



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارة

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

بعنوان:

دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية
دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ:

ك.أ.د. فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

عماد الدين جفال

عبد القادر دبار

أشرف عبيد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د. بن عمر محمد البشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	رئيسا
أ.د. سردوك فاتح	جامعة حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
أ.د. زيدي بشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022



جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبة

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارة

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

بعنوان:

دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية
دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ:

د.أ.د. فاتح سردوك

إعداد الطلبة:

عماد الدين جفال

عبد القادر دبار

أشرف عبيد

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د. بن عمر محمد البشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د. سردوك فاتح	جامعة حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
أ.د. زيبيدي بشير	جامعة حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

الإهداء

إلى من علمني الكفاح لأصنع به النجاح
أبي العزيز أطل الله في عمره
إلى التي خلقت فيا الأمل وربتني على حب العمل لأواصل واستمر
أمي الغالية رحمها الله ورزقها الفردوس الأعلى من الجنة
إلى كل إخوتي وافخر بأنهم قدوتي
إلى هبت الرب ومهجة القلب أخواتي ووردة عمري زوجتي أطل الله في عمرهم
إلى من جمعني بهم العلم ولم يفارقوني حتى في الحلم ولم يبعدني عنهم حتى الالم
أتمنى لهم التوفيق في حياتهم المستقبلية
إلى كل الأصدقاء والأقرباء والزملاء خاصة
جفال عماد الدين، أشرف عبيد، ذويب عيسى، وصيف تواتي الهادي
إلى كل طلبة دفعة ماستر محاسبة وتدقيق دون استثناء

عبد القادر دبار

الإهداء

مرت قاطرة البحث بكثير من العوائق، ومع ذلك حاولت أن أخطاها بثبات بفضل من الله ومنه.

إلى أبوي وأخوتي وأصدقائي، فقلد كانوا بمثابة العضد والسند في سبيل استكمال البحث.

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مساندتي ومدي بالمعلومات القيمة....

أهدي لكم بحث تخرجي إلى كل الأصدقاء والأقرباء والزملاء خاصة
جفال عماد الدين، دبار عبد القادر

إلى كل طلبة دفعة ماستر محاسبة وتدقيق دون استثناء

داعياً المولى عز وجل أن يطيل في أعماركم ويرزقكم بالخيرات

أشرف عبيد

شُكْرٌ وَعِرفَانٌ

أول من يشكر آناء الليل وأطراف النهار، هو العلي القهار، الأول والآخر والظاهر والباطن الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأغدق علينا برزقه الذي لا يفنى، و أنار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم، هو الذي أنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله " محمد بن عبد الله " عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم، أرسله بقرآنه لمبين، فعلمنا ما لم يعلم، وحثنا على طلب العلم أينما وجد. لله الحمد كله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإنجاز هذا العمل المتواضع. والشكر موصول إلى كل معلم أفادنا بعلمه، من أول المراحل الدراسية حتى هذي اللحظة كما نفرع كلمة شكر إلى الدكتور المشرف فاتح سردوك الذي كان له الفضل علينا في إنجاز هذا العمل. كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد، وفي الأخير لا يسعنا إلا أن نقول ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والعفاف والغنى وأن يجعلنا هداة مهتدين.



الملخص

تهدف هذه الدراسة على استكشاف دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وتشمل تحليلاً مفصلاً للعلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وتأثيرها على الممارسات المحاسبية. فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بتجميع كل المعلومات حول موضوع الدراسة، ولدعم الجانب النظري فقد اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الاستقرائي بتوزيعنا استبيان على عيّنتين (معدي القوائم المالية، المستفيدين من القوائم المالية) وقد تم توزيع وحصد 60 استمارة قابلة للدراسة، واعتمدنا تحليل الاستبيان على برنامج **Spss** و **EXCEL**، ولاختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا على اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني **Mann-Whitney**) أو (U)، وقد توجت الدراسة بأنه و بنسبة كبيرة لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية وصحة مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والجهات المستفيدة من خدماتهم ويتفقون على أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير كبير على صحة ومصداقية القوائم المالية .

يمكن استنتاج أن جودة المراجعة تلعب دوراً حاسماً في تحقيق قوائم مالية موثوقة وملائمة. تساعد جودة المراجعة في كشف وتصحيح أي تلاعب محتمل أو ممارسة غير قانونية أو غير ملائمة في القوائم المالية. توصي المذكرة بأهمية تعزيز جودة المراجعة من خلال تطوير مهارات المراجعين وتعزيز الالتزام بالمعايير المهنية وتحسين العمليات والإجراءات المراجعة. كما يوصى بتحسين التواصل والتعاون بين المراجعين والشركات لضمان تنفيذ مراجعة فعالة وشاملة. باختصار، تؤكد هذه الدراسة أن جودة المراجعة تلعب دوراً أساسياً في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. استخدام نموذج الإحصائي SPSS يساعد في تحليل البيانات وتوفير أدلة قوية لتأكيد هذه العلاقة وتوجيه التوصيات لتعزيز جودة المراجعة وتحقيق قوائم مالية موثوقة وشفافة. الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، المحاسبة الإبداعية، التلاعب في القوائم المالية.

Summary:

This study aims to explore the role of audit quality in limiting creative accounting practices in the financial statements, and includes a detailed analysis of the relationship between the factors affecting audit quality and their impact on accounting practices. The analytical descriptive approach was relied on on the theoretical side by collecting all the information on the subject of the study, and to support the theoretical side, we relied on the inductive approach on the practical side. By distributing a questionnaire to two samples (the preparers of the financial statements and the beneficiaries of the financial statements), 60 questionnaires were distributed and harvested for study, and we relied on the analysis of the questionnaire on the Spss and Excel programs, and to test the hypotheses of the study we relied on the non-parametric mean difference test (Mann-Whitney) or (U), the study concluded that, by a large percentage, there are no statistically significant differences about the impact of creative accounting methods and the validity and credibility of the financial statements from the point of view of the preparers of the financial statements and the beneficiaries of their services, and they agree that creative accounting has a significant impact on the validity and credibility of the financial statements.

Keywords: audit quality, creative accounting, manipulation of financial statements.

الفهرس

الصفحة	المحتوى
I	الإهداءات
II	شكر وعرفان
III	الملخص
IV	الفهرس
V	قوائم (قائمة الجداول - قائمة الأشكال - قائمة الملاحق)
أ-ز	المقدمة
68-11	الجزء النظري
11	الفصل الأول: الإطار النظري لجودة المراجعة
11	تمهيد
12	المبحث الأول: مدخل إلى جودة المراجعة
12	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة
12	الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة
13	الفرع الثاني: تعريف المراجعة
17-15	الفرع الثالث: أنواع وأهداف المراجعة
20-18	الفرع الرابع: فروض المراجعة وأهدافها
20	المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة
20	الفرع الأول: مفهوم الجودة
21	الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات
21	الفرع الثالث: مفهوم جودة المراجعة من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية
21	الفرع الرابع: من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية
22	المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة
23	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
24-23	الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق
27-24	الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية
28	المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
28	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية
29	المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

30-29	أولاً: الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظير
30	ثانياً: الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية
31	ثالثاً: نظام المراجعة الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة PCAOB
33-31	رابعاً: نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في فرنسا
34	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية
34	الفرع الأول: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية
35-34	الفرع الثاني: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية
37	المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار رقابة جودة المراجعة الدولي (ISQC1)
38-37	أولاً: معايير الرقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية (IFCPA)
38	ثانياً: المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1
38	ثالثاً: معيار الرقابة على جودة العملية 220
39-38	رابعاً: المملكة العربية السعودية
39	خامساً: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
39	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار رقابة جودة المرجعة الدولي
40	المطلب الثالث: رقابة جودة المراجعة ورقابة عليها - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية
40	الفرع الأول: المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 لمتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة
41	الفرع الثاني: المقرر وزارة المالية رقم 150 سنة 2016
41	الفرع الثالث: المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
47-42	الفرع الرابع: المقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية
48	خلاصة الفصل
68-50	الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ودور جودة المراجعة في الحد منها
50	تمهيد
51	المبحث الأول □ ماهية المحاسبة الإبداعية
51	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
51	الفرع الأول: بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية
53-52	الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية

55-54	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
54	الفرع الأول: حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية
54	الفرع الثاني: حرية التقديرات المحاسبية
55	الفرع الثالث: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية
55	الفرع الرابع: ضعف القواعد التنظيمية
55	الفرع الخامس: التقدم في التكنولوجيا وفي أساليب الأعمال
55	الفرع السادس: الغموض في القواعد المحاسبية
55	المطلب الثالث: خصائص ومجالات المحاسبة الإبداعية
56-55	الفرع الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية
57-56	الفرع الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية
58	المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية
59-58	المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية
59	المطلب الثاني: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية
60	المبحث الثالث: أساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
60	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
60	الفرع الأول: مفهوم بالقوائم المالية
61	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
64	المطلب الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
68-65	المطلب الثالث: وسائل الحد من تلاعب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
69	خلاصة الفصل
93-70	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
71	تمهيد الفصل
72	المبحث الأول: الإطار المنهجي لدراسة الميدانية
72	المطلب الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
73	المطلب الثاني: أداة الاستبيان
74	المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة
74	المبحث الثاني: عرض استبيان الدراسة
75	المطلب الأول: مكونات الاستبيان
76	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

85-77	المطلب الثالث: أساليب الإحصائية المستخدمة
86	المبحث الثالث: تحليل استبيان الدراسة
87	المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة
92	المطلب الثاني: اختبار وتحليل الفرضيات
95-97	الخاتمة
104-108	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تعريفات للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة	4
2-1	احصائيات استمارة الاستبيان	43
2-2	يوضح مختلف محتويات أسئلة محاور الاستبيان	45
2-3	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفا كرونباخ	48
2-4	يوضح معاملات الثبات للمحاور الأربع للاستبيان	49
2-5	يوضح معاملات الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان	50
2-6	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثاني من الاستبيان	51-50
2-7	معاملات الاتساق الداخلي للمحور الثالث من الاستبيان	52-51
2-8	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للمحور الرابع من الاستبيان	53-52
2-9	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	54
2-10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	55
2-11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	56
2-12	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	57
2-13	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	58
2-14	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	60
2-15	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	60
2-16	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة المركز المالي	61
2-17	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة الدخل	62
2-18	أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على قائمة التدفقات النقدية	63
2-19	الخصائص لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney) للمحور الثاني	64
2-20	مقارنة المتوسطات للمحور الثاني من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	66-65
2-21	مقارنة المتوسطات للمحور الثالث من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	70-69
2-22	مقارنة المتوسطات للمحور الرابع من الاستبيان بين معدي القوائم المالية والمستفيدين منها	74-73
2-23	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	77
2-24	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	78
2-25	اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	80
2-26	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة	81

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أشكال المحاسبة الإبداعية	7
1-2	انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية	32
2-1	متغيرات الدراسة	46
2-2	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الجنس	54
2-3	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب العمر	55
2-4	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	56
2-5	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة	57
2-6	التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المهنة	59
2-7	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney-U Test للمحور الثاني	76
2-8	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney-U Test للمحور الثالث	78
2-9	اختبار مان وتني لعينتي مستقلتين Mann-Whitney-U Test للمحور الرابع	80

قائمة الملاحق

الرقم	اسم الملحق	الصفحة
01	نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ	
02	نتائج ارتباط محاور الاستبيان	
03	نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة	
04	نتائج الإجابة على كل فقرات الاستبيان	
05	نتائج الإجابة على محاور الاستبيان	
06	نتائج اختبار صحة الفرضية الأولى	
07	نتائج اختبار صحة الفرضية الثانية	
08	نتائج اختبار صحة الفرضية الثالثة	
09	وثيقة الاستبيان	

المقدمة

مقدمة

تعرضت الكثير من المؤسسات خلال العقدین الماضیین للإفلاس والانهيار ، وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا من طرف الملاك ضد مكاتب المراجعة التي تولت مراجعة تلك المؤسسات ، لأن تقارير هذه المكاتب لم تحتوي على تصريح أن مستقبل تلك المؤسسات في خطر ولعل من أشهر الشركات المفلسة ، هو العديد من المؤسسات الأمريكية الكبيرة ، مثل شركة "أنرون" للطاقة سنة 2001 و ولدكوم للاتصالات سنة 2002 وبعض الشركات الأوروبية مثل بارمالات وأهولد وغيرها ، وما تبع ذلك من سمعة سيئة عن مكاتب المراجعة " ارثر أندرسون " ، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لشركة "أنرون" .

