية لها، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.¹

ب- **المراجعة الاختيارية:** وهي التي تطلبها المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المنشأة.²

3- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:

أ- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.³

ب- **المراجعة الاختيارية:** في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

ولقد أدى كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد عملياتها بصورة كبيرة وإهتمام تلك المؤسسات بأنظمة الرقابة الداخلية، إلى ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها.⁴

4- من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات

أ- **المراجعة النهائية:** تعتبر المراجعة نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة الحجم والمنشآت متوسطة الحجم.

¹ محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990، ص: 4.

² يوسف محمود جربوع مرجع سبق ذكره ص: 17.

³ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

⁴ المرجع السابق، ص: 48-49.

⁵ يوسف محمود جربوع مرجع سبق ذكره ص: 16.

ب- **المراجعة المستمرة:** المراجعة المستمرة هي التي يتم فيها العمل والفحص أثناء السنة وذلك سواء أكانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية وتتميز المراجعة المستمرة بعدة مزايا عند مقارنتها بالمراجعة النهائية.

5- من حيث الهدف من عملية المراجعة

- أ- **مراجعة القوائم المالية:** وهو النوع الشائع من المراجعة، ويهدف إلى مراجعة القوائم المالية لغرض قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى مطابقة القوائم المالية للمنشأة مع المبادئ المحاسبية المقبولة، ويتم ذلك إستناداً إلى أدلة إثبات كافية يتم الحصول عليها من خليط مناسب من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.
- ب- **مراجعة الالتزام:** وهدف إلى تحديد مدى إلتزام الموظفين والمنشأة موضوع المراجعة بالقوانين المعمول بها أو أنظمة محددة أو بلوائح معينة أو بالتعليمات أو القرارات الصادرة عن جهات إشرافية خارجية أو الإلتزام بالسياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا للمنشأة.
- ج- **مراجعة العمليات:** وتعني الفحص المنظم لأنشطة المنشأة - غير المالية- أو جزء منها، تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتحسينه وتطويره، وإصدار التوصيات بشأن ما يجب اتخاذه من إجراءات في هذا الخصوص،¹ والجدول التالي يقدم ملخص لتلك الأنواع.

¹حازم هاشم الألوسي مرجع سبق ذكره ص ص: 63-64.

جدول رقم (1-2): أنواع المراجعة من حيث الجوانب المتعلقة بمهامها

نوع المراجعة	طبيعة المراجعة	المعايير الموضوعية	طبيعة تقارير المراجع
القوائم المالية	بيانات القوائم المالية	مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً	رأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية
الالتزام	البيانات التي تتعلق بالقواعد والقوانين والسياسات	السياسات الإدارية، القوانين والقواعد التنظيمية، وأية متطلبات أخرى	ملخص لعملية المراجعة وتحديد درجة ومدى الالتزام
التشغيل	بيانات التشغيل والأداء	الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الجهة المسؤولة	مراجعة الكفاية والفعالية وإعطاء التوصيات

المصدر: إبراهيم طه عبد الوهاب، "المراجعة النظرية والممارسة المهنية"، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص: 17.

ثانياً: أهداف المراجعة الخارجية

تسعى المراجعة إلى تحقيق عدة أهداف ضمن الأهداف العامة للمراجعة، إلا أنه حري بنا أن نعيد طرحها بشكل أكثر تفصيل وكما يلي:

1- أهداف رئيسية:

- وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، فإن أهداف المراجعة هي:¹
- إن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية المعدة في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه في البيانات المحاسبية.
- يساعد رأي المراجع الخارجي في تحديد مصداقية البيانات المحاسبية، وعلى مستخدم هذه البيانات (على أي الأحوال) ألا يفترض أن رأي المراجع هو تأكيد لما ستكون عليه المنشأة في المستقبل، أو أنه بموجبه تعمل الإدارة على إدارة شئون المنشأة بفعالية وكفاءة.

¹ حامد طلبة محمد أبو هبة، "أصول المراجعة"، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011، ص: 16.

2- أهداف خاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي:¹

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.
 - **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
 - **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.
 - **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمهما بقيمتها الملائمة.
 - **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
 - **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم إعتماؤها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها، والجدول التالي يلخص تطور أهداف المراجعة الخارجية.
- الجدول رقم (1-3): تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية**

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها
1550-1850	إكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الإعتراف بها

¹وليم توماس وإمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص: 45.

1905-1850	-إكتشاف التلاعب والإختلاس -إكتشاف الأخطاء والتلاعب	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الإعتراف بها
1933-1905	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -إكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	إعتراف سطحي
1940-1933	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -إكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية	بداية الاهتمام بها
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية	إهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -" الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 5.

المطلب الثالث: محددات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالحاسبة

من خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى محددات جودة المراجعة الخارجية وأيضا علاقة المراجعة الخارجية بالحاسبة.

أولا: محددات جودة المراجعة الخارجية

تشير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، وهناك العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة عملية المراجعة، وفيما يلي بعض من أهم هذه المحددات:

- **حجم منشأة المراجعة:** وتقاس بعدد زبائن، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما تحسن مستوى المراجعة، إلا أن بعض الدراسات عارضت هذه النتيجة.
- **سمعة منشأة المراجعة:** حيث توجد علاقة إيجابية بين سمعة منشأة المراجعة وجودة المراجعة، بما يساهم في تفسير نسبة مخفضة من إجمالي التغير في عملية المراجعة لقلة شركات المراجعة التي تهتم بالسمعة.

- مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي: وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة عملية المراجعة بما تمثله الرقابة من دافع للمراجعين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة.
- تخصص المراجع أو معرفة المراجع بالصناعة: حيث توفر المعرفة التخصصية للمراجع في النشاط أو الصناعة التي يعمل بها العميل محل المراجعة، من بناء أحكام قوية و متميزة بما تنعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة.
- مدة خدمة المراجعة: بحيث يفسر ذلك أن طول مدة المراجعة يضعف من استقلالية المراجع نظراً لتوطد علاقته بالإدارة بما يمكن أن يسمح لها بأن تمارس أساليب إدارة الأرباح.
- أهمية العميل موضوع المراجعة: هناك علاقة سلبية مع جودة عملية المراجعة نظراً لما تمثله أتعاب العميل بنسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة المرجعة أي تشكل ضغط على مهمة المراجعة.
- أتعاب العميل: فهي تمثل مقياس مزدوج فقد تدفع المراجع لبذل جهد أكبر بما ينتج جودة مراجعة عالية، أما في حالة السلب قد تكون هذه الأتعاب العالية وسيلة ضغط على المراجع أو حافز للتغاضي عن التلاعبات.
- تعرض المراجع للمساءلة القانونية: وهي تحقق تأثير نفسي إيجابي يحقق رادع للمراجع عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية.

- تأهيل ومهارة المراجع: تؤدي دوراً هاماً في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بما ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة.¹

ثانياً: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة

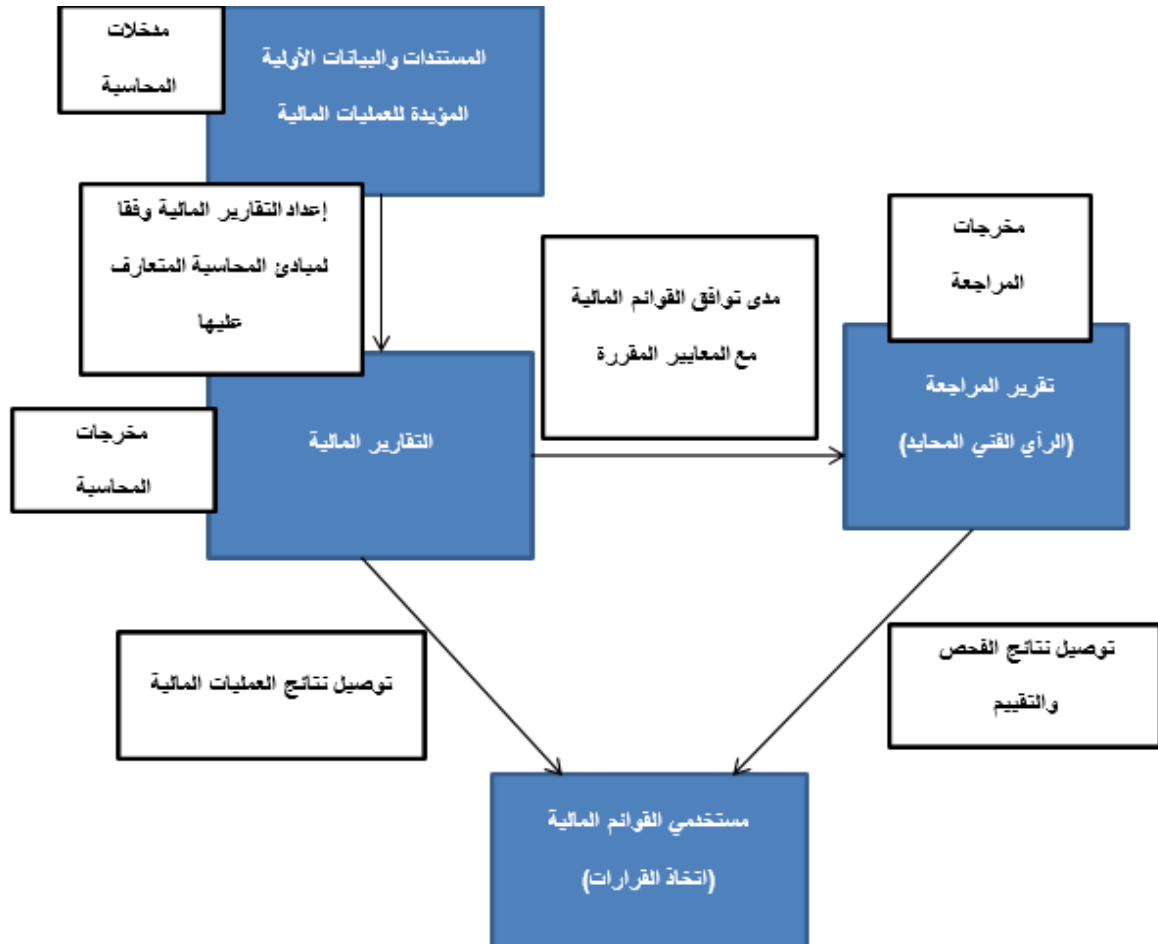
يتضح من تعريف المراجعة الخارجية وما سبقت الإشارة إليه إلى أنواع المراجعات المختلفة أنه لا يلزم وجود علاقة بين المحاسبة والمراجعة الخارجية، فيمكن مراجعة أي نوع من المعلومات ما دامت هذه المعلومات كمية وقابلة للتحقيق، وما دام المراجع قد إتفق مع الطرف الآخر على المعايير أو المقاييس التي تستخدم درجة التطابق. ومن جهة أخرى فإن معظم المراجعات تشتمل على معلومات محاسبية، وتعرف جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبة بأنها "عملية تمييز، وقياس، وتوصيل معلومات مالية تمكن مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ أحكام وقرارات مدروسة، والتقارير المالية هي الموصل للمعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية عادة في شكل قوائم مالية. وموضوع أي عملية مراجعة هو في العادة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع المراجع، فمعظم الأدلة التي يجمعها المراجع ويقومها تتكون من معلومات مأخوذة من النظام المحاسبي،

¹ سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008، ص: 8.

والتأكيدات عن التصرفات والأحداث الاقتصادية التي يعنى بها المراجع هي في معظم الأحيان تأكيدات عن عمليات محاسبية وأحداث أخرى لها أهمية محاسبية وأرصدة حسابات ناتجة عن هذه العمليات والأحداث. وأخيرا فإن المعايير المعلنة التي يجب أن تتطابق معها التأكيدات المحاسبية هي مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعلى ذلك فإنه لا يلزم للمحاسب أن يكون ضليعا في المراجعة وعلى العكس فإن المراجع يجب أن يكون خبيرا في المحاسبة.

وتؤدي المحاسبة إلى خلق قوائم مالية ومعلومات أخرى مفيدة، ولكن المراجعة لا تؤدي عادة إلى خلق بيانات أو معلومات محاسبية، وإنما بهدف إلى إضفاء الثقة على هذه المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقييم هذه المعلومات بطريقة ناقدة وتوصيل نتائج هذا التقييم الناقد،¹ والشكل التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة ومراجعة الحسابات:

الشكل (1-1): العلاقة بين المحاسبة والمراجعة



المصدر: حمزة بوسنة، "دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص: 21.