ونتيجة للانهيارات السابقة وبالأخص انهيار شركتي انرون وورلدكوم، وجهت انتقادات كثيرة وعنيفة المهنة المراجعة الخارجية التي عجزت عن اكتشاف الممارسات التي قامت بها الإدارة للتلاعب في الأرقام المحاسبية في معظم الشركات التي أشهرت إفلاسها والذي أطلق عليه فيما بعد من طرف عديد الباحثين مصطلح المحاسبة الإبداعية.

إضافة إلى تقديم مكاتب المراجعة الخارجية نطاق واسع من خدماتها لا يمت بصلة لخدمة المراجعة ، بدافع تحقيق إيرادات أو دخل إضافي لهذه المكاتب ،وعلى إثر هذه الانتقادات اهتزت صورة المراجع الخارجي وصورة مهنة المراجعة عموما والتي كان يعول عليها كثيرا في كسب ثقة مستخدمي القوائم المالية المراجعة ، وانتشرت بذلك الابتداع والتحايل من طرف المحاسبين باعتبارهم معدي القوائم المالية وكذا السمعة السيئة عن مكاتب المراجعة ومراجعي الحسابات في العالم الذين أدخلوا بمعايير المراجعة وبقواعد وآداب السلوك المهني عند تقديم خدمات المراجعة للعملاء وإهمال أداء مهامهم بالشكل اللائق للحفاظ على السمعة الحسنة هذا السياق يعني أن لأبقى في مهمة المراجعة هو الأفضل ، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة .

إشكالية الدراسة:

إن اعتماد رقابة الجودة للمراجعة المراجعة، يعتبر مطلباً أساسياً لتحقيق الرقابة النوعية بمكاتب وشركات المراجعة، وهذا بالتوافق مع السياسات والإجراءات المعتمدة بالمعايير الدولية لرقابة الجودة، والذي تعبر عن المستويات المثلى لأداء خدمات المراجعة، والتي نقترحها من خلال هذه الإشكالية كإطار مقترح للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وتأثير على مدى مصداقيتها.

وبالتالي فإن السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن صياغته على النحو التالي:

تبلور إشكالية البحث كما يلي:

السؤال الرئيسي:

ما مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية القوائم المالية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الأسئلة الفرعية:

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية الآتية:

- الى أي مدى يوجد تأثير لجودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الى أي مدى يوجد تأثير لجودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- الى أي مدى يوجد تأثير لجودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية

- الفرضية الرئيسية:

لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية القوائم المالية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد تفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية

الفرضية الفرعية الأولى:

H0 : لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1 : توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1 : توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1 : توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية حول تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعريف بالدور الذي تلعبه جودة المراجعة في تظليل القوائم المالية، والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات التي اعتمدت على هذه القوائم والتقارير، لذا فإن هذه الدراسة ستكشف عن الأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة في القيام بالتلاعبات في قوائمها المالية، وتكمن أهمية الدراسة بالدرجة الأولى في دراسة الاختلاف في وجهات النظر حول أثر جودة التدقيق من وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار أي قياس الفجوة في وجهة النظر.

أهداف الدراسة:

إن الهدف من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة منا لإظهار عدة جوانب:

- التعرف على مفهوم جودة المراجعة وكذا رقابة الجودة من خلال الإطار النظري لذلك.
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة في تظليل القوائم المالية والتأثير على مصداقيتها.
- التعرف على الأسباب التي أتاحَت للإدارة التلاعب في قوائمها المالية، والدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب.
- التوصل إلى استنتاجات علمية مدعومة إحصائياً في استكشاف العلاقات البينية التي تربط جودة المراجعة في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والتأثير المتبادل بين متغيراتها.

حدود الدراسة:

تكمّن حدود الدراسة في:

الحدود المكانية:

تم اقتصار توزيع استمارة الاستبيان على محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وكذا أكاديميين ومختصين في مجال محاسبة والتدقيق (معدّي القوائم المالية) والمستفيدين من القوائم المالية في ولاية الوادي.

الحدود الزمنية: سنة 2023

دوافع اختيار الموضوع:

أ-دوافع ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.
- حب الاطلاع والبحث في هذا الموضوع بما أنه ضمن تخصصنا.

ب-دوافع موضوعية:

- حداثة الموضوع.
- ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة اعتمدنا على المنهج التاريخي إضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، أطروحات دكتوراه، رسائل ماجستير، ومذكرات ماستر، المجلات، والمقالات، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه منهج دراسة الحالة حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، وذلك باعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

الدراسات السابقة:

1-الدراسات العربية:

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالحاسبة 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 الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم بينت أهمية ودور المدقق الخارجي في التحقيق 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، وان للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

- 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.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية القوائم المالية وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الوحدات الاقتصادية في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

- دراسة القطيش والصوفي 2011 أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية

المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها ودوافع الإدارة في استخدام هذه الأساليب وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وكذلك سعت الدراسة إلى بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية في الكشف عن الوضع المالي للشركات، وقد اعتمدت الدراسة على عينة من مكاتب التدقيق الداخلي في (31) شركة أردنية للوصول إلى نتائج البحث التي أظهرت بأن الشركات المساهمة الأردنية لا تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث جاءت نتائج هذه الدراسة متضاربة مع نتائج دراسة (مطر والحلبي) التي أشارت إلى أن الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية .

- دراسة (باخجة خديجة 2013) تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ضل معايير المحاسبة

الدولية وهي رسالة ماجستير، علوم في المحاسبة، جامعة السلمانية.

تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (فداوي أمينة 2013-2014) دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة

عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من تلك الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا وسعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل، بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني وتوصلت أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات، وإدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في العينة المدروسة.

2-الدراسات الأجنبية:

- دراسة ب عنوان **incidence and ethical issues.Creative accounting: Nature**

(Amat& Gowthorpw, 2004)

هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية في إسبانيا فضلا عن تحديد مفاهيم العديد من الممارسات المعتمدة من خلال عينة من 39 شركة إسبانية للفترة من 1999 – 2001. وتوصلت الدراسة إلى أن 20% من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل.

- دراسة ب عنوان **Déterminâtes of auditors attitudes toward créative**

Accounting

(Rabin, 2004)

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة.

توصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت أيضا إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، وترتبط العوامل الداخلية بالنتائج المالية غير المتوقعة والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية فضلا عن ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المرتبط بتركيز الصلاحيات بعدد محدد من الأفراد، أما العوامل الخارجية فترتبط بطبيعة ملكية المنشأة .

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة بالدرجة الأولى في دراسة الاختلاف في وجهات النظر حول أثر جودة المراجعة في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية في مختلف عمليات اتخاذ القرار أي قياس الفجوة في وجهة النظر، أي لا يطرح الموضوع للدراسة من وجهة نظر طرف واحد من المجتمع المالي بل على كل أطراف المجتمع المالي والمستفيدون من القوائم المالية.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة توزيع واستعادة الاستبيان من طرف مكاتب محافضي الحسابات
- عدم تعاون الباحثين في إعطاء المعلومات اللازمة لإثراء موضوع الدراسة، والإجابة على الأسئلة الموجهة لهم ادعاء منهم أن المعلومات المقدمة قد تستخدم ضدهم -صعوبة تحليل الاستبيان.

هيكل الدراسة:

لإيجاد حل للمشكلة التي قمنا بطرحها ولكي نتحقق من الفرضيات، قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين كالآتي:

الفصل الأول يتضمن مفهوم شامل وواسع لكل من جودة و رقابة المراجعة أما الفصل الثاني يتحدث عن كل ما يدور و ويجول عن المحاسبة الإبداعية أما الفصل الثالث سنتطرق فيه إلى الدراسة الميدانية من خلال ثلاثة مباحث ونقوم بتحليل الوصفي للعينة المدروسة أو الموجه إليها الاستبيان واستخلاص النتائج وتحليلها والتوصل إلى هدف الدراسة الذي هو قياس الفجوة أو الاختلاف في وجهات النظر حول أثر جودة المراجعة في الحد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم

المالية وكذلك مجمل الجهات المستفيدة من القوائم المالية. وقد تم اختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات.

**الجزء
النظري**

١

الفصل الأول:
الإطار النظري لجودة
المراجعة

تمهيد

تعتبر مراجعة الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهد تنظورها كبيراً بشكل ملحوظ ومتواصل، أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب، ضماناً لحقوقهم وحماية ممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساساً لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية لفهم الكثير عن المراجعة وجودة المراجعة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل إلى جودة المراجعة

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة

المبحث الأول □ المدخل إلى جودة المراجعة

في ظل التطورات الاقتصادية والمالية التي حصلت وتقدمت عبر العصور إلى يومنا هذا على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمجتمع المالي على حد سواء، أصبحنا نرى تأثيرات ذلك وبشكل واضح على مهنة المراجعة، حيث أصبح لها اهتمام خاصة بها وبجودتها، كون مخرجات عملية المراجعة لها أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المستفيدة منها لاتخاذ قراراتهم، وهذا ما أدى إلى وضع معايير مخصصة لها وقوانين تحكم المهنة لزيادة جودتها.

ومن خلال هذا المبحث، سنتطرق إلى لمحة تاريخية عن المراجعة ومفاهيم عامة لها، وكذلك إلى تعريف جودة المراجعة، ومن ثم أهميتها، وصولاً إلى العوامل المؤثرة في جودتها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المراجعة

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، لم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة، إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسيرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض بالرغم من توفرها لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، الأمر الذي أدى بدوره إلى الانفصال التدريجي الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية

رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمره لعدم التلاعب فيه .

الفرع الثاني: تعريف المراجعة:

إن التطورات المتلاحقة التي خصت المراجعة والتي مرت بها شكلت عدة مفاهيم لها من خلال العلماء والمؤلفون، ومن هذه التعريفات نذكر ما يلي:

التعريف الأول:

تعتبر المراجعة عملية منظمة ومنهجية، تتم بواسطة تكليف شخص مؤهل يتصف بالحياد والاستقلالية لإنجاز الخيارات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات التي تمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة¹.

التعريف الثاني:

هي عملية الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية. 2

التعريف الثالث:

هي عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سابقا والخروج بتقرير عن ذلك³.

التعريف الرابع:

هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحص أفنيا انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمؤسسة اعتماداً على قوة نظام الرقابة الداخلية. 4 وبالتالي يمكن القول إن كل التعاريف بنفس السياق ولعل أكثرها شمولاً وأقربها للواقع هو التعريف الآتي:

هي فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتحقق من نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة والتأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد ومستقل حول صحة القوائم المالية خل الفترة مالية معينة⁵. بعد تعريف المراجعة من خلال ما يلي نعرف بالمراجع الحسابات الخارجي بشكل خاص:

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007، ص 7.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة والبيات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 6.

³ ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، المراجعة مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1960، ص 21.

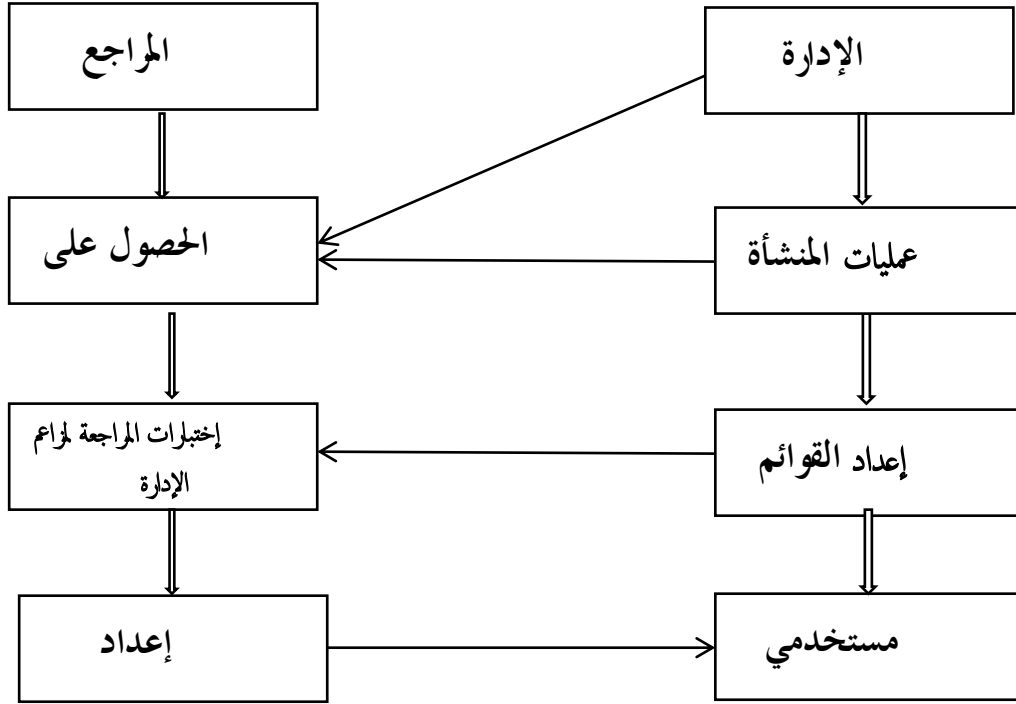
⁴ أحمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن 2005، ص 25.

⁵ رقت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى عمان، دار المسيرة، 2011، ص 19.

تعريف مراجع الحسابات الخارجي (محافظ الحسابات):

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

الشكل رقم 1: توضيح مختصر لوظيفة المراجع



المصدر: السيد أحمد السقا، المراجعة وخدمات التأكيد مدخل متكامل، كلية التجارة، جامعة طنط، مصر، 2007، ص 10.

¹ زين عيسى، زين يونس، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، مجلة روى اقتصادية، جامعة حمى لخضر، الوادي، الجزائر، عدد 11، 30 ديسمبر 2016، ص 364.

الفرع الثالث -أنواع المراجعة:¹

هناك أنواع مختلفة من مراجعة وانطلاقاً من ذلك سوف نوضحها فيما يلي من حيث المنظور، وكذلك من حيث القوائم بها، وكذلك أهداف المراجعة.

النوع الأول: تدقيق القوائم المالية:

وهو التدقيق الخارجي حيث يكون الهدف منه الخروج برأي في محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول وليس مطلق عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية.

النوع الثاني: تدقيق الالتزام أو الإذعان:

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة. وإعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

النوع الثالث: التدقيق التشغيلي

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحياناً التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. وهذا النوع من التدقيق يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين، فهو يعتبر بشكل أساسي من أقسام التدقيق الداخلي.

أنواع أخرى من المراجعة:

هناك أنواع أخرى للمراجعة تختلف باختلاف الهدف وطريقة مبدأ عمل المراجعة وهي على النحو التالي:

أولاً - من حيث القائم بعملية التدقيق:

1- التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية العمومية، والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

¹ سماح أسامة نعلان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2018، ص 23 - 26.

2-التدقيق الداخلي:

وهي عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر، كأساس لخدمة الإدارة وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ويتم من خلال هيئة داخلية وهي مدققين موظفين لدى المنشأة.

ثانيا - من حيث الإلزام القانوني:

1-التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلتزم المشرع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حسابات هو اعتماد القوائم المالية الختامية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق الحسابات لشركات المساهمة.

2-التدقيق الاختياري:

وهي التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية¹.

ثالثا-من حيث مجال أو نطاق التدقيق:

1- التدقيق الكامل:

المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يحول للمدقق إطارا غير محددا للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، وفي هذه الحالة يعتبر المدقق مسؤولا عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل الناتجة عن ممارسته المهنية والعناية المطلوبة منه القيام بها.

2-التدقيق الجزئي:

هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة وهو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق الفحص، ولا يكون المدقق مسؤولا في هذا النوع من التدقيق عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات، أو مستندات معينة وتكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها.

رابعا-من حيث توقيت عملية التدقيق:

1- التدقيق النهائي:

وهو التدقيق الذي يتم في نهاية العام أي بعد إقفال الحسابات وإجراء قيود التسويات الجرد وإعداد القوائم نتيجة الأعمال، ويطلق عليه بتدقيق الميزانية ولا يعني ذلك أن هذه العملية تتم فقط في نهاية العام، بل قد تتم خلال العام وتستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام.

¹ سماح أسامة نعيان، مرجع سابق ذكره، ص 23-26.

2- التدقيق المستمر:

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع، حيث يتم تدقيق الحسابات كل شهر على حدة ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد القوائم، نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

خامسا- من حيث حجم الاختبارات:

3- التدقيق الشامل:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام 1933، للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير.

4- التدقيق الاختباري:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933م مع ازدياد حجم المشاريع وتعقد عملياتها والإهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية، وعند استخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة¹.

سادسا - من حيث هدف التدقيق:

5- التدقيق المالي

هو فحص الدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة معينة بهدف الخروج برأي في محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.

6- التدقيق الإداري:

هو التأكد من أن الإدارة تسعى بالمنشأة لتحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

7- تدقيق الأهداف:

يعني التحقق من أن الأهداف الموضوعة للمنشأة مسبقا قد تحققت بالفعل والهدف من هذا التدقيق هو تحسين الأداء.

8- التدقيق القانوني:

هو التأكد من تطبيق الشركة للنصوص القانونية وتقيدها بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي وكذلك تطبيقها للأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة.

9- التدقيق الاجتماعي:

هو التحقق من قيام المشروع بواجبه اتجاه المجتمع بتحقيق الرفاهية وخدمة المجتمع.

¹ سماح أسامة نعيان، مرجع سابق ذكره، ص 23 - 26.

الفرع الرابع: فروض المراجعة وأهدافها:

أولاً-فروض المراجعة:

تقوم عملية المراجعة على مجموعة من الفروض التجريبية يتم الرجوع إليها في عمليات الفحص، وفي هذا الإطار يعرف **Kohler** الفرض بأنه " قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك"، وفي هذا الصدد فقد شهدت الساحة البحثية محاولات لإيجاد إطار موحد للفروض لكن حتى الآن لا يوجد اتفاق بين الباحثين،¹ وفيما يلي نموذج للفروض المقبولة عموماً:²

- قابلية البيانات للفحص.
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة.
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية.
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل.
- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

ثانياً -أهداف المراجعة:

لعب التطور الحاصل في مهنة التدقيق تأثيراً مهماً في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المدقق، حيث نجد أن هناك أهدافاً تقليدية وأهدافاً حديثة وأهدافاً عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة:³

أ- الأهداف التقليدية: وهي كالآتي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ب- الأهداف الحديثة: وهي كالآتي:

1 الهام تلية وآخرون، المراجعة التحليلية كأداة لتحسين عملية مراجعة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016-2017، ص 10.

2 محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 12-15.

3 خالد راغب الخطيب، عليل لزموذ الرفاعي الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص11.

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.

ج-الأهداف العملية:

انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة بالإضافة إلى التعدد والممارسة العملية للتدقيق، وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي¹:

الشمولية أو الكمال : بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.

الوجود والتحقق : يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال إستخدام تقنية الملاحظة المادية.

الملكية والمديونية : يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، أي هنا كمستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كالتزام خارج الميزانية.

التقييم والتخصيص : يهدف المدقق إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الإستثمارات وكذا تقييم المخزونات، ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

العرض والإفصاح : يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تم تجميعها وتبويبها بإحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 15-19.

إبداء رأي فني محايد: يتحقق المدقق في إطار إبداء رأيه حول القوائم المالية من العناصر الآتية لإبداء رأي فني محايد:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة، ومراقبة عناصر الأصول والخصوم .
 - التأكد من التسجيل السليم للعمليات وكل الأعباء والناتج التي تخص السنوات السابق .
 - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء، وتقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
 - تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي.
- بعد استيفاء المدقق لهذه الأهداف العملية أثناء تنفيذه لعملية الفحص يمكن له أن يبدي رأيه بكل ارتياحية حسب نوع التدقيق الذي يمارسه¹.

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة يجب معرفة أصل كلمة الجودة ومفهومها:

الفرع الأول: مفهوم الجودة²

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية، وقديما كانت تعني الدقة والإنقان، أما حديثا فقد تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. كما عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (ASQC) بأنها " مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين".

أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة (EOQC) فقد عرفت الجودة بأنها " المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة ".

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 15-19.

² لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، تخصص تدقيقي محاسبي، جامعة باتنة 1، 2019، ص 113

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات:¹

يعتبر (De Angelo, 1981) تعريف لجودة المراجعة من أكثر التعاريف التي لقيت قبولا عاما من طرف العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة على أنها: "زيادة القدرة على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله".

عرف (Davidson & Neu, 1993) جودة المراجعة بأنها: "قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية".

الفرع الثاني: مفهوم جودة المراجعة من زاوية الإلتزام بالمعايير المهنية:

تبني هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث تتوقف جودة المراجعة بالدرجة الأولى على مدى الإلتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" على أن: "تلتزم المؤسسة (مكتب التدقيق) بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمانا معقولا بما يلي:

- أنا المؤسسة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية المطبقة.
- وأنا التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.

الفرع الثالث: من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية:

عرف (Palmrose, 1998) جودة المراجعة على أنها: "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية". كما يرى كل من (Sutton and Lamp, 1991) أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهم معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظّمون مثل محاكم الدستورية والتشريعية، أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، أعضاء مكاتب المحاسبة بحيث نجد أن كل طرف لديه مفهوم لجودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.

¹ علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017 ص 61-62.

وبناء على هذه الزوايا السالفة الذكر نقول حتى يؤدي التدقيق دوره بشكل المطلوب منه لابد من أن يؤدي بالجودة المطلوبة والتي تعبر عن: " أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".¹

المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة:

يشير مصطلح (جودة التدقيق) بأنه " مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في لتحقيق رقابة الجودة في المكاتب التي تؤدي خدمات التدقيق للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة والإجراءات اللازمة لتحقيق ومتابعة الامتثال لهذه السياسات "² ويمكن تحديد أهمية جودة المراجعة من خلال الآتي:³

الالتزام بمعايير التدقيق.