¹ مسطفي عيسى خضير، "المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات"، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، السعودية، 1992، ص: 8.

المبحث الثاني: المنهجية العملية للمراجعة الخارجية

عرفت المراجعة الخارجية تطورا في الأدوار المتوخاة منها وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي في محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها، ومن أجل قيام المراجع الخارجي بإنجاز مهامه الموكلة إليه كما ينبغي فإنه يسير وفق منهجية علمية معينة، هذه المنهجية تحتوي على خطوات متسلسلة وكذلك على تقنيات ووسائل تتلائم مع كل خطوة من تلك الخطوات.

المطلب الأول: سير المراجعة الخارجية

تتم عملية المراجعة الخارجية من خلال الخطوات التالية:

أولا: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

من المهم جدا معرفة عمل العميل فعلى المراجعين الخارجيين أن يفهموا المحيط الإقتصادي الواسع الذي يعمل به العميل، بما في ذلك أثر السياسة الإقتصادية العامة، والمناطق الجغرافية التي يعمل ضمنها العميل وظروفها الإقتصادية، وتطور نظام الضرائب والتنظيمات المحلية والصفات الخاصة بالصناعة التي يزاوها العميل، فيجب التعرف على الأشخاص، والمنتجات وطرائق الإنتاج والطرق المحاسبية المطبقة.¹

لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها فيحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.² وهذه الخطوات الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 121 - 122.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010، ص: 76.

الشكل (1-2): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

أ- أشغال أولية	- التعرف على الوثائق الخارجية لمؤسسة - التنظيم المهني - عناصر المقارنة بين المؤسسات
ب- إتصالات أولى مع المؤسسة	- حوار مع المسؤولين - زيارات ميدانية - التعرف على الوثائق الداخلية
ج- إنطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم - إعادة النظر في برنامج التدخل

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

وفيما يلي شرح الخطوات الفرعية السابقة، التي تضمنها الشكل السابق.¹

1- أعمال أولية: هي خطوة يطلع المراجع الخارجي من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا، مما يمكنه من إستخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2- إتصالات أولى مع المؤسسة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3- إنطلاق الأعمال: يحصل المراجع الخارجي على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

بعد الخطوة السابقة يتحتم على المراجع الخارجي تقييم نظام الرقابة الداخلية لاتخاذها أساسا لوضع خطة العمل التفصيلية الواجب اتباعها والتي تتمثل ببرنامج المراجعة الخارجية، إن تقييم نظام الرقابة الداخلية سيتيح للمراجع

¹ بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

معرفة مواطن القوة والضعف في النظام، والتي تشكل الأساس لتحديد نطاق المراجعة الخارجية، وبالتالي إعداد برنامج المراجعة الخارجية بالشكل الدقيق والمطلوب، كما يساعد هذا التقييم، قيام المراجع بإسداد النصح والإرشاد لإدارة المنشأة في هذا المجال ولغرض قيام المراجع بتنظيم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية فإن عليه:¹

- إنتقاء طريقة التقييم؛

- إنتقاء أسلوب التقييم؛

- التأكد من تطبيق الرقابة الداخلية فعلا.

بالرغم من تعدد طرق دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الإقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها مراقب الحسابات وهناك عدة طرق للتقييم منها:²

1- الرجوع إلى تعليمات المنشأة ولوائحها الخاصة بتنظيم العمل في مراحله المختلفة ثم اجراء اختبارات علمية على ما يجري تنفيذه بالفعل داخل الأقسام المختلفة.

2- الرجوع إلى الخرائط التنظيمية والتي تبين المستويات التنظيمية داخل المشروع وتحدد فيها السلطة والمسؤولية.

3- إتباع نظام الاستفسارات وتلقي الإجابة عنها، التي يمكن لمراقب الحسابات عن طريقها أن يصدر رأيه عن مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.

ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد إنتهاء المراجع الخارجي من الخطوة السابقة يقوم بفحص الحسابات والقوائم المالية عن طريق الخطوات الموضحة بالشكل التالي:

¹حازم هاشم الألوسي، مرجع سبق ذكره، ص: 239.

²سمير الصبان، "نظرية المراجعة والبيات التطبيق"، الدار الجامعية، 2002-2003، ص ص: 239-240.

الشكل (3-1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

- إعادة النظر في برنامج المراجعة - تخفيف البرنامج - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية	أ- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية
- إختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية) - إختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية - إختبارات التطابق بواسطة المصادفات الخارجية - إختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية	ب- إختبارات السريانية والتطابق
- التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة فحص الأحداث ما بعد الميزانية - فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية - إعادة النظر في أوراق العمل - إصدار الرأي	ج- إنهاء عملية المراجعة

المصدر: محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،

بن عكنون، الجزائر، 2005، ص: 83.

وفيما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل السابق:

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

¹ بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

2- الإختبارات السريانية والتطابق: هي اختبارات يتم تصميمها لأختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات، وتتمثل الإختبارات السريانية والتطابق في:¹

- **إختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية:** تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وكذلك قيام المراجع بحساب النسب المالية للسنة الحالية ومقارنتها مع النسب المالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها، فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة، فإن الأمر يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الانحرافات.²

- **إختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية:** المتمثلة في الفواتير والسندات (مذكرات) الإستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الإستغلال... إلخ

- **إختبارات التطابق بواسطة المصادقات:** إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد (أو نفي) الحسابات المسجلة في دفتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن، الموردون والبنوك، كما يقوم المراجع بإرسال طلبات المصادقة لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص التراعات المحتمل أن تكون مع الغير، المستخدمين ومصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات

- **إختبارات التطابق عن طريق المشاهدة الميدانية:** وذلك بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، ومراقبة الإستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

3- إنهاء عملية المراجعة الخارجية: على المراجع الخارجي في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة، وعليه قبل الإدلاء هذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة³ القيام بما يلي:

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

² حازم هاشم الألوسي، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، ليبيا، 2006، ص: 32.

³ بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 80-82.

- **التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة:** وذلك بأن يتحقق المراجع الخارجي من أن إعداد عرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة، وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم.¹
- **فحص الأحداث ما بعد الميزانية:** الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ إنتهاء إجراءات المراجعة (تاريخ تقارير المراجع الخارجي) ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل المراجعة، لذلك يجب على المراجع الخارجي فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة ويهتم المراجع الخارجي بنوعين من هذه الأحداث هما:²
 - أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها، مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة وذلك في أوائل السنة التالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية؛
 - أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق هذه القوائم يعتبر ضرورياً وملائماً، مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع إستمرار احتفاظ المؤسسة بها.
- **فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:** وهو أن يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول، وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد لها، وتتمثل في ما يلي:³
 - يجب إيضاح قيم وتصنيفات البنود إذا كان ذلك ضرورياً بواسطة معلومات إضافية تلحق بالبيانات المالية، كما يجب عدم دمج أو مقاصة البنود الجوهرية مع بنود أخرى، بل يجب تحديدها بصورة منفصلة؛
 - يجب أن تظهر البيانات المالية أرقام المقارنة الخاصة بالفترة السابقة؛
 - يجب الإفصاح عن أي قيود على ملكية الأصول؛
 - يجب الإفصاح عن الضمانات المقدمة والمتعلقة بالخصوم.

¹عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

²المرجع السابق، ص: 85.

³أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الحديث للحسابات"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 148-149.

- **إعادة النظر في أوراق العمل:** بعد أن ينتهي المراجع من كافة إجراءات المراجعة السابقة، فإنه يجب عليه أن يقوم بإستعراض أوراق عمله، للتأكد من محتواها، وكذلك التأكد من أن كافة الإجراءات المخططة قد تم إنجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل قد تتضمن أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه في القوائم المالية للمؤسسة.¹

- **إصدار الرأي:** إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة الخارجية حيث أنه بعد أن ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته، فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها.²

المطلب الثاني: وسائل وأدوات تنفيذ المراجعة الخارجية

يعتمد المراجع الخارجي على عدة وسائل وأدوات للقيام بعملية المراجعة الخارجية.

أولاً: أدلة وقرائن الإثبات

ولقد تعددت التعاريف التي تناولت القرينة، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية. وتعرف القرينة على أنها تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.³

أما قرائن المراجعة الخارجية فتتكون من الأنواع التالية:⁴

- الجرد الفعلي: الفحص المادي بواسطة مراقب الحسابات؛
- التقارير المعدة بواسطة طرف ثالث: مكتوبة، شفوية؛
- التقارير المعدة بواسطة العاملين بالشركة: بصورة رسمية، بصورة غير رسمية؛
- العمليات الحسابية؛
- دفاتر وسجلات فرعية أو تفصيلية منتظمة؛
- العلاقات المتداخلة مع البيانات الأخرى.

¹ يوسف محمد جريوع، "إستكمال عملية المراجعة"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 112، 1999، ص: 44.

² عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

³ محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، مرجع سبق ذكره، ص: 261.

⁴ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 299.

ومن ناحية أخرى يمكن تحديد أنواع قرائن المراجعة الخارجية وفقا لدرجة الإعتماد على كل نوع إلى ما يلي:¹

1- **قرائن حقيقية:** وتنقسم إلى: جرد مادي (فعلي)، إعادة عمليات الحساب، تتبع وإقتفاء الأثر لإجراءات مسك الدفاتر، وهذه القرائن تقنع الشخص بحقيقة الشيء المراد برهنته وبدون الحاجة إلى إستنتاج مثل جرد المخزون السلعي.

2- **قرائن متمثلة في الشهادات:** وهي تنقسم إلى:

المصادقات، والإستفسارات، ويتم الحصول على هذه القرائن من الآخرين.

3- **قرائن غير مباشرة:** وتنوع مكونات هذه القرائن ومنها:

- فحص المستندات (مراجعة مستندية)؛

- التتبع أو الفحص الانتقادي؛

- فحص السجلات والدفاتر المساعدة؛

- الارتباط بالبيانات الملائمة؛

ثانيا: أوراق العمل

يخصص مراقب الحسابات الجزء الكبير من وقته لتخطيط وإعداد ومراجعة أوراق العمل، لأنها تزيد من كفاءته في أداء المهام الملقاة على عاتقه.

1- **تعريف أوراق العمل**

قد تم تعريف أوراق العمل بأنها: "تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي إتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون للمراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص".²

2- **أنواع أوراق العمل**

تختلف أوراق العمل من حالة إلى أخرى، ولكن من الأنواع الرئيسية لأوراق العمل ما يلي:

- **برامج المراجعة الخرجية:** وهي الخطط التي يعدها المراجع الخارجي لتنفيذ عملية المراجعة؛

¹ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 299-300.

² محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 179.

- موازين المراجعة: يمثل حلقة الإتصال بين حسابات دفاتر الأستاذ وبين القوائم المالية الختامية التي يتعين على المراجع أن يبدي رأياً عن مدى سلامتها، وتشتمل هذه الموازين على أرصدة جميع الحسابات الظاهرة بالدفاتر من تاريخ معين.

- الجداول الملحققة: وهي التي يعدها المراجع الخارجي للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات، وتتخذ هذه الجداول شكل مذكرات التسوية، أو تحليلات كاملة لجميع العمليات في بعض الحسابات، وإجراء مقارنات بين الأرقام الشهرية لبعض العناصر، وقد تعد هذه الجداول بواسطة العميل مع الإستعانة بالمستندات التي تخضع لفحص المراجع الخارجي.

- المصادقات: والتي يتم الحصول عليها من العملاء، البنوك، الدائنون، ويتعين على المراجع أن يتحقق من مدى جدية تلك المصادقات عن طريق التحقق من توافر الشروط الواجبة في إعداد المصادقات.

- المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات الأخرى: يوجد فيها صور محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين، وكذلك فإن صور العقود المرتبطة بعمليات المشروع والملاحظات التي يبديها المراجع الخارجي عن تلك العقود تدخل ضمن أوراق العمل.

- القيود الدفترية والتسويات: قد ينتج عن عمليات الفحص اكتشاف بعض الأخطاء بالدفاتر والتي يتعين إجراء تصحيح لها، وفي هذه الحالة يقوم المراجع الخارجي باقتراح قيود التصحيح لتلك الأخطاء وإعداد قائمة بجميع تلك القيود على أن يسلم أصل تلك القائمة إلى المسؤولين، ويحتفظ ضمن أوراقه بصورة من تلك القائمة.

- تقرير تقييم أنظمة الرقابة الداخلية: والذي بين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المنشأة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة.

- المسودة الأصلية لتقرير المراجع: تعتبر المسودة الأصلية لتقرير المراجع الخارجي من أوراق العمل التي يحتفظ بها للرجوع إليها عند الحاجة، وهي تمثل خلاصة ما وصل إليه حتى تاريخ إعداد تلك المسودة.¹

ثالثاً: أدوات الإحصاء المستخدمة في اختبارات المراجع الخارجي

يمكن تقييم الإحصاء من حيث الهدف من إستخدامه إلى نوعين إحصاء وصفي وإحصاء إستنتاجي، والنوع الثاني يستخدم عند إجراء المراجعة الإختبارية في مجال إختبارات مراجع الحسابات.²

¹ محمد سمير الصبان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، المرجع السابق، ص: 182-185.

² محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 287.

1- تعريف الإحصاء الاستنتاجي

هو الاستخدام الحديث للإحصاء وأدواته، حيث يتم التعميم من الجزء على الكل، والخروج من حيز الوصف إلى حيز الاستنتاج، ولذلك فقد يطلق على هذا النوع من الإحصاء لفظ الاستنتاج الإحصائي، وفي هذه الحالة تقوم الدراسة على أساس عينة فقط من المجتمع، يتم اختيارها بطريقة معينة، ثم استخدام النتائج التي تتوصل إليها كأساس للتعميم على باقي مفردات المجتمع، في حدود معينة من الثقة وخطأ المعاينة.

وتعتمد المراجعة الاختيارية أساساً على الإحصاء الاستنتاجي، مما يجعل من الضروري على مراقب الحسابات أن يلم بأدواتها المختلفة، حتى يتمكن من تجنب الأخطاء التي تصاحب الاستخدام غير السليم لتلك الأدوات.¹

2- المعاينة الإحصائية كأساس للقيام بالمراجعة الاختبارية

سيتم التطرق إلى كل من المعاينة الحكومية والإحصائية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي للقيام بالمراجعة الاختبارية.

- **المعاينة الحكومية (الغرضية):** يمكن تعريفها على أنها لا تأخذ في الاعتبار أية اعتبارات خاصة باختيار مفردات العينة، أو استخدام طرق فنية في تحليل أو تقييم نتائج العينة، ومن ثم فإن الحكم الشخصي هو العنصر المحدد في كل من إختيار وتفسير العينة.

- **المعاينة الاحصائية أو الاحتمالية:** وهي التي تعتمد على قوانين نظرية الاحتمالات، والطرق والجداول الاحصائية، في تحديد حجم العينة واختبار مفرداتها، وأخيراً تقييم النتائج المتوصل إليها، ومن أهم خصائص هذه المعاينة أن لكل مفردة داخل المجتمع احتمالاً محدداً للظهور في العينة التي يتم اختيارها، وكذلك فإن كل عينة ممكنة لها نفس الحجم، سيكون لها نفس الاحتمال لسحبها.

ومن الملاحظ في هذه الحالة أن النظرية الرياضية للاحتتمالات، تمدنا بالأساس الذي يستخدم لتقييم مدى الوثوق في النتائج التي نتوصل إليها، ومدى دقة الاستنتاج الذي نقوم به، في مجال تجميع وتحليل وتفسير البيانات الكمية.²

¹ محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة"، المرجع السابق، ص: 288.

² المرجع السابق، ص: 291-292.

المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية

يعتبر تقرير المراجع الخارجي جوهر عملية المراجعة الخارجية ونتيجة لما توصل إليه خلال القيام □، وهو يمثل رأيه الفني حول المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة.

أولاً: تعريف تقرير المراجعة الخارجية

يعتبر تقرير المراجعة الخارجية المنتج النهائي لعملية المراجعة والخطوة الأخيرة فهو لا يعد إلا بعد استكمال مراجع الحسابات لإختباراته الأساسية وموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية وإعادة التبويب والملاحظات اللازمة لتوفير الإفصاح الكافي.¹

كما يعرف على أنه ملخص مكتوب يدي فيه المراجع الخارجي رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات.²

ثانياً: طبيعة تقرير المراجع الخارجي

تتعدد التقارير التي يعدها مراقب الحسابات، بتعد المهام التي توكل إليه، وهي تنقسم أساساً إلى نوعينهما:³
- **تقارير مختصرة:** وهي النوع الشائع الإستخدام، ويطلق عليه البعض تقرير الميزانية ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات فيما يتعلق بدفاتر الشركة وحساباتها والقوائم الختامية التي تعدها الإدارة عن نتائج أعمال الشركة خلال الفترة المالية محل المراجعة وعن المركز المالي للشركة في نهاية هذه الفترة.

- **تقارير مطولة:** وهي تتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثل التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المراجع خلال مراجعته، والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة، وقد يطلب من مراجع الحسابات أيضاً إعداد تقرير بنتائج فحصه في نطاق معين بالذات (مثل مراجعة عمليات المخزون لإكتشاف أي إختلالات بها).

ثالثاً: أهمية تقرير المراجع الخارجي

تنبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها:

- يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع الخارجي من عمله، حيث أن عملية المراجعة تتيح التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، لذا

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 391.

² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006، ص: 113.

³ محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 161.

يكون تقرير المراجع الخارجي بمثابة كشف يقدمه لمن يهمهم الأمر وبصفة خاصة الملاك، حيث يعتبر وكيلا عنهم، عن نتائج التصرفات المالية التي قامت بها إدارة المنشأة خلال الفترة المالية محل الفحص.

- يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المدنية والجنائية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة وذلك إذا ما اتخذت، الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع - المنتج النهائي لعملية المراجعة - نتيجة لما يواجهه مستخدم المعلومات من صعوبة في تقييم جودة المعلومات المقدمة إليه وتحديد درجة الإعتماد عليها، وذلك نظرا لتوافر العوامل الآتية:

• **تضارب المصالح بين الأطراف المعنية:** فعندما يشعر مستخدم المعلومات أن هناك تعارضا فعليا أو محتملا بين مصلحته وبين مصلحة من يقوم بإعداد تلك المعلومات فإنه سيصر على ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات وخاصة عن طريق شخص متخصص يتمتع بالاستقلال في إبداء الرأي.

• **صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها:** مما قد يجعل مستخدم المعلومات غير قادر على استيعابها، وارتفاع احتمال حدوث أخطاء غير معتمدة يصعب على المستخدم اكتشافها، ومن هنا تظهر الحاجة إلى وجود شخص متخصص يعاون المستخدم على تحديد جودة هذه المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها.

• **الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة:** فزيادة أهمية المعلومات المقدمة عند إتخاذ القرارات، تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودها ودرجة الإعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات تعتمد عليها.

• **الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى:** ويتحقق هذا الفصل أو البعد إما بطريقة طبيعية وأما بواسطة بعض الموانع القانونية أو عوامل الوقت والتكلفة التي تجعل من غير الممكن لمستخدم المعلومات إجراء مراجعته وتقييمه للمعلومات المقدمة إليه للحكم على مدى جودها.¹

رابعا: الأركان الشكلية لتقرير المراجع الخارجي

يحتوي تقرير المراجع الخارجي على الأركان التالية:

1- عنوان التقرير: يجب أن يعنون تقرير المراجع □ ذه العبارة (تقرير المراجع الخارجي) وذلك لتمييزه عن

باقي التقارير المالية والإدارية التي تعدها إدارة الشركة وغيرها.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

2- الجهة الموجهة إليها التقارير: وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة

3- الفقرة الافتتاحية للتقرير: يجب أن تشتمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:

- أن تكون القوائم المالية التي راجعها بالإسم والفترة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي وتاريخ القوائم.

- إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عمن قام بإعداد هذه القوائم؛

- إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

4- فقرة النطاق: وتتمثل في:

- لقد كانت مراجعتنا وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة؛

- أن تلك المعايير تتطلب منا القيام بتخطيط وإنجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية؛

- فحص أدلة الإثبات على أسس اختبارية فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛

- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات التي وضعتها إدارة الشركة؛

- إن كل ما سبق يوفر لدينا أساساً معقولاً لإبداء رأينا على تلك القوائم.

5- فقرة الرأي: ومثالا على ذلك:

- وفي رأينا أن الميزانية العمومية تعبر بصدق عن المركز المالي للشركة في 1997/12/31 وأن قائمة الدخل

تبين بوضوح نتائج أعمالها، وأن قائمة التدفق النقدي تبين طرق تحصيل الأموال وطرق إنفاقها في نفس الفترة؛

- إن الشركة تطبق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى، ونوصي بالمصادقة عليها (إذا

كانت شركة مساهمة)؛

6- الركن الأخير من التقرير يجب أن يحتوي على ما يلي:

- تاريخ التقرير؛

- إسم مكتب المراجع (صاحب المكتب)؛

- رقم المراجع؛

- الفئة التي ينتمي إليها؛

- توقيعه.¹

¹ يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 256.

المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية وسلوكيات المهنة

تؤدي معايير وآداب السلوك المهني للمراجعة الخارجية دورا هاما في فعالية المراجعة الخارجية وجودها، إذ يمكن الإستناد عليها كمقياس لأداء المراجع الخارجي الذي يعمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من عملية المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية

تتمثل أهم معايير المراجعة المتعارف عليها في: المعايير العامة والشخصية، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد تقرير المراجعة.

أولاً: المعايير العامة

والتي تشتمل على التأهيل العلمي والعمل، الإستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية¹.

1- التأهيل العلمي والعمل والكفاءة المهنية:

إن التأهيل المتكامل للمراجع يتطلب تأهيلا علميا، تأهيلا مهنيا، وتعلما مستمرا،² فمن ناحية التأهيل العلمي يجب أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة أما من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية يجب أن يكون لديه عدة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.³

وهي جملة من المعارف والخبرات في الميادين التي لها علاقة بالمراجعة، يتحصل عليها المراجع بالتكوين الأكاديمي والميداني وتتوج بالحصول على شهادات علمية.⁴

في الأخير يجب الإشارة إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي والكفاءة المهنية.⁵

2- الإستقلالية:

¹ عمور جمال، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، ص: 9.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

³ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتطبيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص: 40.

⁴ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، الطبعة الثانية، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

⁵ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

يسعى مستعملوا المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين:¹

- **عدم وجود مصالح مادية للمراجع الخارجي:** ينبغي للمراجع الخارجي أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على إستقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

- **وجود إستقلال ذاتي:** يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي بشأن فحص البيانات أو السجلات المحاسبية، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

استقلالية المراجع الخارجي في الواقع تعني عدم خضوعه لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية المراجعة وهو استقلال ذهني يكمن في عقل المراجع الخارجي ومدى قدرته على تقييم سلوك الآخرين معه للتأثير على استقلاليته.²

ت-العناية المهنية الملزمة

يعني أن يقوم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة الخارجية إلى غاية الإنهاء منها، إنطلاقاً من كون أن المراجع الخارجي لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية والإستقلال في أداء مهمته ويمكن تحديد شروط عامة يمكن توافرها في المراجع الخارجي بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:³

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة الخارجية من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.
- العمل على إزالة الشكوك أو الإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

¹ المرجع السابق، ص ص: 40-41.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

³ محمد تهاوي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 42-43.

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

ثانيا: معايير العمل الميداني

ويمكن تلخيص معايير العمل الميداني في العناصر التالية:¹

- يجب تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا — بطريقة فعالة ومناسبة.

- يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقدير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة المادية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية.