العمل على تضيق فجوة التوقعات ولقد عرفها بعض الباحثين بأنها " الاختلاف بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة ".⁴

الاهتمام بأوراق العمل وسريتها.

تشجيع العمل بروح الفريق.

التعاقد مع المدققين ذات قدرة وكفاءة.

الاهتمام باكتشاف التحريفات والغش في القوائم المالية والتقليل من الأخطاء العملية.

ترسيخ الثقة في مهنة التدقيق وإضفاء المصداقية على القوائم المالية.

¹ علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق ذكره، ص 62-63.

² جمعة، احمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر، عمان، 2009 ص 31.

³ عمار السامرائي وآخرون، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 08، البحرين، جافني 2020، ص 21.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

تتأثر جودة عملية التدقيق بمجموعة من العوامل منها عوامل تنظيمية تتعلق بمكتب التدقيق وعوامل تتعلق بالأفراد القائمين بعملية التدقيق.

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق:¹

تتعلق هذه العوامل بنواحي تنظيمية داخل مكتب التدقيق من حيث التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والسياسات المتبعة داخل المكتب والمتعلقة بقبول العملاء، تعيين المدققين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في التدقيق، وقيود الوقت، وستتناول كل عامل على النحو التالي:

أ. التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تعتبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة عملية التدقيق، ولذلك الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى ملازمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.

ب. درجة كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

كنتيجة الظروف المنافسة المحيطة بسوق التدقيق، فإن حصول مكتب التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بأداب وسلوك أصبح أمراً صعباً بخلاف الاستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن تحرص هذه المكاتب على انتقاء العملاء الجدد والاستمرار للعملاء القدامى الذي يجب أن تستمر مكاتب التدقيق في تقديم الخدمة لهم، حيث عن عدم الانتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية التدقيق وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

ج. مدى كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق:

نظراً لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق التدقيق، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق يتحملها مكتب التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق يعتبر مطلباً حيويًا لضمان جودة أداء عملية التدقيق ونتيجة الأهمية كفاءة

¹بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه طور الثالث، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص53.

إجراءات تعيين المدققين للعمل مكاتب التدقيق فقد أولت الهيئات المهنية اهتماما كبيرا لعملية تعيين المدققين، وقد تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء مكتب التدقيق.

هـ. مدى كفاءة تخصيص الأفراد على المهام: تعد كفاءة تخصيص الأفراد مكتب التدقيق على مهام عملية التدقيق شرطا ضروريا لجودة عملية التدقيق، فضلا عن اعتبارها ركنا من المعيار الأول من مجموعة معايير العمل الميداني، ويؤدي تخصيص الأفراد على المهام إلى ارتفاع جودة عملية التدقيق وتدنيه احتمالات فشلها.

و. درجة هيكلية عملية التدقيق: يركز مفهوم هيكلية عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية لمدقق الحسابات، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب التدقيق في تنميط الممارسات العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل. ولا شك أن هيكلية عملية التدقيق أثرا إيجابيا على كفاءة التدقيق حيث أن هيكلية عملية التدقيق ترفع جودة أداء المهنة، حيث تسمح لمدقق الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا أو حكما شخصيا فنيا نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية.

ز. قيود الوقت: من أهم الضغوط التي يتعرض لها المدققين بمكاتب التدقيق هي قيود الوقت، وضرورة الانتهاء من عملية التدقيق في توقيت محدد، ولا شك أن هذه القيود قد تؤثر على أداء المدقق والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق الجودة. ولا شك أن هذه القيود تعد أمرا طبيعيا في مكاتب التدقيق الكبيرة نظرا لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المكاتب، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة التدقيق¹.

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية²:

لكل مكتب مراجعة فريق عمل يقوم بأعمالها وهو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية ومصدقية للقوائم المالية، لذا فالعوامل المرتبطة بفريق العمل مهمة ويمكن ذكرها كالآتي:

أولا - استقلال المراجع: يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به

¹ بودونت أسماء، مرجع سابق ذكره، ص 53.

² خليدة عاي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 139.

مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن. استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيره مستقلا وعليه أيضا أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دورا هاما في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي ، ويعتبر استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل ، وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة ، وأن فجوة الشك في استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة ويرى Fernley et al إلى أن نقص استقلال المراجع يعتبر أحد أسباب فشل المراجعة وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهري ، والقوائم المالية المضللة ، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها ، أي أن المراجعين يفتقرون إلى النزاهة .

وترى الباحثة أن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية والمؤثرة بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة والتي تؤثر في قرارات المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات وأنه يتبع أخلاقية المهنة.

ثانيا -مدى خبرة فريق المراجعة: لقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة.

أما وجهة النظر الثانية: فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة. وتتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة ، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظر أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة ، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد ، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة ويرى على أن سنوات الخبرة التي يقضها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياسا مناسباً للخبرة، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل:

✓ المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة، والتي تشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.

✓ ظروف مكاتب المراجعة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء وأنشطة العملاء.

✓ المقدرة على التعامل المشكلات.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.

ومن تلك ال دراسات Carcello et al أكدت على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأشار إلى ذلك بالخصائص التالية:

✓ مشاركة مدير المراجعة الرئيس في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.

✓ مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنتين الماضيتين.

✓ مشاركة الشريك المسئول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية.

✓ قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

وأشار إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة.

ثالثاً - الإشراف الجيد على فريق المراجعة: توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا مدراء المراجعة، والمراجعين الأول، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصاً في المهام غير العادية والمعقدة.

وأشار AICPA في المعيار رقم 04 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسئول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم.

ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية: إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدي، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة.

رابعاً - الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة وعمليات المراجعة: تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:

1. أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.

2. لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء.

3. وتحدث في إطار من القيود والمحددات.

4. أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة الخارجية، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعد على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

الجدول رقم 01: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة	المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة	العوامل المرتبطة بمنشأة محل المراجعة
حجم مكتب المراجعة.	استقلال المراجع.	حجم المنشأة وقوتها المالية.
سمعة المكتب.	خبرة فريق المراجعة.	هيكل الرقابة الداخلية.
القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة.	الاتصالات بين فريق المراجعة.	تعقد مهام المراجعة.
تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين.	وعميل المراجعة.	

المصدر: مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد: 03، العدد: 01، جوان 2020، ص 160.

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

نظرا لما اكتسبه موضوع جودة المراجعة ورقابة عليها من أهمية بالغة باعتباره أحد العوامل الأساسية والمهمة التي تؤدي الى تطوير هذه المهنة وتحسين مخرجاتها، لهذا تم تخصيص معيار مخصص لرقابة الجودة لتنظيمها وفق سياسات وإجراءات معينة من خلال برامج وأنظمة مدروسة لزيادة دقة ومصداقية تقرير المراجعة، وعليه سنسلط الضوء على مفهوم رقابة الجودة مراجعة بحسب العلماء والجمعيات وبرامج المتبعة من خلال المعايير الدولية.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية.

تعريف الأول: "هي إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل

الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية"¹

تعريف الثاني: عرفت رقابة الجودة وفق المعايير الدولية لتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين " بأنها كافة السياسات

والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي يقدمها في عمليات التدقيق التي يقوم بها

تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها"².

تعريف الثالث: "على شركة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت لتأكد بأن كفاءة أداء المراجعة قد تمت

حسب معايير المراجعة الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة "³.

تعريف الرابع: هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق عملية المراجعة والاستنتاجات التي

توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المراجعة، وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ.⁴

¹ م.م. صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد: 77، 25/ 5/ 2009، ص 27.

² شيماء محمد سمير الراوي، منهل مجيد احمد العلي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت-كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد التاسع عشر، 2010، ص 161

³ فوزي الحاج أحمد وآخرون، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد الأول، 30 جوان 2020، ص 15.

⁴ حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011 - 2012، ص 80.

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة الجودة على المراجعة هي عبارة عن نظام يقدم تقييم حول ما صدر عن فريق المراجعة ولتأكد من نزاهة وكفاءة المخرجات والمراجعة عبر مجموعة من سياسات وإجراءات مؤطرة.

المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

لقد نتج عن انهمار الشركات العالمية الرائجة عالمياً إلى تسليط الضوء على أهمية جودة المراجعة الخارجية والرقابة على الأداء وهو ما تم التطرق إليه في هذا المطلب حيث أنه لا يوجد برامج ومعايير للرقابة على مكاتب المراجعة كنموذج استشاري متكامل ويستخدم عند وضع سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأعمال بمكتب المراجعة وسوف يتم التطرق إلى مجال رقابة المراجعة أولاً – الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظر:¹

إن فحص النظر يعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر ويرتكز على أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:

1. الحياد والأمانة والموضوعية.
2. التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر .
3. سياسات وإجراءات قبول أو الاستمرار في مراجعة العملاء .
4. التأكد من أن أدلاء عملية المراجعة متماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة.
5. التأكد من تطبيق عناصر الجودة الأربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال

1. مزايا نظام فحص النظر:

إن القيام بفحص النظر يؤدي تحقيق منافع للمنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي:

- تحقيق معايير رقابة الجودة.
- كسب السمعة الحسنة.
- تخفيض من احتمالية التعرض للتقاضي.
- تنفيذ المراجعة وفق لمستويات مرتفعة من الجودة.

¹ خليفة عاي، مرجع سابق ذكره، ص 153 – 154. بتصرف

- تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والتفتيش والسلطة التأديبية.

2. عيوب نظام فحص النظر¹:

تعرض نظام فحص النظر للكثير من الانتقادات حيث أجمعت الدراسات على عدم استقلاليته ومصادقته حيث اثبت انهيار الشركات المالية الكبيرة واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم كشف التلاعب والفساد المالي وكذا عدم قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه وعدم قدرته على كشف الأخطاء والتجاوزات وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يلي:

- ✓ أن مراجعة النظر تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.
- ✓ أن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.
- ✓ أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، حيث أتاح قسم مراجعة النظر بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم بالفحص وبالتالي تقرير الفحص.

ثانيا- الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة:

لقد تم اعتماد فحص النظر من قبل المعهد الأمريكي كمعيار لمختص بفحص أعمال الشركات المراجعة وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص وذلك لتأكد من جودة عمليات المراجعة وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على العمل بشكل فعال وتتمثل فيما يلي:

أ- مراجعة النظام Review System:

تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

ب- مراجعة الارتباط Review Engagement:

ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

¹خليدة عاني، مرجع سابق ذكره، ص 153 – 154. بتصرف

ت- مراجعة التقرير Review Report:

تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.¹

ثالثاً- نظام المراجعة الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة PCAOB:

اعتنت مجموعة من الدراسات بالتحويل من نظام مراجعة الشركات العامة داخل الولايات المتحدة من نظام مراجعة النظير إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية والذي بات مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة الشركات العامة في البورصة وما ترتب عليه من تضيق نطاق تطبيق برامج مراجعة النظير الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

رابعاً- نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمخافضي الحسابات (H3C) في فرنسا: تم اعتماد هذا البرنامج في فرنسا منذ إنشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمخافضي الحسابات المشرفة عليها مهنيًا ((la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

وقد كان التنظيم العام الرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي:

- الفحص الجهوي للنشاط (ERA l'Examen Regional d'Activités)
- الفحص الجهوي المتعدد للنشاط l'Examen Plurirégional d'Activités
- الفحص الوطني للنشاط l'Examen National d'Activités (ENA)

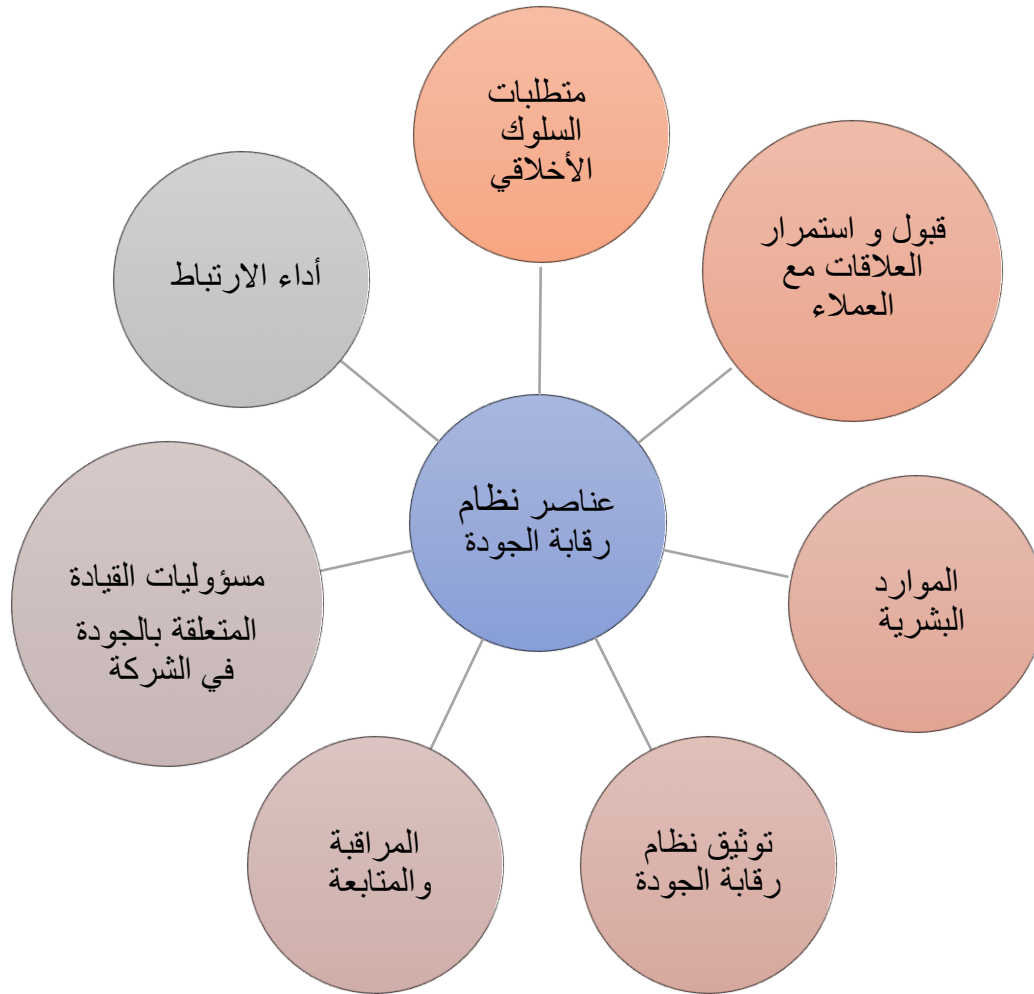
¹ فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، موسم: 2014 - 2015، ص 209 - 210.

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية¹:

- احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة.
 - توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة.
 - سهر المراجع على التأكد من احترام الشركة محل المراجعة على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
 - احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة في أداء مهمة المراجعة.
- على المستوى الهئيات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات الخارجية في فرنسا، فبعد اعتماد قانون حول الأمن المالي (LSF – la Loi sur la sécurité financière)، سنة 2003، والذي عدل لاحقاً بقانون العولمة (Loi de modernization) سنة 2005، والمشتق أساساً من قانون سارينس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات :
- (le Haut Conseil du Commissariat aux Competes (H3C)، والذي جاء متوافقاً مع أهداف إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية .
- وتتمثل مهام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية مما يلي - :
- متابعة ومراقبة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
 - مراقبة جودة أعمال المراجعين الخارجيين.
 - تحديد وضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظر من طرف مكاتب وشركات المراجعة

¹ خليفة عايي، مرجع سابق، ص 156-157.

الشكل رقم 01: مختلف عناصر نظام رقابة الجودة للمراجعة في سياق المعيار الدولي لرقابة الجودة



المصدر: ابتسام علي حسين وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد الثالث، 654 (نقل بتصرف).

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية

لقد تم الاستناد على مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها فمناها ما يتعلق بتنظيم مرتبطة بمكتب المراجعة نفسه، وبعضها يتعلق بالشركة محل المراجعة وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية.

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.

1 -مجالس المعايير المهنية:

تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع السياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالباً ما يكون هناك شكلاً من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم والمشاكل المهنية التي تواجههم، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة، مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة.

2 **الجمعيات والنقابات المهنية:** وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمائهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.

ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

وتتعلق بميكانزم ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من ناحية الجانب تنظيمي إلى:

1 -**مكاتب كبيرة الحجم:** وترتفع فيها جودة عملية المراجعة ولا يتفرد فيه المراجع برأي أو عمله فردي ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا وعلميًا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي مؤسسة باختلاف تخصصها الصناعي¹.

¹ محمد جبران العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص 14-15.

2- مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسئولية تضامنية وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظرا لأن العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

ثالثا: البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة: وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:

1 -الكساد الاقتصادي: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة، ويدعم آليات الرقابة على جودتها.

2- التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

3 حجم الشركات: كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المراجع ويحمله مسؤولية أكبر، ويعظم منها وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناء عليها اختيار المراجع.

4 أتعاب المراجعة: أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة¹.

رابعا: البيئة التشريعية: تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها ما يلي:

¹ محمد جبران ، مرجع سابق ، ص ص 14 – 15 .

1- قانون الضرائب: يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن أغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد

على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة

2 - قانون الشركات: يؤثر القانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه

على المراجع في الحصول على سليم تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

خامساً: البيئة الاجتماعية والثقافية

المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم

العوامل الاجتماعية والثقافية:¹

1- نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأ المنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية

المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، والعكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي

تتسم ببيئتها القانونية بالفساد.

2 - المناخ التعليمي والأكاديمي: المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول

الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميّة تساعد المهنيين في أداء أعمالهم وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها

بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها.

3 - المناخ الثقافي: أن ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية

المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً

وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها المالية.

سادساً: البيئة المهنية:

1- التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية لسلوك المهني وتشمل المبادئ

الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.

2- التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.

¹ فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، جامعة حمه لحضر الوادي، جانفي 2008، ص: 215.

3- التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة في ظل معيار رقابة جودة المراجعة الدولي (ISQC1):¹

يعتبر موضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة وكذا السعي وراء تحسين هذا الأداء المهني لهذه الشركات والمكاتب بما يتماشى وجميع الأطراف ذات المصلحة محل اهتمام الكثير من المنظمات والجمعيات المهنية عبر العالم. ونجد أن بعض الهيئات المهنية تلزم أعضائها بمجموعة من القواعد والمعايير المهنية، وذلك حتى يتم تأدية عمل المراجعة والمحاسبة وفقا لأعلى معايير الجودة. وهذا ما تم تناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: معايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية:

تعتبر المعايير الدولية لرقابة الجودة إحدى المراكز الأساسية لعمل المراجع سواء أكان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والمراجعة.

أولا: معايير الرقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية (IFCPA):

شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، والتي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى سنة 1997، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:

✓ الاستقلال

✓ تنمية القدرات المهنية

✓ تخصيص المراجعين على المهام

✓ التوظيف

✓ الترقية الوظيفية

✓ الإشراف

✓ قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين

¹ خليفة عبّاي، إطار البحوث في رقبة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد السابع، 2016، ص 286

✓ الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء

✓ التشاور

وفي عام 1996 أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق ويلزم

هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل

أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة

لدى مكاتب المراجعة ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.¹

ثانياً: المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1:

يهتم هذا المعيار برقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق الأخرى والخدمات

ذات العلاقة، ويساعد هذا المعيار على تحقيق هدف الشركة المتمثل في إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد

معقول فيما يخص:

1. امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2. أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو الشركاء العملية ملائمة في الظروف.

ثالثاً: معيار الرقابة على جودة العملية 220:

يعني هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية مراجعة البيانات المالية، إن الغرض من

هذه المعيار هو تحقيق هدف المراجع في تطبيق إجراءات الجودة في مرحلة العمليات أي في مرحلة التنفيذ والوصول إلى ضمان معقول

بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وصدور التقرير في الوقت الملائم حسب الظروف.²

رابعاً: المملكة العربية السعودية:

وردت فكرة الرقابة على جودة أداء المحاسبين القانونيين أول مرة ضمن التنظيم الداخلي للمهنة والذي تم إعداده ضمن

المرحلة الثانية لمشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ولكن الفكرة لم يتم تبنيها رسمياً إلا بعد صدور النظام الجديد للمحاسبين

القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في 1412/5/13، والتي شكلت لجنة لمراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين،

¹ خليفة عبّاي، مرجع سابق ذكره، ص 286

² سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل أساليب المحاسبة الإبداعية، أطروحة لنيل الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ص 22-23.

ووكلت إليها مهمة إعداد البرنامج الذي يكفل تطوير المستوى المهني للمحاسب القانوني، والإشراف على تنفيذه، حيث قامت بإصدار المعيار الأول للرقابة على الجودة الذي يشتمل على عشرة عناصر أساسية للرقابة

خامساً: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

أسفر اهتمام المنظمات المهنية بجودة أداء عملية المراجعة إلى قيام لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار المراجعة الدولي رقم (220) الخاص بالرقابة على جودة الأداء المهني والذي يتضمن سبعة عناصر أساسية وهي:

المتطلبات المهنية - المهارات والكفاءة - تخصيص الأفراد على مهام - الإشراف - المشورة قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين - الرقابة والمتابعة.¹

المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار رقابة جودة المراجعة الدولي:

وتم وضع مجموعة من العناصر يتم القياس بها مدى مطابقة العناصر المحددة للعناصر الموجودة عناصر الرقابة على جودة المراجعة فيما يلي:

- الحياد والأمانة والموضوعية.
- إدارة الأفراد.
- قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة.
- أداء عملية المراجعة.
- المتابعة والمراقبة.
- الاستشارات.

1. الحياد والأمانة والموضوعية: وينص هذا العنصر على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة

الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة. حيث يتم التأكد من استقلالية وأمانة وموضوعية المراجع من خلال إجابة الشريك أو المراجع أو أي عضو في

¹ عماد عبد الله، فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبية، اطروحة لنيل الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2012، ص 57-58.

عملية المراجعة على قائمة الاستقصاء سنويا، وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل المراجعة.

2. إدارة الأفراد: وهي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفير تأكيدا مناسب عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتوزيع الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعماله، حيث يتم تقييم المراجعين من خلال التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.
3. قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة: يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة العمل ونستطيع الامتثال لمتطلبات اخلاقيات المهنية وكفاءتها لأداء العملية، وأن لديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

- كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية المراجعة وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.
4. أداء عملية المراجعة: على مؤسسة المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المراجعين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.
5. المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.
6. الاستشارات: أن تكون الاستشارات دخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.¹

المطلب الثالث: رقابة جودة المراجعة ورقابة عليها - نظرة من خلال القوانين والمعايير الجزائرية لتدقيق -:

لقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية في ثلاثة مقررات وزارية سوف يتم عرضها كالتالي:

1. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 لمتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة:

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 210: اتفاق حول أحكام مهام المراجعة.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 505: التأكيدات الخارجية.