ثالثاً: معايير إبداء الرأي

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع الخارجي القائم بعملية المراجعة الخارجية آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر الآتية:²

1- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها،³ ويكون المراجع الخارجي ملماً بالمبادئ المحاسبية والتطور في قواعد القياس والإفصاح المحاسبي وأن يحرص على استخدام عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية كدليل للحكم على جودة القوائم المالية فالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تعتبر بمثابة معايير موحدة يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى من الجودة في ممارسة العملية.⁴

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

² محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

³ المرجع السابق، ص: 38.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة،¹ غير أن القابلية للمقارنة تتأثر ببعض العوامل الأخرى غير المحاسبية مثل:²

- التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة توجب إجراء تغييرات محاسبية؛

- وجود أخطاء في القوائم المالية للدورات السابقة،

- التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

3- معيار ملائمة الإفصاح

يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ □، ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.³

ويرى البعض أن الحكم على ملائمة الإفصاح يتم للإعتبارات التالية:⁴

- الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.

- عامل الأهمية يساهم بدرجة كبيرة في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة.

- الإفصاح الملائم يعبر عن محتوى القوائم المالية بشكل صريح لا يحتمل التأويل.

- عدم الإفصاح أحيانا يعتبر مبررا خاصة في حالة تضارب المصالح.

4- معيار وحدة الرأي

يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع الخارجي مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.⁵ ومن الأسباب التي تمنع المراجع الخارجي من إبداء رأي شامل:⁶

- تحديد نطاق عمل المراجع الخارجي بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية القيام □ بشكل كاف.

¹ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009، ص: 47.

³ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

⁵ محمد تهمي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

⁶ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

- حالة التأكد والذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة.

- عدم استقلالية المراجع عن العميل.

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

سيتم التطرق من خلا هذا المطلب إلى كل من مسؤوليات المراجع الخارجي وصلاحياته.

أولاً: مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع الخارجي إلى:

1- المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية في:

أ- مسؤولية المراجع تجاه العميل: إن الذي يحكم العلاقة بين المراجع الخارجي وعميله هو العقد المبرم بينهما وبالتالي فإنه يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية إتجاه عميله أي المؤسسة التي يراجع حساباتها ويتحمل مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد،¹ فإذا أخل المراجع الخارجي بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله ما يلي:²

- الفشل في إكمال عملية المراجعة الخارجية؛

- الفشل في اكتشاف الإختلاسات أو التلاعبات؛

- الإفشاء لأسرار العميل.

ب- مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث:

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشافهم التلاعب أو الإختلاس في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية).

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيتها العقدية والتقصيرية ضد المراجع بتوافر ثلاثة أركان هي:

¹ محمد بشر غوالي، "دور مراجعة الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013، ص: 131.

² هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، دار النشر، عمان الأردن، 2004، ص: 73.

- حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع الخارجي في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المراجع الخارجي؛
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع الخارجي.¹

2- المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي

يتوقف تقدير وتقييم كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية وكلما كان قادرا على تحمل مسؤولياته، كلما زاد إحترام هذه الجهة له.

إن المراجع الخارجي يعرض على الشركات وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصرا هاما بالنسبة للمراجع الخارجي نظرا لأن قيامه بمسؤولياته يساعد في خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الإعتماد على ما يتحمله المراجع من مسؤولية،² وتمثل المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي في:

أ- **المسؤولية الفنية:** وتتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، التي تلخص في الآتي:³

- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

ب- **المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):** تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع الخارجي أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة، وقد نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم (501) على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة".⁴

¹ محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

² محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدرر الجامعية، بيروت، 2006، ص: 216.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 191.

3- المسؤولية الجنائية: ويتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة وعن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى.¹

ومن الأعمال والتصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:²

- تأمر المراجع الخارجي مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في المؤسسة.
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصلحته الشخصية.
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين.
- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة.

ثانيا: صلاحيات المراجع الخارجي

- إلى جانب المسؤوليات يتمتع المراجع الخارجي بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي:³
- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.
- حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وذلك وفقا للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

¹ محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

² محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 67.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص: 211-212.

- صلاحيته في جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك.
- حق المراجع في فحص ومراجعة باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الإتصال بدائي المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في حالة الضرورة القصوى.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه وذلك لتقديم تقرير المراجعة الخارجية وعرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

المطلب الثالث: آداب وسلوك مهنة المراجعة الخارجية

أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين قواعد السلوك المهني تنطبق على جميع أعضائه وتستمد هذه القواعد سلطتها من قوانين المجمع الفرعية، فأعضاء المجمع الذين يشتغلون بمراجعة الحسابات يمكن توجيه اللوم لهم أو إيقافهم أو فصلهم من عضوية المجمع إذا وجد بعد محاكمة تأديبية من اللجنة المختصة أنهم أدينوا بمخالفة قواعد السلوك المهني.

ويشمل دستور آداب وسلوك المهنة بصفة عامة محورين أساسيين هما:

- المبادئ الأخلاقية العامة؛

- قواعد السلوك المهني.

وفي واقع الامر يخدم دستور أو دليل آداب وسلوك المهنة هدفين أساسيين هما:¹

- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهني.

- الإفصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الآداب والسلوك التي تحكم تصرفات أعضاء المهنة، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، ومنه زيادة الثقة في تقارير ونتائج أعمال أعضاء هذه المهنة.

أولاً: المبادئ الأخلاقية العامة للممارسة العملية لمهنة المراجعة

إن مفاهيم وآداب وأخلاقيات المهنة تشتمل على خمسة مبادئ، وهذه المبادئ هي:

¹وليم توماس وإمرسن هنكي، مرجع سبق ذكره، ص: 172-173.

أ- الإستقلال والنزاهة والموضوعية: المراجع الخارجي يجب أن يحتفظ بأمانته وموضوعيته، وعندما يمارس مهنة المحاسبة يجب أن يكون مستقلاً عن الأشخاص الذين يقوم بخدمتهم.¹

ب- المعايير الفنية العامة: المراجع الخارجي يجب أن يتقيد بمعايير المهنة الفنية وأن يبذل جهده باستمرار لتحسين مقدرته الفنية ونوعية الخدمات التي يقدمها.²

ج- المسؤولية اتجاه العملاء: المراجع الخارجي يجب أن يتميز بالعدالة والأمانة والصدق والموضوعية والحياد عند تعامله مع عملائه وأن يخدمهم بأقصى طاقته وأن يحقق لهم أقصى منفعة مهنية بما لا يتعارض مع مسؤولياته العامة للجمهور.³

ويجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل عدم إفشاء أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة الخارجية إلا بموافقة العميل نفسه، ولكن استثناء من ذلك فإن على المراجع بناءً على طلب المحكمة الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية. ويجب عليه أن يحدد أتعابه مع عميله سواء بالساعة أو اليوم أو العملية بأكملها، كما يحظر على المراجع الخارجي الاتفاق على تحديد أتعاب معلقة بنتائج الفحص، فإذا حددت أتعاب المراجع مثلاً بنسبة مئوية من صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية فهناك احتمال بأن يفقد المراجع الخارجي موضوعيته ويؤدي ذلك إلى ظهوره بمظهر عدم الاستقلال.⁴

د- المسؤولية اتجاه الزملاء: لا تتوقف شهرة المهنة على سلوك أعضائها فحسب، ولكن تقدم المهنة وتحسين نوعية خدماتها يتوقف أيضاً على الثقة المتبادلة بين الأعضاء، فيجب أن يكون هناك تبادل حر للمعلومات وهذا التبادل ضروري لتطوير المهنة وتحسين أساليبها الفنية.

وبصفة عامة لا يحتفظ الأعضاء بأرائهم واكتشافاتهم لأنفسهم ولكنهم يناقشونها في اجتماعاتهم المهنية ويكتبون عنها في مجلاتهم المهنية وقد يتخذوها في بعض الأحيان أساساً لدراسات مهنية تقدم إلى الأعضاء، فالتعاون ضروري للاحتفاظ بمعايير المهنة، وتحديد قوانين الولايات المتحدة في أمريكا شروط الالتحاق بالمهنة ويؤثر المراجعون عن طريق

¹ مصطفى عيسى خطير، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

² المرجع نفسه، ص: 68.

³ مصطفى عيسى خطير، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

⁴ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 205.

جميعاتهم المهنية المحلية في هذه القوانين، وكان نتيجة تلك هذا المستوى المرتفع من معايير الالتحاق بالمهنة والقوانين الأخرى التي تحكم ممارسة مهنة المراجعة.¹

هـ - **المسؤوليات الأخرى وممارسات مهنة المراجعة الخارجية:** المراجع الخارجي يجب أن يمارس عمله بالطريقة التي تؤدي إلى إحترام المهنة ورفعتها وقدرتها على خدمة الجمهور،² وعلى المراجع إجتنب:³

- **الأعمال المخلة بكرامة المهنة:** لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يرتكب أي عمل يخل بكرامة المهنة وكرامة العاملين فيها.

- **الإعلان ووسائل اجتذاب العملاء:** لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يحصل على عمل عن طريق الإعلان أو بوسائل اجتذاب العملاء الأخرى بطرق غير صحيحة.

- **العمولات:** محظور على مراجع الحسابات الخارجي أن يدفع عمولة للحصول على عميل ويحظر عليه أيضا قبول عمولة نتيجة لتوصياته للعميل عن منتجات أو خدمات أخرى.

- **لأعمال المتعارضة:** لا يجوز لمراجع الحسابات أن يجمع بين مهنة المراجعة وأي عمل آخر أو مهنة أخرى تؤدي إلى خلق تضارب في المصالح عند تأديته لخدماته المهنية.

- **شكل المكتب الإسم:** لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يمارس المهنة تحت إسم شركة تحتوي على إسم وهمي، وأن يكون مضللاً بالنسبة لنوع المنشأة ومع ذلك يجوز أن يشتمل إسم الشركة على إسم واحد أو أكثر من الشركاء السابقين أو المساهمين السابقين.

والمبادئ الخمسة السابقة المقصود منها أن تكون مبادئ إرشادية عريضة وليست قواعد سلوكية ملزمة. وبالرغم من أنها لا تعتبر أساساً لأي إجراءات تأديبية ضد أحد الأعضاء، إلا أنها تكون الإطار الفلسفي الذي بنيت على أساسه قواعد السلوك المهني.⁴

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ص: 205-206.

² مصطفى عيسى خطير، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

³ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 206-207.

⁴ مصطفى عيسى خطير، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

ثانيا: قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية

إن السلوك المهني للمراجعين الخارجيين يظهر في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو العملاء أو الهيئات المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة، حيث توجد علاقة متبادلة بين المركز الذي تحتله أي مهنة في الهرم الاجتماعي والسلوك الأخلاقي للعاملين في تلك المهنة.

ويعني ذلك أن نوع وطبيعة سلوك المراجعين أثناء ممارسة المهنة يؤثر سلبا أو ايجابا على النظرة التي يوليها المجتمع لمهنة المراجعة، فاذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلوا مركز المهنة في المجتمع والعكس بالعكس، وكذلك إذا ما وجد المهنيون في أية مهنة تقديرا واحتراما لهم ولخدماتهم من قبل الفئات الاجتماعية التي يقدمون خدماتهم لها، فإن ذلك الإحترام والتقدير سيكون حافزا لهم لرفع مستوى أدائهم، أي أنه على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة التمسك بالسلوك المهني الرفيع.

وترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع بالمسؤولية المهنية التي يتحملها كونه مهنيًا بالدرجة الأولى، ويقصد بها مسؤوليته وأمانته نحو الجمهور والعملاء وزملاء المهنة، وقد تذهب إلى ما هو أكبر من المسؤولية القانونية، وحتى مسؤوليته كشخص نحو نفسه، ومن أجل ذلك، وجدت قواعد آداب وسلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع دعما لمسؤولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية.¹

إن الباحث في قواعد السلوك المهني يجدها عدة أنواع تبعا للزاوية التي ينظر إلى هذه القواعد وفيما يلي أهم هذه الأنواع:²

1- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها وتنقسم إلى:

أ- **قواعد قانونية:** والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.

ب- **قواعد تنظيمية:** والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة.

2- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها

ويمكن أيجاد نوعين متميزان من قواعد آداب السلوك المهني هما:

¹ شريفي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2012، ص: 80-81.

² يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 209-210.

أ- قواعد مكتوبة: وهي تلك المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية أو التنفيذية في البلد أو كانت منشورات من المنظمة المهنية.

ب- قواعد عرفية: ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف المراجعون والمحاسبون عليها ويلتزمون باتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب على كل الممارسين للمهنة الإبقاء عليها.