¹ فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مرجع سابق ذكره، ص 205-206.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والاحداث اللاحقة.

✓ المعيار الجزائري للمراجعة 580: التصريحات الكتابية. 1

2. المقرر وزارة المالية رقم 150 سنة 2016:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 300: تخطيط تدقيق الكشف المالية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 500: العناصر المقنعة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 501: مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية²

3. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الاجراءات التحليلية: تتطرق إلى استخدام المدقق للإجراءات التحليلية التي تتمثل في

مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للمؤسسة أو لمؤسسات مشابهة وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة باللجوء إلى

تقنيات إحصائية باعتبار هذه الاجراءات مهمة للمدقق في تقييم المخاطر وأداة فعالة للرقابة.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال يعالج هذا المعيار التزامات حول تطبيق المؤسسة لفرضية استمرارية

الاستغلال في إعداد القوائم المالية، أي أن المؤسسة تعد قوائمها المالية على أساس افتراض أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل

المتوقع وعليه يتطلب هذا المعيار من المدقق جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال.

✓ المعيار الجزائري لتدقيق رقم 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين يعالج هذا المعيار شروط وفرص انتفاع المدقق

الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي فإذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية

الاستفادة منها والاعتماد عليها لاحتياجات التدقيق فإن المدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة عن ذلك في الرأي الذي يعبر

عنه مع الأخذ بعين الاعتبار أنه مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي إلا أنها لا تتمتع بالاستقلالية

التامة عن إدارة المؤسسة.

¹ صليحة بوسليمان، محمد طويلب، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 1، صفحة 166.

² مفروم برودي، مراكشي عبد الحميد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، جامعة غرداية، الجزائر، صفحة 193.

✓ **المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620:** استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق بحيث يتحمل المدقق كامل المسؤولية في رأي التدقيق الذي يعبر عنه بناء على استخدامه لأعمال خبير.¹

• **المقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية:**

في هذا الموضوع سوف نقوم بمحاولة المقارنة بين معايير المراجعة الجزائرية التي تم إصدارها إلى غاية 2017 مع تلك المعايير الدولية للمراجعة التي تقابلها، وهذا من أجل معرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

الجدول رقم 03: مقارنة بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الجزائرية

العنصر	نقاط التشابه	نقاط الاختلاف
- معيار المراجعة الدولي	- يتفق المعيار الجزائري لمراجعة رقم 210 ومعيار المراجعة الدولي رقم 210 من حيث المجال التطبيق	- من حيث الاتفاق على شروط عملية المراجعة يتفق المعيار الدولي في العديد من النقاط لكن يختلفان من حيث أنه لم ينص المعيار الجزائري على العنصر التالي إذا نص القانون أو النظام بتفصيل واف على شروط المراجعة فلن يحتاج إلى تدوينها في اتفاقية خطية، ولم ينص معيار المراجعة الدولي على قاعدة حسابات التعويضات كيفية الدفع، ومخطط تنفيذ المراجعة، وعدم القدرة على كشف بعض الاختلالات.
شروط التكليف (بالمراجعة)	- أهداف المعيار الجزائري هي نفسها أهداف المعيار الدولي	- من حيث عمليات المراجعة المتكررة بتشابه المعيار الجزائري والمعيار الدولي في العديد من النقاط ما عدا أنه تطرق المعيار الجزائري إلى عنصرين لم يتطرق إليهما المعيار الدولي هما يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعينين على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق من السنة الأولى من المهنة وذلك الشروع في أعمال الفحص والمراقبة، تدرج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.
ومعيار المراجعة الجزائري 210	- يتفق المعيار الدولي من حيث الشروط المسبقة لعملية المراجعة	
(اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة)	- يتفق المعيار الجزائري والمعيار الدولي من حيث قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالمراجعة	

¹ بكيجل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 18، الجزائر، صفحة 126 - 127.

— معيار المراجعة الدولي 505 (المصادقات الخارجية) ومعيار المرجعة 505(التأكيدات الخارجية)	—المعيار الجزائري تناول كل بنود المعيار الدولي حيث تناولوا معاكل إجراءات التأكيد التي يستلزمها بما يحافظ الحسابات للحصول على أدلة مثبتة. إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد. —إجراءات محافظ الحسابات في حالة رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد. —الإجراءات في حالة عدم تلقي الردود. —الإجراءات في حالة الرد على طلب التأكيد المستعجل. —تقييم الأدلة أدلة الرقابة.	— أضاف المعيار الجزائري في الفقرة 03 والتي تناول فيها شرح بسيط لأنواع التأكيد الخارجي والمتمثلة في التأكيد الإيجابي والتأكيد السلبي هذا هو الاختلاف بين المعيار الجزائري والدولي.
— معيار المراجعة الدولي 560 أحداث لاحقة ونظيره الجزائري	— المعيار الجزائري هو نسخة عن المعيار الدولي ولكن مع بعض الاختلافات البسيطة.	—لا ينص المعيار الجزائري على تاريخ النفاذ، لكن المعيار الدولي يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لمراجعة البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 2009/12/15 أو بعد ذلك. —حسب المعيار الجزائري فإن تاريخ المصادقة على الكشوف المالية هو التاريخ الذي تعتمد فيه الكشوف المالية من طرف الجمعية العامة أو من طرف الهيئة المداولة، بينما حسب المعيار الدولي هو التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأكيد الأشخاص المعين الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحمل مسؤوليات هذه البيانات. —من حيث الحصول على المعلومات من الإدارة فالمعيار الجزائري وضحها وبينها في أمثلة منها التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة والمرتبقة، التطورات الجديدة المتعلقة بالخصوم المتوقع حدوثها، بينما المعيار الدولي تحدث عنها ولم تعطي أمثلة.

-المعيار الدولي نص على أنه في حالة إصدار تقرير مراجعة جديد على الكشف المالية المعدلة ينبغي عدم وضع تاريخ لهذا التقرير الجديد، سبق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة بينما لم ينص على ذلك المعيار الجزائري.		
	— معيار المراجعة الجزائري رقم 580 (تصريحات كتابية) يتوافق بشكل كبير مع معيار المراجعة الدولي رقم 580 (إقرارات خطية)	— معيار المراجعة الدولي رقم 580 (تصريحات كتابية) ومعيار المراجعة الجزائري 580 (إقرارات خطية)
— يختلف معيار المراجعة الجزائري 500 عن الدولي من حيث المصطلحات.	— فقرات معيار الجزائري 500 (العناصر المقنعة) تتشابه مع فقرات معيار المراجعة الدولي 500 (أدلة الإثبات).	— معيار المراجعة الدولي 500 (أدلة الإثبات) ومعيار المراجعة الجزائري 500 (العناصر المقنعة)
— يعتبر معيار المراجعة الدولي 300 (التخطيط) أكثر تفصيلا وشمولا من معيار المراجعة الجزائري 300 (تخطيط مراجعة كشف مالية).		— معيار المراجعة الدولي 300 (التخطيط) ومعيار المراجعة الجزائري 300 (تخطيط مراجعة كشف مالية).
— لم يختلف المعيار الجزائري عن المعيار الدولي رقم 510 فهو مستوحى منه ومطابق له مع إضافة مادة توضيحية في المعيار الدولي.	— معيار المراجعة الجزائري 510 موافق تماما لمعيار المراجعة الدولي	— معيار المراجعة الدولي 510 (عمليات المراجعة)

	510)عمليات المراجعة الأولية-الأرصدة الافتتاحية).	الأولية والأرصدة الافتتاحية) ومعيار المراجعة الجزائري 510)مهام المراجعة الأولية والأرصدة الافتتاحية)
-من حيث التعريفات حيث تطرق المعيار الدولي إلى العديد من التعريفات من بينهما إطار العرض العادل وإطار الامتثال، في حين اقتصر المعيار الجزائري إلى تعريف الرأي غير المعدل فقط. -من حيث تكوين الرأي حول البيانات المالية حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض العناصر التي لم يتطرق إليها المعيار الجزائري من بينها عندما تعد البيانات المالية وفق إطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. -من حيث شكل الرأي حيث تطرق المعيار الدولي إلى حالة البيانات المالية المعدة وفقا لمتطلبات إطار عرض عادل والتي لا تحقق العرض العادل وحالة البيانات المالية المعدة وفقا لإطار امتثال ما، في حين لم يتم التطرق إليها المعيار الجزائري. -من حيث مسؤولية المراجع حيث تطرق المعيار الدولي إلى بعض العناصر التي لم يتطرق إليها المعيار الجزائري ومن بينها أنه ينبغي أن يذكر تقرير المراجع ما إذا كان المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع. -من حيث تقرير المراجع المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتطرق إليه المعيار الجزائري. -من حيث تقرير المراجع المتعلق بعمليات المراجعة المنفذة وفقا لكل من معايير المراجعة المتبعة في منطقة محددة ومعايير المراجعة الدولية	— يتفق المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 ومعيار المراجعة الدولي رقم 700 من حيث نطاق المعيار، أهداف المراجع، المخاطب (مرسل إليه) شرح المراجعة، رأي المراجع، مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير، توقيع المراجع، تاريخ تقرير المراجع، عنوان المراجع، المعلومات الملحقمة المعروضة مع البيانات المالية.	— معيار المراجعة الدولي 700(تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية) ومعيار المراجعة الجزائري 700(تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية)

		حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتم التطرق إليه في المعيار الجزائري. - من حيث طريقة تطبيق المعيار حيث تم التطرق إليه في المعيار الدولي ولم يتم التطرق إليه في المعيار الجزائري
— معيار المراجعة الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية ونظيره الجزائري	كلا المعيارين يهدفان إلى توفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.	— كلا المعيارين يناقشان نفس الموضوع لكن المعيار الجزائري جاء بأكثر تفصيل فيما يخص مجال تطبيق هذا المعيار. — نص المعيارين على أهم الإجراءات التحليلية التي يعتمد عليها المراجع لاكتشاف الأخطاء ولكن جاء تفسير ذلك بحجم متفاوت فقد توسع المعيار الدولي في شرح الإجراءات بالتفصيل مقارنة مع المعيار الجزائري لكن على العموم قد تطرق كلاهما لنفس المعالم الخاصة بالإجراءات التحليلية.
— معيار المراجعة الدولي رقم 570 (المؤسسة المستمرة) ومعيار المراجعة الجزائري رقم 570 (استمرارية الاستغلال)	— معيار المراجعة الجزائري مستمد من المعيار الدولي حيث هناك توافق كبير بينهما يصل أحيانا على حد التطابق مع وجود بعض الفوارق البسيطة لا تؤثر بأي شكل من الأشكال على هذا التوافق.	المعيار الجزائري ذكر بعض الأمثلة العملية حول الظروف والأحداث التي يمكن أن تشكل حالة عدم يقين أو شكل حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في حين ان المعيار الدولي لم يوضحها.
— معيار المراجعة الدولي 610 استخدام عمل المراجعين الداخليين ونظيره الجزائري	— معيار المراجعة الجزائري 610 موافق تماما لمعيار المراجعة الدولي 610 (استخدام عمل المراجعين الداخليين)	
— معيار المراجعة الدولي 620 (استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع) يتوافق بشكل كبير مع معيار	— معيار المراجعة الجزائري رقم 620 (استخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع) يتوافق بشكل كبير مع معيار	

	المراجعة الدولي رقم 620 (إستخدام عمل الخبير)	الخبير) ومعيار المراجعة الجزائري 620 (إستخدام أعمال خبير معين من طرف المراجع
--	--	--

المصدر: صليحة بوسليمانى ومحمد طوليب، مرجع سابق ص 169_172.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الأول حاولنا لإمام بالجانب النظري للجودة مراجعة والرقابة عليها، فستخلصنا منها أهمية الدور المؤكل للمراجع ومهمة المراجعة لمستخدمي المعلومات والبيانات المحاسبية، فجودة مراجعة تحرص على تقديم تقرير المراجع في إطار من المصادقية والحيادية.