خلاصة الفصل:

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

ومن خلال التطرق إلى هذا الفصل وجد أن المراجعة الخارجية تتم وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، والذي يقوم بها شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية، ويتحمل مسؤولية مدنية، جزائية، إنضباطية وله صلاحيات وحقوق.

كما أن عملية المراجعة الخارجية تتم وفق خطوات متمثلة في الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، القيام بالإختبارات اللازمة، حيث يستعين المراجع بأدوات إحصائية وقرائن الإثبات وأوراق العمل عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثاني: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

مقدمة الفصل:

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة ناجعة في كشف العديد من الممارسات الغير القانونية، ويمكن القول أن المحاسبة الإبداعية أحد أهم هذه الممارسات، وقد سميت بهذا الاسم كون الإدارة تلجأ لممارسة أساليب مبتدعة لتحقيق غايات مختلفة، لذا فقد حاولنا في هذا الفصل إبراز أهم الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، والإجراءات المتخذة من قبل المدقق الخارجي للحد منها وكذا المنظور الأخلاقي لها.

وقد قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، والثاني حول مجالات، صور وأساليب المحاسبة الإبداعية، والمبحث الثالث حول إجراءات المدقق الخارجي في الحد منها وكذا المنظور الأخلاقي لها.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

تتميز المحاسبة بأن لها مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما يشجع الإدارة في استغلالها للتأثير في أداؤها، وقد خصصنا هذا المبحث للتعرف على المحاسبة الإبداعية الذي قسمناه إلى ثلاث مطالب يتحدث الأول عن تعريفها، والثاني حول العوامل التي ساعدت على ظهورها، أسباب ودوافع اللجوء إليها والثالث حول مجالات، صور وأساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية.

قبل تعريف المحاسبة الإبداعية فإنه من الضروري التعرف على مصطلحها:

أولاً: المحاسبة:

حيث تعددت تعريفاتها وفقاً للغرض الذي وضع لأجله النظام المحاسبي في المشروع، حيث عرفها البعض على أنها *مجموعة من المبادئ العلمية والمفاهيم والإجراءات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في وصف الأنشطة المختلفة وتقييم نتائجها في شكل مالي¹.

في حين عرفها البعض الآخر على أنها *العلم الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي يعتمد عليها في المعالجات المحاسبية للعمليات المالية من حيث التسجيل، التصنيف واستخراج النتائج².

ثانياً: الإبداع:

والذي يعد من بين أكثر المصطلحات شيوعاً في الوقت الراهن، خاصة في أدبيات الإدارة، وقد اجتهد الباحثون في تقديم تعريف شامل له ومن أهمها³:

عرف الإبداع على أنه: "العملية التي تؤدي إلى إنشاء فكرة وإخراجها من خلال منتج أو خدمة مفيدة أو طرق من العمليات." وعرفه باحثون آخرون على أنه: "العملية التي يتميز بها الفرد عندما يواجه مواقف ينفعل لها ويعيشها بعمق ثم يستجيب لها بما يتفق وذاته، فتجيب استجابته مختلفة عن استجابات الآخرين وتكون منفردة وتتضمن هذه العملية منتجات أو خدمات أو تقنيات عمل جديدة، أو أدوات وعمليات إدارية جديدة، كما تشمل الفكر القيادي المتمثل في طرح أفكار جديدة"

¹ - أحمد فرغلي حسن، المحاسبة للإدارة وصنع القرار، الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، 2007، ص 05.

² - حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999، ص 13.

³ - بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 26.

عرف الإبداع على أنه "الوحدة المتكاملة لمجموعة العوامل الذاتية والموضوعية التي تقود الفرد بالمؤسسة إلى تحقيق إنتاج جديد وأصيل ذو قيمة للفرد أو الجماعة".

وتعتبر المحاسبة الإبداعية حدثاً من مواليد ثمانينات القرن العشرين، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تطلب منك فقط ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبتدعها.¹ ظهرت عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، فعلى الرغم من اختلافها في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون ومن بين تلك التعاريف نجد:

- تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.²
- تعرف أيضاً بأنها تلك الإجراءات والخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.³
- المحاسبة الإبداعية: هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتياال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.⁴

- المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلاً على صورة مرغوبة حسب معدوها حتى تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها أو جميعها.⁵

¹ - محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، يوليو، 2009، ص 07.

² - طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر المدققين والأستاذة الجامعيين)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، جامعة الزرقاء الخاصة، ديسمبر، 2010، ص 88.

³ - طلال سليمان جريه وإخوانه، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015، ص 321.

⁴ - ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية *دراسة حالة*، مذكرة ماستر، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2010، ص 8.

⁵ - عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2، ص 17.

- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.¹
- ويتضح من التعريفات السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها²:
- 1- أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
 - 2- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تغير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
 - 3- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي هي ممارسات قانونية.
 - 4- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها إلى ما يرغبون.
- من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نقول أن المحاسبة الإبداعية هي فعل غير أخلاقي يلجأ إليه أصحاب المصالح وذلك للتلاعب بالأرقام المالية بهدف تحقيق أغراض خاصة.

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية، أسبابها ودوافعها.

أولاً - العوامل:

إن للمحاسبة الإبداعية مجموعة من العوامل ساعدت على ظهورها وهي كالتالي:³

- 1- حرة 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 من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارتها.
- 2- حرة التقديرات المحاسبية: التقدير المحاسبي هو مبلغ تقريبي لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً.

¹ - عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 09.

² - أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، المجلة الجامعية، المجلد الأول، العدد 16، 2014، ص 252.

³ - باخقة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، 2013، ص 22.

3- 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، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجب تنفيذ هذه العمليات أوت عجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

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

5- القيود المزيفة المحاسبية: وهي تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث.

6- القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات.

ثانياً- الأسباب:

من بينها:¹

- يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة والمسؤولين فيتحصيل ضرائب أكثر.

- الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة بالشكل أو المضمون.

- الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي.

- الحاجة إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي.

- اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية.

ثالثاً- الدوافع:

ولعل أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية:²

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛

¹ - ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية *دراسة حالة*، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² - طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مرجع سبق ذكره، ص 88.

- التأثير الايجابي على سعر السهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛
- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابياً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛
- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناد إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

المطلب الثالث: مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية، صورها وأساليبها.

تعددت مجالات المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة.

أولاً: مجالات المحاسبة الإبداعية.

يمكن التعرف على مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة وهي:¹

- 1- قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص مثلاً مصاريف الاهتلاك، الاعتراف المبكر بالإيراد، تقليل المصاريف مستحقة الدفع، تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.
- 2- قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات مثل: تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة، تضخيم حسابات الأصول المدينة، تقليل الالتزامات وزيادة الاحتياطات.

3- مجالات أخرى:

أ - سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.

ب- العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).

¹ - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2،

2010، ص 97.

ج - طرائق المحاسبة الإبداعية وهي:

* طرق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة.

- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية.

* طرق التلاعب الغير المحاسبي وتكون ب:

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

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

ثانياً: صور المحاسبة الإبداعية.

أطلقت على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعاً للتسلسل الزمني لها ابتداءً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية وهي كالآتي:¹

1- المحاسبة النفعية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق

الأرباح العالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2- تمهيد صورة الدخل: وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد

ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.

3- التلاعب بالتقارير المالية: وذلك بإظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل

مستخدمي البيانات المالية وهو عمل مخالف للقانون.

4- المحاسبة الإبداعية: أي استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبة القياسية أو المألوفة بالتلاعب

في قيم المصروفات والإيرادات.

ثالثاً أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: حيث تستخدم المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب

وفي مختلف القوائم المالية أهمها:²

1- قائمة الدخل: حيث يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات التالية:

أ- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.

¹ - ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية علقائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012 - 2013، ص 21.

² - محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص 10.

ب- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة.

ج- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.

د- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

هـ- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.

2- قائمة المركز المالي: من خلال:

أ - الأصول الغير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بند الأصول الغير الملموسة كالعلامات التجارية.

ب - الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية.

3- قائمة التدفقات النقدية: وهي تعرض جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصدرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة.

أ- يصنف المحاسب النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

ب - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير المتكررة.

ج - وهي توفر إمكانية التهرب جزئياً من الضرائب.

4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وهي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، حيث أن جميع بنودها معرضة لاستخدام ممارسات غير خلافة من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذا رأس المال المكتسب والمحاسب والممارسة على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر خيارات سابقة.

المبحث الثاني: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

نظراً للأضرار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ألزم ذلك على المدقق الخارجي من القيام بمجموعة من الإجراءات للحد منها وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث المقسم إلى ثلاث مطالب، يضم الأول أهم اختبارات المدقق في الحد منها والثاني حول الاتجاهات الحديثة في الحد منها والثالث عن المنظور الأخلاقي لها.

المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية.

أ - الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:¹

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرضاً لبعض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

رقم المبيعات

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، لئيم إلغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية؛

- الهدف: تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

تكلفة البضاعة المباعة

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: قيام المؤسسة بتسجيل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)

- الهدف: تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

¹ - ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

مصروفات التشغيل

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة؛

- الهدف: تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛

أ- الهدف: تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية؛

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ب- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز

المالي:¹

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

النقدية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة؛

- الهدف: تحسين في نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

الاستثمارات المتداولة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة؛

- الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

¹ - ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص 66.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف

عن الحسابات الراكدة؛

- الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

المخزون السلعي:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة أو تالفة؛

- الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

الاستثمارات طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة

مثلا إلى طريق حقوق الملكية؛

- الهدف: التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح

فقط دون الخسائر؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل

والمركز المالي.

أصول طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها؛

- الهدف: تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

المطلوبات المتداولة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة؛

- الهدف: تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

المطلوبات طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: الحصول قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل؛

- الهدف: تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة؛

- الهدف: تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية؛

- إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

لا شك إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها نجد:¹

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك الأمريكية (NYSE) وهيئة سوق المال بالتوصية (SEC) بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر

¹ - حسن فليح مفلح القبطش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 369.

فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

ب - أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات¹.

- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

¹ - حسن فليح مفلح القبطش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مرجع سبق ذكره، ص 370.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

- 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 المحاسب والمراجع المعتمد.

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد. وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجدد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع مواثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبرغم أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوماً جزءاً من ممارسة الإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة، ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معياراً يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضاً محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.

وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصداً بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي تنتمي إليها؟¹

¹ - عماد سليم الاغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، 2011، ص 106 - 108.

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي أدت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلي تهديد الدخل وإدارة الأرباح فيما يعرف بالمنظور الإعلامي معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وأن كل رأي له من يدافع عنه وله وجهة نظر وحجته المؤثرة إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1- العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.

2- الصدق: وتعني المطابقة للحقيقة.

3- عدم التحيز: وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

ومن هنا يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

أ- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية.

ب- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ج- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

د- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يزعج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها

مستقبلاً.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية التي تعد فعل غير أخلاقي يلجأ إليه أصحاب المصالح وذلك للتلاعب بالأرقام المالية بهدف تحقيق أغراض خاصة، وحاولنا إبراز أهم الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، أساليبها وكذا الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد منها وكما لا ننسى المنظور الأخلاقي لها.

الفصل الثالث

قياس دور المراجعة الخارجية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

- المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان.

تمهيد

سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول دور المراجعة الخارجية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال وجهة نظر أكاديمية متمثلة في الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والمراجعة ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال إستمارة الإستبيان التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالإستعانة ببرنامج (spss)، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة؛

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة؛

المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

تتركز الدراسة على جانبين أساسيين هما الجهة التي سيتم جمع البيانات منها والطريقة التي ستجمع بها البيانات وسيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، وأدوات الدراسة، وإجراءات صدق الأداة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى مجتمع الدراسة وكذلك عينته.

أولاً: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في فئتين رئيسيتين، الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة، والمهنيين من محافظي الحسابات الممثلين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبون، وذلك من ولاية أم البواقي وبعض الولايات المجاورة لها.

ثانياً: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 50 استمارة، بحيث شملت أكاديميين (أساتذة) بـ 28 استمارة، ومهنيين (محافظي حسابات وخبراء محاسبون) بـ 22 استمارة، كما أعتمد في عملية توزيع الإستمارات طريقة التسليم والإستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني.