فمن الضروري إذن مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة من خلال برامج معينة وضحتها معيار رقابة الجودة لمراقبة جودة مكاتب وشركات مراجعة وكذلك الأداء من خلال عناصر معينة كالحياذ والموضوعية، تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية وقانونية وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها، وأهمية تحديد العوامل التي تؤثر على جودة ورقابة عليها والعمل على مطابقة عناصر رقابة الجودة على عملية المراجعة للارتفاع بهذه المهنة في الجزائر.

الفصل الثاني:

الإطار النظري للمحاسبة
الإبداعية ودور جودة المراجعة
في الحد منها

تمهيد

شهدت السنوات الأولى من القرن الحالي العديد من المشكلات المحاسبية التي ألقت بظلالها على الفكر المحاسبي، حيث تم اكتشاف العديد من المخالفات المحاسبية والتي ساهمت بانحيار الكثير من الشركات وظهور العديد من الفضائح والأزمات المالية مما أدى إلى فقدان الثقة في القوائم المالية وأبرز القضايا وأهمها هو لشركات العالمية الكبرى القاطرة الاقتصاد الأمريكي Enron وتحميل شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson حيث نجم عنها خسارة المساهمين وزعزعة الثقة من خلال ترايد الشكوك حول مصداقية التقارير المنشورة وتحميل مسؤولية الانحيار للشركة " آرثر أندرسون " وقد دفعت تلك الانحيارات على الدور الهام لشركات التدقيق الخارجي للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية من خلال التظليل والتحايل في المبالغ المحاسبية والمالية وهذا يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية .

من خلال تزويد المستثمرين بمعلومات تتمتع بالشفافية عن الوضعية المالية التي تضمن لكافة الأطراف العدالة والثقة في المعلومات لأنها تخضع لمعايير معروفة وأخلاقيات محددة تترجم هذه عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي بعد فحص القوائم المالية والمحاسبة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى ماهية المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وعوامل التي أدت إلى ظهورها، ثم أشكال ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها على القوائم المالية وكذا دور جودة المراجعة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

إن للمحاسبة الإبداعية مفهومين أحدهما إيجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة لخدمة المستفيدين منها، أما المفهوم الآخر هو الشكل السلبي الذي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء الحقائق لخدمة أغراض معينة بما يتنافى مع القيم الأخلاقية والمهنية وهذا يتنافى مع أخلاقيات المهنة.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض لمفهوم المحاسبة الإبداعية والذي يشمل بداية ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية ومن ثم التعرف على تعريف المحاسبة الإبداعية وعلى خصائصها وأهم العوامل المساعدة على ظهورها وكذا المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: بدايات ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية

يُعد ظهور مفهوم المحاسبة الإبداعية خلال سنوات الثمانينيات، حيث نجد هذا المصطلح موجوداً في المحاسبة الأنجلو سا كسونية، من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المفكرين المحاسبين والتي تتجلى في النظرية الإيجابية للمحاسبة، كما يقول بعض الباحثين والمفكرين أنها قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد الأرباح، وبهذا فقد كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات وأستمر الركود، وأُجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح "مبتدعة" على التصفية.

فتعود بداية ظهور المحاسبة الإبداعية إلى عهد الثورة الصناعية وما رافقها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى (شركات الأموال)، التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس أموالها، حيث اتسمت تلك المدة بضعف استقلالية المحاسب عن الإدارة، وكان المديرون هم أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، مما أثر ذلك على المحاسب بالاستجابة لرغبات الإدارة، إلا أن أساليب المحاسبة الإبداعية لم تتضح إلا في عقد الثمانينيات من القرن العشرين وما بعدها، خاصة بعدما واجهت العديد من الشركات تعثرات مالية بسبب الضغوطات التي كانت تعاني منها، من أجل تحقيق أرباح أفضل في الوقت الذي يصعب فيه تحقيق ذلك¹.

ونتيجة للتطورات التي صاحبت نمو مختلف المؤسسات والتقدم العلمي والأزمات المالية العالمية وما لها من آثار وتداعيات

حالية ومستقبلية، أصبحت مختلف الشركات تسعى للحصول على رؤوس أموال كبيرة وكافية، من خلال أساليب علمية حديثة لم

¹ زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 08، محافظة واسط، العراق، 2012، ص 06.

تكن موجودة من قبل، هذا ما أدى إلى تطور علم المحاسبة وظهور تقنيات وأساليب جديدة في تطبيق سياسات المحاسبة، وفي ظل تلك التطورات زادت خبرات ومهارات المحاسب المالي، وظهرت إبداعاته في علم المحاسبة، وأصبح مُبدعا من خلال تفهمه وحل جميع المشكلات التي قد تواجهه وبالتالي نجد أن المحاسبة قد تحولت عبر الحقب الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات، بالإضافة إلى إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، وهذا ما يدل أن هناك إبداعا متواصلا في المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه.¹

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية:²

تعتبر المحاسبة المالية أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية، تتطلب ممارستها مجموعة من المهارات والقدرات تمكنهم من الإبداع والابتكار في الميدان المحاسبي وقد تجعلهم مميزين عن ممارسين (محاسبين) آخرين دون الخروج عن الإطار النظري للمحاسبة المالية ومعاييرها، حيث يترك عند ممارسة العمل المحاسبي الحرية في اختيار السياسات والطرق المحاسبية (حساب الإهلاكات، المؤنات، طرق تقييم المخزون، الخ...) وبالتالي هناك إبداع في الميدان المحاسبي أو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية والذي يمكن استعماله بطريقة إيجابية كما يمكن بطريقة سلبية .

فالمحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من زاويتين: الأولى ايجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستخدميها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية، أما الثانية فهي سلبية وتتمثل بإتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

¹ عاد لرزق، المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمركزية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العدد 02، الأردن، 2011، ص 04.

² علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق ذكره، ص 303 – 304.

ونظرا لاختلاف وجهات الباحثين والكتاب والمختصين، فقد ظهرت العديد من التعريفات صيغة حسب وجهات نظرهم، وسيتم عرض العديد من التعاريف صيغت حسب وجهات نظر مختلفة كما يلي:

تعرف المحاسبة الإبداعية من وجهة النظر الأكاديمية بأنها: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة".

وتُعرف بأنها: "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة".

ويقدم (Phillips, 2003) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن: "وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"

ويعرفها (Mulford, 2002) "أنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تُستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".

ويصف (Bamboo web Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها: "تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المؤلفوة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة، للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم".

في ضوء قراءة ما جاء آنفا من قبل الباحثين، يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة. ولكن يمكن النظر لمفهوم المحاسبة الإبداعية من ناحيتين معاكستين تماما، وهما:

1- الناحية الإيجابية:

وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

2- الناحية السلبية:

وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام، وذلك من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية كما يلي: 1

❖ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛

1 محمد مطر، ليندا حسن الحلي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009، ص 09.

- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ❖ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية مُحاسبية عالية، تُمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

ومنه يمكن القول، أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة، لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الشركة، حيث يستخدمها المحاسب المبدع استناداً إلى معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية، وذلك لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة، كما تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع، ويطلق عليها بالإبداعية لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة، أي غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة .

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي¹:

أولاً: حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

وهذا يؤثر في نوعية المعلومات التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية، وبالتالي التأثير في عملية اتخاذ القرار، إذ تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، مما يجعل الشركة باختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها.

ثانياً: حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات للوصول إلى أهدافها، مما يسمح للمحاسب المبدع من التلاعب عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل مُتحفظ، حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

¹ بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012، ص 35.

ثالثاً: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

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

رابعاً: ضعف القواعد التنظيمية:

في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية، فمثلاً في بعض الدول هناك متطلبات إلزامية تتعلق بخيارات الأسهم ومعاشات التقاعد.

خامساً: التقدم في التكنولوجيا وفي أساليب الأعمال:

إن التكنولوجيا وأساليب الأعمال تتقدم بشكل سريع، وفي غياب التشريعات والقواعد المحاسبية المواكبة لتلك التطورات، لم يكن هنالك أمام الممارسين المحاسبين خيار سوى استخدام طرق المحاسبة الإبداعية، للمحاسبة عن القضايا التي تنشأ جراء التطورات التكنولوجية وأساليب الأعمال.

سادساً: الغموض في القواعد المحاسبية:

إن التشريعات والقواعد المحاسبية التي توضع لتوجيه التطبيق المحاسبي، غالباً ما تصاغ بشكل غامض ومرن، وتهدف إلى تضييق الخيارات المتوفرة، فهي تترك انطباع توحيد الممارسات المحاسبية، لكنها في الواقع تنطوي على معالجات محاسبية مختلفة لمسألة محاسبية واحدة، وبذلك فإنها تفسح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية.

كل هذه العوامل وغيرها أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية وكثرة اللجوء إلى استخدام ممارساتها، خاصة في الآونة الأخيرة، وماترتب عنها من أزمات مالية في العديد من الشركات العالمية.

المطلب الثالث: خصائص ومجالات المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية

- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
- ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.¹
- ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.

1 عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، ديسمبر 2010، مصر، ص: 77.

- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية. 1
- هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة فيما يلي: 2
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

الفرع الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية

تختار الإدارة طريقة محاسبية من شأنها أن توفر معلومات مفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان، ينحاز إلى الأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات مثل:

1. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ

في بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات،

1 رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 96.

2 مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسسي، ص: 05.

في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مضمن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.¹

2. أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية:

فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.²

3. التلاعب في توقيت الصفقات:

وذلك بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.³ ينتج عن هذه المجالات نوعان من التلاعب، الأول محاسبي، والثاني غير محاسبي:

1. التلاعب المحاسبي: من خلال:

- استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل:
- طريقة تقييم المخزون
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية⁴
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.

2. التلاعب غير المحاسبي: من خلال ما يلي:

تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات:
مثل: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ إن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

✓ تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها الأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

1 ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، ال عدد06، يناير2014، ص:16.

2 ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013، ص 26.

3 طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية "من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، عدد08، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر2010، ص:89.

4رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص97-98.

المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعاً للتسلسل الزمني لها ابتداءً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية، ويعتبر مصطلح "إدارة الأرباح" هو المفضل والأكثر استخداماً في معظم الأدبيات المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية ولكن في أوروبا يستخدم مصطلح "المحاسبة الإبداعية".

المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية

يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي¹:

المحاسبة النفعية: (Aggressive Accounting) الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا. **إدارة الدخل: (Earnings Management)** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing): هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيء.

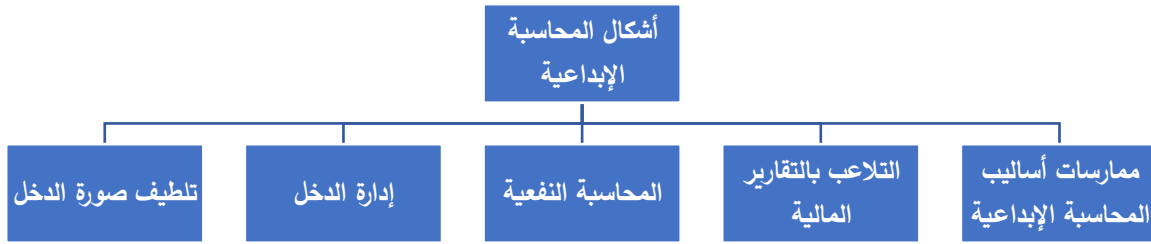
التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting): يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): المحاسبة الإبداعية

هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009، ص 21-22.