وقد تم إستلام 37 إستمارة منها، كما تم إقصاء 2 إستمارة بسبب عدم صلاحيتها للدراسة ونقص في الإجابات.

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-1): الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية %	العدد	
100	50	عدد الإستمارات الموزعة
26	13	عدد الإستمارات غير المستلمة
4	2	عدد الإستمارات الملغاة
70	35	عدد الإستمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على إستبيان الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع الدراسة، وتعريفهم بهدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة وتستخدم فقط للأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على 5 صفحات تتضمن 26 سؤالاً مقسمة إلى جزئين:

1-الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 5 أسئلة خاصة بعينة الدراسة،

والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

2-الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 21 سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة

الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور:

- المحور الأول: تضمن 6 أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقليص

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- المحور الثاني: تحتوي على 8 أسئلة الخاصة بالفرضية الثانية حول دور المراجع الخارجي في التحقق من

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- المحور الثالث: تضمن 7 أسئلة متعلقة بالفرضية الثالث حول أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتم استخدام مقياس ليكارت ذي النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس

رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها، كما هي موضحة في هذا الشكل:

الجدول رقم (3-2): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الوزن(الدرجة)	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب.

ثم يتم تحديد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف

المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم (3-3): معايير تحديد الإتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
معارض بشدة	من 1 إلى 1.79
معارض	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالب.

المطلب الثالث: إجراءات صدق الأداة

تم عرض هذا الإستبيان في مرحلة الإعداد على الأساتذة ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة ومتمرسين في إعداد الإستبيان، 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، وقد تم الرد من الأساتذة.

كما تم اختبار صدق الإستبيان بطريقة ألفا كرومباخ وهذا لقياس صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته، بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0، 1) ولكل منها دلالة. **الثبات:** يعني إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة وفي ظروف مشابهة.

الصدق: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويمكن حسابه عن طريق حساب جذر معامل الثبات.

- **نتائج إختبار الثبات والصدق:** عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل إختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 35 فردا تحصلنا على القيمة ألفا (0.67)، وبجذرها تحصلنا قيمة (0.81) وهذا يدل على أن المقياس مقبول إحصائيا وصالح للقياس.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

في هذا المبحث يتم دراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، الوظيفة الممارسة، عدد سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي والتخصص العلمي.

المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس والوظيفة الممارسة

فيما يلي سيتم التطرق إلى توزيع العينة حسب الجنس وكذلك الوظيفة الممارسة.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

والجدول الموالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الجدول رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة %
ذكر	30	85.7
أنثى	5	14.3

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS).

والشكل الموالي يوضح توزيع العينة حسب الجنس.

الشكل رقم (3-1): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج (spss).

من خلال كل من الجدول والشكل السابقين فإن نسبة الذكور مرتفعة جداً حيث بلغت 85.7%، في حين

أن نسبة الإناث منخفضة وقدرت بنسبة 14.3%.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

والجدول الموالي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.

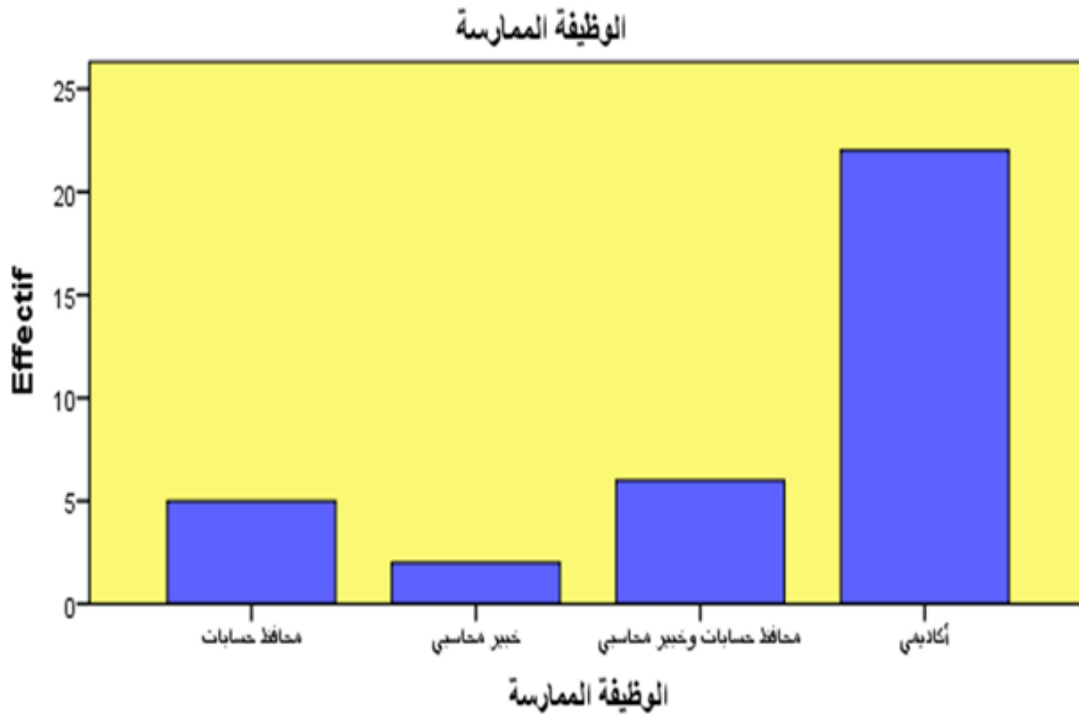
الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الوظيفة	التكرارات	النسبة %
أستاذ (أكاديمي)	22	62.9
محافظ حسابات	5	14.3
خبير محاسبي	2	5.7
محافظ حسابات وخبير محاسبي	6	17.1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

والشكل الاتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الشكل رقم (3-2): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذين يبينان أن توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة للأفراد

العينة حيث بلغت نسبة الأكاديميين حوالي 62.9% أي أن أغلب أفراد العينة أساتذة وهي نسبة مرتفعة مقارنة

بنسب الوظائف الأخرى ويليهما مباشرة وظيفة محافظ حسابات وخبير محاسبي بنسبة 17.1%، ووظيفة محافظ حسابات بنسبة 14.3%، وتمثلت أقل نسبة في وظيفة خبير محاسبي بنسبة 5.7%.

المطلب الثاني: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى توزيع العينة حسب الخبرة وكذلك حسب المؤهل الأكاديمي.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

والجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

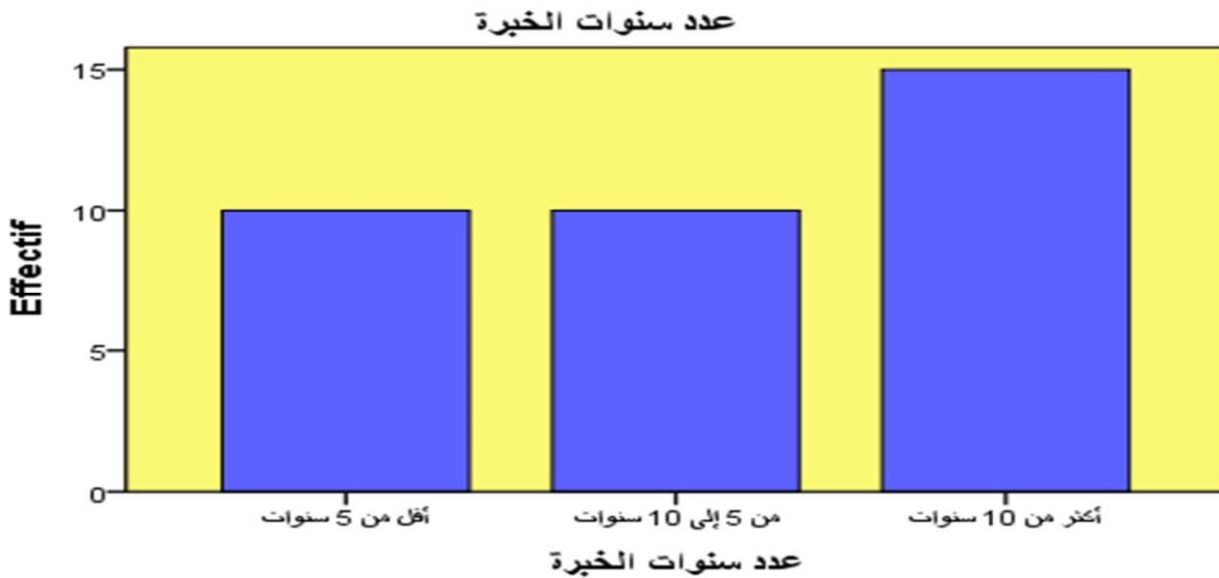
الجدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	28.6
من 5 إلى 10 سنوات	10	28.6
أكثر من 10 سنوات	15	42.9

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

والشكل الموالي يوضح توزيع العينة حسب سنوات الخبرة:

الشكل رقم (3-3): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

يوضح كل من الجدول والشكل السابقين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، حيث أن نسبة 42.9% خبراتهم أكثر من 10 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جدا أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى عالي من الخبرة، كما أنها نسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما يؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 28.6% لكل من الأفراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 و 10 سنوات والذين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

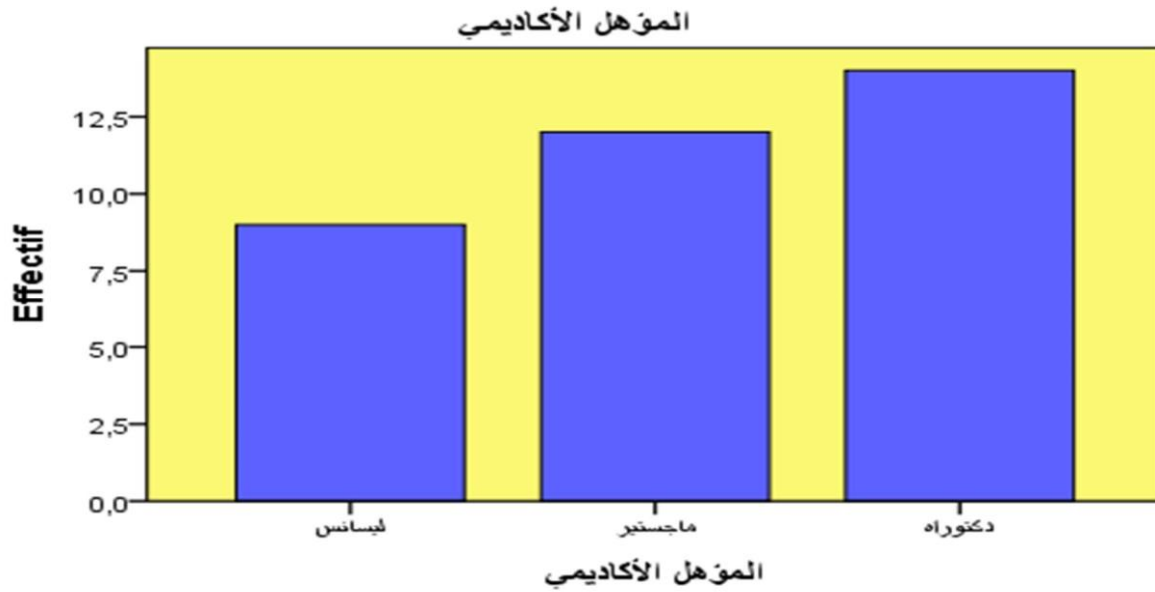
الجدول رقم (3-7): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

النسبة %	التكرارات	الشهادة
25.7	9	ليسانس
34.3	12	ماجستير
40	14	دكتوراه

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي:

الشكل رقم (3-4): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

يلاحظ من خلال الجدول وأيضاً الشكل توزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 40 % الذين يحملون شهادة الدكتوراه وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة، وهذا ما يدل على كفاءة أفراد العينة ويعزز من موثوقية الإجابات وبالتالي واقعية النتائج، وتليها نسبة حملة شهادة الماجستير والتي بلغت 34.3 %، تم تليها نسبة 25.7 % التي تمثل فئة حاملي شهادة الليسانس وهذا مقبول إلا حد كبير كون أفراد هذه الفئة من المهنيين الذين لديهم خبرة ميدانية تعزز من صدق إجاباتهم وواقعيته.

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

سيتم التطرق إلى توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي في هذا المطلب وهذا ما يبينه الجدول الآتي:

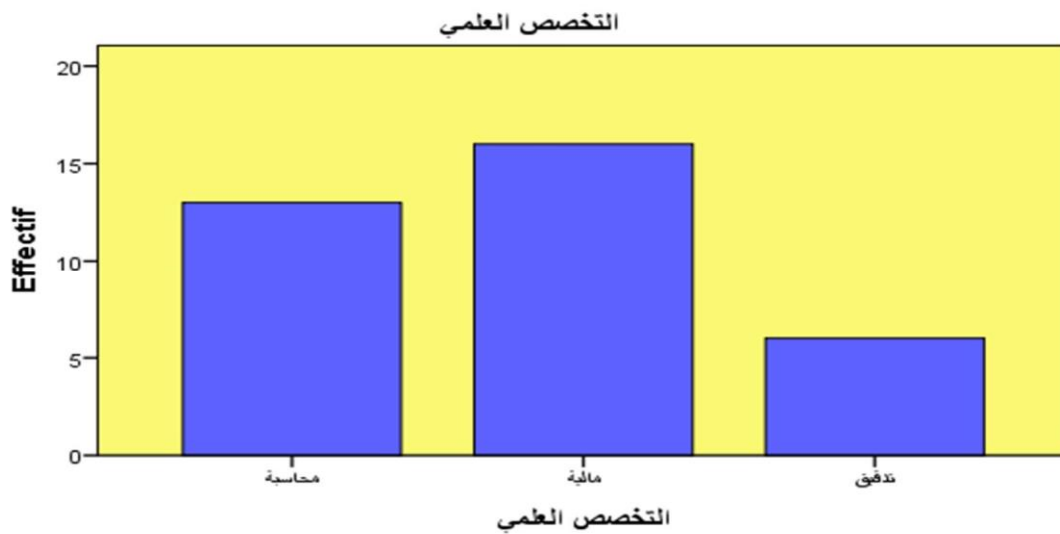
الجدول رقم (3-8): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرارات	التخصص العلمي
37.1	13	محاسبة
45.7	16	مالية
17.1	6	تدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

الشكل رقم (3-5): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج (spss).

يلاحظ من خلال الجدول والشكل في الأعلى أن توزيع النسب حسب التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة، نجد أن نسبة 45.7% تمثل أغلب أفراد العينة المتخصصين في المالية بحيث تمثل النسبة الأكبر مقارنة بالتخصصات الأخرى، ثم تليها نسبة 37.1% تخصص المحاسبة، ونسبة 17.1% تخصص تدقيق، وكل هذه التخصصات مناسبة وكافية للحصول على إجابات ذات مصداقية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

سيتم في هذا المبحث دراسة وتحليل محاور الاستبيان، كل محور على حدى، وذلك بالاعتماد على الطرق الإحصائية المنتقات من برنامج (spss) والإستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل نتائج المحور الأول والتي تتمحور حول حول أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الأول:

الجدول رقم (3-9): إتجاهات أفراد العينة حول معايير المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية

معارض بشدة	معارض	معايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه
التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)		
فقرات المحور الأول							
تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	—	—	—	18	17	4.49	موافق بشدة
	—	—	—	51.4	48.6		
إستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تجعله يعمل على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	—	2	4	18	11	4.09	موافق
	—	5.7	11.4	51.4	31.4		
بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها	—	—	1	23	11	4.29	موافق بشدة
	—	—	2.9	65.7	31.4		

موافق بشدة	4.29	0.57	12	21	2	—	—	تخطيط عمل المراجعة الخارجية والإشراف المباشر على المساعدين
			34.3	60	5.7	—	—	يسهل من مهمة اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
موافق بشدة	4.26	0.5	10	24	1	—	—	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الإختبارات اللازمة لمواجهة ممارسات محاسبة الإبداعية
			28.6	68.6	2.9	—	—	
موافق	4.11	0.71	11	17	7	—	—	الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات
			31.4	48.6	20	—	—	يساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
موافق بشدة	4.25	0.6	متوسط إجمالي الإجابات					

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات وبرنامج (spss).

يظهر الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول دور معايير المراجعة الخارجية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (4.09-4.49)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0.5-0.81) بدرجة تقديرية بين موافق وموافق بشدة، وعليه سيتم شرح فقرات المحور الأول كل واحدة على حدى.

1- تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجمع كل أفراد العينة على الموافقة على هذه الفقرة حيث أجاب 18 فرد بموافق، و17 فرد بموافق بشدة، إذ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 4.49 و0.5، على التوالي، وبالتالي كان إتجاه الإجابة موافق بشدة وبتشتت جيد حول المتوسط الحسابي.

- 2- إستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تجعله يعمل على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 18 فرد بموافق و 11 فرد بموافق بشدة في حين أن 4 أفراد أجابوا بمحايد و 2 أفراد أجابوا بمعارض، وعموما بالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نجده يساوي 4.09 أي أن إتجاه الإجابة هو موافق، وقيمة الانحراف المعياري 0.81 تعبر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات.
- 3- بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها: أجاب 65.7 % من أفراد العينة بموافق و 31.4 % بموافق بشدة في حين أجاب 2.9 % من أفراد العينة بمحايد، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ 4.29 % فإن إتجاه الإجابة كان موافق بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.51 وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات ورضى غالبية أفراد العينة.
- 4- تخطيط عمل المراجعة الخارجية والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: كانت إجابة 60 % من أفراد العينة حول هذه الفقرة بموافق و 34.4 % منهم أجابوا بموافق بشدة، في حين أن 5.7 % أجابوا بمحايد، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.29 والذي يعبر عن الرأي موافق بشدة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري 0.57 وهي قيمة ترجع لتجانس والتوافق النسبي للإجابات.
- 5- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الإختبارات اللازمة لمواجهة ممارسات محاسبة الإبداعية: أبدى 68.6 % من أفراد العينة موافقة بشدة حول هذه الفقرة، وأجاب 28.6 % منهم بموافق في حين أن 2.9 % منهم فقط أبدى رأي محايد، وبلغ المتوسط الحسابي 4.26 وإتجاه إجابة موافق بشدة، وقدر الانحراف المعياري ب 0.5 وهذا يدل على تشتت ضعيف للإجابات وتجانسها.
- 6- الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات يساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 17 فرد من أفراد العينة بموافق و 11 فرد منهم أجاب بموافق بشدة في حين أجاب 7 أفراد المتبقين بمحايد، وقد بلغ المتوسط الحسابي 4.11 وبالتالي فإتجاه الإجابة هو موافق، وبانحراف معياري بلغ 0.71 إذ يدل على تشتت مقبول للإجابات.
- وبين المتوسط الحسابي لإجابات المحور الأول الذي بلغت قيمته 4.25 وبانحراف معياري قدر ب 0.6 تأييد أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين لجل فقرات المحور الأول وبالتالي موافقتهم على أنه لمعايير المراجعة الخارجية دور في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان

سوف نقوم من خلال هذا المطلب بتحليل نتائج المحور الثاني من الإستبيان والتي تتمحور حول دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الثاني:

الجدول رقم (3-10): إتجاهات أفراد العينة حول دور المراجع الخارجي في التحقق من الممارسات الإبداعية

معارض بشدة	معارض	معايد	موافق	موافق بشدة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإتجاه
فقرات المحور الثاني							
التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)
—	—	—	1	30	4	0.37	4.09
—	—	—	2.9	85.7	11.4	0.37	4.09
—	—	—	6	19	10	0.67	4.11
—	—	—	17.1	54.3	28.6	0.67	4.11
—	—	2	10	18	5	0.78	3.74
—	—	5.7	28.6	51.4	14.3	0.78	3.74
—	—	4	6	19	6	0.87	3.77
—	—	11.4	17.1	54.3	17.1	0.87	3.77

موافق	3.71	0.92	7	15	9	4	—	قيام المراجع الخارجي بدراسة إختيار السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية من طرف الإدارة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			20	42.9	25.7	11.4	—	
موافق	3.83	0.85	7	18	7	3	—	دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			20	51.4	20	8.6	—	
موافق	3.6	1	6	15	9	4	1	ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			17.1	42.9	25.7	11.4	2.9	
موافق	3.43	0.85	2	16	13	3	1	المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تعمل على رده من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			5.7	45.7	37.1	8.6	2.9	
موافق	3.78	0.78	متوسط إجمالي الإجابات					

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على مخرجات برنامج (spss).

يبين الجدول السابق نتائج المحور الثاني من الاستبيان والذي يعبر عن رأي أفراد العينة حول دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.43-4.11)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0.37-1)، وعليه سيتم شرح فقرات المحور الثاني كل واحدة على حدة:

1- إلزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 85.7 من أفراد العينة رأيهم حول الفقرة بموافق ونسبة 11.4% منهم بموافق بشدة أما نسبة 2.9 % المتبقية منهم كان رأيهم محايد، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4.09 أي أن إتجاه الإجابة هو موافق، وبانحراف معياري بلغ 0.37 يعبر عن تجانس وتوافق الإجابات.

2- تحلي المراجع الخارجي بأداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 54.3 % من أفراد العينة رأي موافق حول الفقرة، كما أبدى 28.6 % منهم رأي موافق بشدة وكان رأي البقية الممثلة بنسبة 17.1 % محايد، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.11 وبالتالي إتجاه الإجابة موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري 0.67 تعبر عن تشتت منخفض للإجابات.

3- تأكد المراجع الخارجي من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 18 فرد من أفراد العينة بموافق كما كان رأي 10 أفراد من العينة محايد، ورأي 5 من الأفراد موافق بشدة في حين أن رأي 2 منهم المتبقين هو معارض، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.74 أي أن إتجاه الإجابات موافق وبانحراف معياري بلغ 0.78 يعبر عن تشتت للإجابات.

4- تأكد المراجع الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية:

أجاب 19 فرد من أفراد العينة حول الفقرة بموافق وكانت إجابة 6 أفراد منهم بموافق بشدة و6 آخرين من أفراد العينة كان رأيهم محايد حول هذه الفقرة كما كانت إجابة 4 أفراد معارض، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.77 أي أن إتجاه الإجابة هو موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري قيمة 0.87 والتي تعبر عن التشتت في الإجابات.

5- قيام المراجع الخارجي بدراسة إختيار السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية من طرف الإدارة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: نسبة 42.9 % من أفراد العينة كان رأيهم حول هذه الفقرة موافق، ونسبة 25.7 % من أفراد العينة كان لهم رأي محايد في حين أن نسبة 20 % من أفراد العينة كان رأيهم موافق بشدة وتليها نسبة 11.4 % من أفراد العينة كان رأيهم معارض، وبلغ المتوسط الحسابي 3.71 ليشير إلى الإتجاه موافق، وبانحراف معياري بلغ 0.92 يعبر عن تشتت للإجابات.

6- دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 51.4 % من أفراد العينة رأيهم حول الفقرة بموافق، كما أبدى 20 % من أفراد العينة رأيهم موافق بشدة وأبدى 20 % آخرون من أفراد العينة رأي محايد، في حين كان رأي 8.6 % من أفراد العينة معارض، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.83 مما يشير إلى الإتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بقيمة 0.85 تعبر عن تشتت للإجابات.

- 7- ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 15 من أفراد العينة بموافق حول هذه الفقرة وكان رأي 9 من أفراد العينة محايد ورأي 6 من الأفراد كان موافق بشدة في حين أن 4 أفراد منهم أجابوا بمعارض و1 منهم كان رأيه معارض بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.6 الذي يعبر عن الاتجاه موافق، وذلك بانحراف معياري بلغ 1 يعبر عن التشتت في الإجابات.
- 8- المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تعمل على ردعه من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

أجاب 16 من أفراد العينة بموافق حول هذه الفقرة وكان رأي 13 من أفراد العينة محايد، في حين أن 3 أفراد منهم أجابوا بموافق بشدة وكان رأي 2 من الأفراد معارض و1 منهم كان رأيه معارض بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.43 إذ يدل على الاتجاه موافق، وبانحراف معياري قدرت قيمته 0.85 يشير إلى مقدار تشتت الإجابات. ويلاحظ من الجدول المتوسط الحسابي للمحور الذي بلغ 3.78 وبانحراف معياري بلغت قيمته 0.78، مما يدل على أن اتجاه العينة إيجابي وأن أغلب أفراد العينة يرون أن للمراجع الخارجي دور في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي تتمحور حول أثر نوعية وجودة المراجعة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم (3-11): اتجاه أفراد العينة حول أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على المحاسبة الإبداعية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه
التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)	النسبة (%)			
—	4	6	17	8	0.92	3.83	موافق
—	11.4	17.1	48.6	22.9			

فقرات المحور الثالث

القيام بالمراجعة الكاملة بدل الجزئية
تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية

موافق	4.11	0.67	10	19	6	—	—	زيادة الإهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب النهائية يزيد من فرصة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			28.6	54.3	17.1	—	—	
موافق	3.66	0.59	2	19	14	—	—	قيام المراجع الخارجي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي الى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			5.7	54.3	40	—	—	
موافق	3.89	0.79	8	16	10	1	—	تخصص المراجع الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من بناء أحكام قوية و متميزة تسهل من مهمته في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			22.9	45.7	28.6	2.9	—	
موافق	4.06	0.68	9	19	7	—	—	اتباع المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية (دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية مع مثيلاتها لسنة سابقة) يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			25.7	54.3	20	—	—	
موافق	3.97	0.61	6	22	7	—	—	جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			17.1	62.9	20	—	—	

محايد	3.11	1.15	4	10	10	8	3	أتعاب المراجع الخارجي تؤثر على أداء عملية المراجعة الخارجية وتحققه من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			11.4	28.6	28.6	22.9	8.6	
موافق	3.8	0.77	متوسط إجمالي الإجابات					

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على مخرجات برنامج (spss).

يلاحظ من خلال الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.66-4.11)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0.59-1.15)، وعليه سيتم شرح فقرات المحور الأول كل واحدة على حدة:

1- القيام بالمراجعة الكاملة بدل الجزئية تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية: أبدت نسبة 48.6 % من أفراد العينة رأي موافق حول الفقرة وأبدى 9.22 % من أفراد العينة رأي موافق بشدة كما كان رأي 17.1 % من أفراد العينة محايد في حين أن نسبة 11.4 % كان رأيهم معارض، وبلغ المتوسط الحسابي 3.83 ويشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قيمته 0.92 يبين مقدار تشتت الإجابات.

2- زيادة الإهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب النهائية يزيد من فرصة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 54.3 % من أفراد العينة رأي موافق حول ما تضمنته هذه الفقرة وكان رأي 28.6 % من الأفراد موافق بشدة، في حين أن إجابة 17.1 % من أفراد العينة كانت محايد، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.11 وبالتالي الاتجاه هو موافق وبانحراف معياري بلغ 0.67 يشير إلى مقدار تشتت ضعيف للإجابات.

3- قيام المراجع الخارجي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي إلى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 19 من أفراد العينة بموافق وكان رأي 14 من الأفراد محايد فيما أجاب 2 من أفراد العينة بموافق بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 3.66 ويشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بـ 0.59 يشير إلى تجانس وتوافق الإجابات.

4- تخصص المراجع الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة تسهل من مهمته في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 16 من أفراد العينة بموافق وكان رأي 10 من الأفراد محايد فيما أجاب 8 من أفراد العينة بموافق بشدة وكانت إجابة 1 من أفراد العينة معارض، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.89 وبانحراف معياري قدر بقيمة 0.79 يشير إلى مقدار تشتت الإجابات.

5- اتباع المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية (دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية مع مثيلاتها لسنوات سابقة) يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 54.3 % من أفراد العينة رأي موافق حول مضمون هذه الفقرة وكان رأي 25.7 % من الأفراد موافق بشدة في حين كان رأي 20 % من الأفراد محايد، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة 4.06 التي تدل على الإتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بـ 0.68 يعبر عن توافق نسبي في الإجابات.

6- جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى 62.9 % من أفراد العينة رأي موافق حول مضمون الفقرة وكان رأي 17.1 % من الأفراد موافق بشدة في حين أن 20 % من الأفراد كان رأيهم محايد، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي 3.97 ما يدل على الإتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بـ 0.61 يشير إلى تجانس نسبي للإجابات.

7- أتعاب المراجع الخارجي تؤثر على أداء عملية المراجعة الخارجية وتحققه من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أجاب 10 من أفراد العينة بموافق حول مضمون الفقرة وكانت إجابة 10 آخرون من الأفراد محايد وأبدى 8 أفراد من العينة رأي معارض في حين كان جواب 4 أفراد موافق بشدة و3 أفراد من العينة كانت إجاباتهم معارض بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.11 يشير إلى إتجاه موافق وبانحراف 1.15 يدل على تشتت الإجابات. وعموماً من خلال الجدول يلاحظ أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث قد بلغ 3.8 بدرجة موافق وبانحراف معياري يشير إلى مقدار التشتت قدر بـ 0.77، وهذا ما يوضح إتجاه العينة الإيجابي حول مضمون المحور الثالث ويؤكد صحة فرضية تأثير نوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونستنتج من خلال التطرق إلى تحليل نتائج المحاور الثلاثة من الاستبيان أن للمراجعة الخارجية دور في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتخفيضها.

خلاصة الفصل

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من محافظي حسابات، خبراء محاسبين، أساتذة مختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول مجموع المحاور الرئيسية والمتمثلة في دور معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور السابقة تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي علناً للمراجعة الخارجية دور في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتخفيضها

الخاتمة

ما زالت مسؤولية المراجع عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المراجعين الخارجيين وما يقومون به بالفعل طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وعلى هذا الأساس تم دراسة موضوع دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال دراسة هذا الموضوع تم محاولة معالجة إشكالية البحث التي تدور حول قدرة المراجعة الخارجية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال شقين؛

الشق النظري الذي تناول فصلين الفصل الأول تطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية والفصل الثاني تناول المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في مواجهتها؛

أما الشق التطبيقي تضمن فصل تناول فيه الدراسة الميدانية من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة في شكل إستمارة على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذلك الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والمراجعة، وكان ذلك إنطلاقا من فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها.

1- نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- تساهم معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وبآداب وسلوك المهنة يساهم في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة؛
- تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يساعد في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير المراجعة في تقليص الفرص السامحة للتلاعب وإكتشاف هذه الممارسات من قبل المراجع الخارجي.

2- اختبار الفرضيات

لقد قامت الدراسة على ثلاثة فرضيات:

- بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص على أن معايير المراجعة الخارجية تساهم في التقليص من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد بينت نتائج المحور الأول توافق كبير في الإجابات وباتجاه عام موافق بشدة مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها.

- وفيما يخص النظرية الثانية التي تنص على أنه للمراجع الخارجي دور مهم في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة هذه الفرضية إختلاف آراء العينة من معارض بشدة إلى موافق بشدة ولكن يبقى الإتجاه العام للمحور الثاني من الإستبيان موافق مما يثبت صحة هذه الفرضية.
- أما فيما يخص الفرضية الثالثة التي تنص على أن نوعية المراجعة الخارجية وجودها تؤثر على عملية المراجعة الخارجية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد بينت نتائج الدراسة أن رأي أفراد العينة حول معظم فقرات المحور الثالث إنحصرت ما بين محايد وموافق بشدة وكان الإتجاه العام لهذا المحور موافق، وعليه يمكن قبول صحة هذه الفرضية.

3- إقتراحات الدراسة

على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج بالإقتراحات التالية:

- تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية؛
- يجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وآداب مهنة المراجعة الخارجية، بحيث تتماشى مع الإختلافات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- تعتبر 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 يقظة وكفاءة المراجعين الخارجيين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها.

4- آفاق البحث

يمكن إقتراح إجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة:

- نحو تفعيل دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- مسؤولية المراجع الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. أحمد حلمي جمعة، "التدقيق الحديث للحسابات"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
2. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005.
4. أحمد فرغلي حسن، المحاسبة للإدارة وصنع القرار، الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، 2007.
5. أمين السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
6. أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
7. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية، المجلة الجامعية، المجلد الاول، العدد16، 2014.
8. باخقة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، 2013.
9. بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، 2012.
10. حازم هاشم الألوسي، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.
11. حازم هاشم الألوسي، "الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق"، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، ليبيا، 2006.
12. حامد طلبة محمد أبو هبة، أصول المراجعة، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011.
13. حسن فليح مفلح القيطش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
14. حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

15. حمزة بشير أبو عاصي، مبادئ المحاسبة، الجزء الاول، الطبعة الاولى، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1999.
16. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
17. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
18. سمير الصبان، "نظرية المراجعة واليات التطبيق"، الدار الجامعية، 2002-2003.
19. سمير كامل محمد عيسي، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008.
20. شريف عمر، "التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012.
21. طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر المدققين والأستاذة الجامعيين)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، جامعة الزرقاء الخاصة، ديسمبر، 2010.
22. طلال سليمان جريه وإخوانه، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.
23. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.
24. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
25. عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.
26. عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
27. عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 2.

28. عماد سليم الاغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، 2011.
29. عمور جمال، "ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، ورقة بحثية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة.
30. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2009.
31. غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
32. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، الدرر الجامعية، بيروت، 2006.
33. محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
34. محمد بشير غوالي، "دور مراجعة الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، مجلة الباحث، العدد 12، جامعة ورقلة، 2013.
35. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
36. محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، "المراجعة وتطبيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
37. محمد سمير الصبان ومحمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
38. محمد سمير الصبان، "الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة"، الدار الجامعية، 1993.
39. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، "المراجعة بين التنظير والتطبيق"، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.
40. محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، يوليو، 2009.
41. مسطفى عيسى خضير، "المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات"، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، السعودية، 1992.

42. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والخليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية علقائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.
43. ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية *دراسة حالة*، مذكرة ماستر، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، 2010.
44. هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثانية، دار النشر، عمان الأردن، 2004.
45. وليم توماس وإمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006.
46. يوسف محمد جربوع، "إستكمال عملية المراجعة"، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 112، 1999.
- يوسف محمود جربوع، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
47. LIONEL Collins et Gérard Vallion, "Audit et Contrôle interne", Aspects Financiers Opération et stratégique, 4^{eme} édition , Dalloz, paris, 1992.

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستمارة

أولاً: الأسئلة العامة

❖ يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

1/الجنس

☐ ذكر
 ☐ أنثى

2/الوظيفة الممارسة

☐ محافظ حسابات
 ☐ خبير محاسبي
 ☐ محافظ حسابات / خبير محاسبي
 ☐ أكاديمي
 ☐ وظيفة أخرى يرجى ذكرها

.....

3/ عدد سنوات الخبرة

☐ أقل من 5 سنوات
 ☐ من 5 إلى 10 سنوات
 ☐ أكثر من 10 سنوات

4/ المؤهل الأكاديمي:

☐ بكالوريا
 ☐ ليسانس
 ☐ ماجستير
 ☐ دكتوراه
 ☐ شهادة أكاديمية أخرى يرجى ذكرها

.....

5/ التخصص العلمي:

☐ محاسبة
 ☐ مالية
 ☐ تدقيق
 ☐ تخصص آخر يرجى ذكره

.....

ثانيا: الأسئلة المتعلقة بالدراسة

❖ يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

المحور الأول: أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
إستقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تجعله يعمل على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.					
تخطيط عمل المراجعة والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الإختبارات اللازمة لمواجهة ممارسات محاسبة الإبداعية.					
الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والإستعلام والمصادقات يساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					

المحور الثاني: دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					تحلي المراجع الخارجي بآداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					تأكد المراجع الخارجي من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					تأكد المراجع الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية.
					قيام المراجع الخارجي بدراسة إختيار السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية من طرف الإدارة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تعمل على رده من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					القيام بالمراجعة الكاملة بدل الجزئية تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
					زيادة الاهتمام بالمراجعة المستمرة على حساب النهائية يزيد من فرصة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					قيام المراجع الخارجي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي الى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					تخصص المراجع الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من بناء أحكام قوية و متميزة تسهل من مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					إتباع المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية (دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية مع مثيلاتها لسنوات سابقة) يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					أتعاب المراجع الخارجي تؤثر على أداء عملية المراجعة الخارجية وتحققه من ممارسات المحاسبة الإبداعية.