الشكل رقم: (01-01): أشكال المحاسبة الإبداعية



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سابق ذكره، ص 62.

المطلب الثاني: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية من بينها ما يلي:¹

- 1- **التهرب الضريبي** بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات.
- 2- **تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي لتحقيق شروط التمويل** المفروضة من المؤسسات المالية وإرضاء المستثمرين للوضع المالي بالشركة.
- 3- **تحسين سمعة الشركة في السوق والتأثير على سعر السهم** وتعظيم القيمة المالية لأسهمها في الأسواق المالية.
- 4- **لغايات التصنيف المهني**: للحصول على التصنيف المتقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات الدولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع سنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

¹ رجال نصر، زين عيسى، مداخلة بعنوان: دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 01، سنة 2018، ص 126.

المبحث الثالث: أساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

وفق المعيار IAS1 المتعلق بعرض القوائم المالية فقد حدد المعيار القوائم المالية التالية:¹

أولاً - قائمة المركز المالي (الميزانية):

الميزانية وهي كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل، أو هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقة المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين.

ثانياً - قائمة الدخل:

تظهر تفاصيل الإيرادات والمصروفات خلال فترة زمنية محددة تكون في الغالب سنة مالية، فإذا زاد مجموع الإيرادات عن المصروفات فتكون نتيجة النشاط صافي الدخل والعكس تكون صافي خسارة.

ثالثاً - قائمة التغير في حقوق الملكية:

يتطلب المعيار IAS1 أن تقوم المؤسسة بعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كجزء منفصل في القوائم المالية، ويتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر مدة وبداية مدة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعد جزءاً من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

رابعاً - قائمة التدفقات النقدية

حسب المعيار الدولي IAS7 يتطلب عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعدلة لمؤسسة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال مدة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

خامساً - الملاحظات:

تتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية وتشمل ملخص للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية، إضافة إلى لافصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة

¹ الجعرات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية، ط 1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 97.

النشاط، وهناك تقارير أخرى تتعلق بمصادر أموال المؤسسة التي لا يتم الاعتراف بها في الميزانية استناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالنسبة للتقارير التي تعرض خارج نطاق القوائم المالية، وتشمل التقارير التي تعد لأغراض الاستخدامات الداخلية للإدارة، والتقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة فتعد خارج نطاق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

يمكن عرض أساليب المحاسبة كما يلي:

1. أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ولذا فإن المنافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، وفما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية في الميزانية:

✓ الأصول غير الملموسة:

حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق تقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، مثل تحويل طريق القسط الثابت إلى طريقة

القسط المتناقص أو العكس. ويتم كذلك التلاعب في تصنيف بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الإهلاك.

✓ الأصول الثابتة: حيث يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب

الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

✓ **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.¹

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

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

✓ **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعاوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

✓ **الالتزامات المتداولة:** مثل إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة، يضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بهدف تحسين نسب السيولة كذلك.

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

✓ **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

2. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول قائمة الدخل:

تساعد قائمة الدخل في معرفة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح وخسارة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أنه يمكن للإدارة أن تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل من خلال التلاعب في قيمة الإيرادات والمصاريف والتي تخص على سبيل المثال:

✓ **الاعتراف المبكر بالإيراد:** بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك، فحسب الأصول المحاسبية المتبعة والمتعارف عليها وحسب مبدأ عدم الاعتراف بالإيراد قبل حصوله فعلياً فإن تسجيل الدخل

¹ الجعرات خالد جمال، مرجع سابق ذكره، ص 98.

يتم بعد اكتمال عملية البيع، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

✓ **زيادة الدخل:** وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل أقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، بالإضافة إلى نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى امتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.

1 ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

يمكن التلاعب في تصنيف التدفقات ما بين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، حيث يكمن التلاعب في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة لاختلافها في بعض الدول عنها في البعض الآخر، إذ أنه هناك اتفاق في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية ولكن هناك اختلاف في العناصر التي تندرج تحت كل نشاط، مع أن تلك الممارسة سوف لن تؤثر في إجمالي التدفقات النقدية للمؤسسة، لكنها تؤثر في تدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياساً لقدرة المؤسسة على توليد العوائد. كما تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، ومثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

كما أن خيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية لا يؤثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثراً على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة.

1. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيض كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة أو أرصدة العملات الأجنبية.

المطلب الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:¹

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقياً أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهرى لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية أو للتضليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة.

وتجدر الإشارة إلى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على ثلاث مبادئ أخلاقية وهي:

العدالة Justice: تعني أن هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

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

الصدق Truth: وتعني المطابقة الحقيقية.

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية وحذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء المنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستغلال المهني .

وتعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقبها لاحقاً على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.

¹خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة Master، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 44.

المطلب الثالث: وسائل الحد من تلاعب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنه من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تغييرها بالشكل الذي يرغبون فيه وللحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وجب التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو الموظفون والمسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به، وعموماً فإن هناك من الوسائل التي يمكن من خلالها تقليل الممارسات الاحتياالية أو الحد من بعضها على الأقل ونذكر منها¹:

هناك مجموعة من الوسائل من خلالها يتم تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الحد من بعضها وهي كما يلي:

1. ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من خلال خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة المؤسسة فوق المصلحة الشخصية.

ولضمان نزاهة الإدارة فلا بد من أن تشكل الممارسة الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة في:

- الامتثال للإطار القانوني.

- تحديد ما يعتقد أنه حق.

- القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الأخلاقي.

2. إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية، كما هو الحال في احتساب المخصصات والديون المشكوك فيها وطرق تسعير المخزونات، مما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتمدة حالياً مع التطرق لمعايير جديدة لغرض الوصول إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية مع إصدار التعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير، حيث إن إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير فإنه سوف يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

3. إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية، بحيث لا يكون المدقق جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم

المؤسسة، وتأتي أهمية التركيز على فعالية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح، المتمثلة

¹ نعيم توماس مرهون الزبادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 02، 2015، العراق، ص 204 – 205.

بالمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للمؤسسة، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية.

4. تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استغلايتها من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزهة لتدقيق حسابات المؤسسة المعنية بالتدقيق، وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على أنه أحد أطراف حوكمة الشركات، وتحديدًا هو الطرف الخارجي، حيث تتضمن من الداخل ثلاث أطراف هي الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة كما أن على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنة الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكليف لكشف وضع الغش المحاسبي، وأن ينصحوا عملاءهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على اعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن نتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية، كم يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفريق تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية الغير المسموح به، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة.

5. إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية. وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية وإيجاد قواعد رسمية ومكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التعاقد ووجوب متابعة المؤسسات المخالفة واتخاذ الإجراءات تكون هذه القوانين قادرة على أحداث تغيير إيجابي في مناخ الاستثمار، حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهم تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط بأسلوب الثواب والعقاب وإنما يمتد إلى أبعد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي والاقتصادي بحيث لا يجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة إلا قيود العدالة الاجتماعية والاقتصادية .

6. ضمان استغلائية مجلس الإدارة أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في المؤسسة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، لأن استغلائية مجلس الإدارة تلعب دوراً هاماً في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين،

ولذلك تعد استغلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الاعتبار مصالح المساهمين.

7. دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المؤسسات من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسات لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة، وفي ظل آليات الحوكمة الحديثة فإن الإدارة لم تعد اللاعب الرئيسي في العملية الرقابية، فقد تطلبت تلك الآليات الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وإنشاء لجان للتدقيق، حيث تعد هذه اللجان أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وأنها تؤدي إلى الحد من التقارير الاحتيالية، مما يزيد من ثقة المستثمرين بتلك القوائم وأعضاء لجنة التدقيق الداخلي الذين يتمتعون بخبرة عالية في عملية إعداد التقارير المالية ولهم تجارب سابقة في العمل كأعضاء في لجان تدقيق أخرى فأن هذا يؤدي إلى دعم المدقق الخارجي في حالة حدوث منازعات بينه وبين الإدارة حول الأمور التي تعتبر مادية من وجهة نظره والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية .

8. تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال والتضليل في إعداد القوائم المالية، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية، كما يمكن أن تساعد المحاسبة القضائية في التحقيق في الاحتيال والجرائم المالية في المؤسسات (تحقيقات استباقية + تحقيقات لاحقة) وكذلك توفير الدعم القضائي للمحكمة ودار القضاء من خلال تقديم الأدلة المناسبة.

9. ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمؤسسة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتيالية، وذلك عن طريق مؤشر والتدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذي النسبة مؤشراً حساساً للتغيير في الدخل والذي ليس له مردود نقدي، حيث إن انخفاض النسبة عن الواحد صحيح يعني وجود ممارسات احتيالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية، وفي دراسة لاختبار طبيعة العلاقة بين مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي وبين مقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي.¹

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

10. الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شرط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات، حيث أن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف.

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا للجانب النظري تبين أن للمحاسبة الإبداعية مخلفات جسيمة وذلك عن طريق التلاعب المحاسبي في القوائم المالية بشكل أساسي وتتعدد طرق التلاعب والممارسات والأساليب التي ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وكل ذلك سببه تحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون قصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة مستقبلا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة، وقد ساهم في ظهور مثل هكذا ممارسات عدة عوامل منها طبيعة الأسواق المالية و تواطؤ محافظي الحسابات حيث أن مهمتهم تؤهلهم للتصدي لهذه السلوكيات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد الفصل:

قصد الوصول إلى إسقاط الجانب النظري الذي تطرقنا إليه في الفصول السابقة، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذلك اختبار الفرضيات، ولهذا سنقوم بإجراء دراسة ميدانية بغية الوصول إلى دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبهدف الوصول إلى دراسة موضوعية استخدمنا منهج مسح الآراء عن طريق الاستبيان، حيث سعينا من خلالها للوصول إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين بغرض بلوغ أهداف الدراسة.

ومن منطلق ما سبق حاولنا تقسيم هذا الجزء إلى:

المبحث الأول: عرض استبيان الدراسة

المبحث الثاني: تحليل استبيان الدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نوضح في هذا المبحث المنهجية التي سنتبعها في هذه الدراسة من خلال إبراز مجتمع وعينة الدراسة، كما نتطرق إلى طرق وجمع البيانات، إلى الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات الخاصة الاستبيان.

المطلب الأول: الطريقة والاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنعينا في هذا المطلب إلى عرض أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع بحثنا.

أولاً: منهج الدراسة الميدانية

إن المنهج يمكننا من تبسيط موضوع البحث والكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، ونظراً لطبيعة موضوع بحثنا المتمثل في دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، كما أن طبيعة الدراسة الميدانية التي يتطلبها موضوع بحثنا فهو يركز على الاستبيان، لذلك سنعتمد على المنهج التحليلي للبيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

ثانياً: مجتمع الدراسة

بكوننا نسعى من خلال درستنا إلى إبراز دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لهذا تم حصر مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص وممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف، كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية والعلمية في أفراد موضوع الدراسة، حتى كون لهم القدرة والتمكن في الحكم على موضوع الاستبيان.

ثالثاً: عينة الدراسة

لعدم توفرنا على عدد الأساتذة المختصين وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع بحثنا ورغم الصعوبات التي واجهتنا في تحديد مجتمع الدراسة، إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عدد ممكن مع مراعاة توفر أفراد العينة إلى الكفاءة المهنية والمعرفة العلمية لكي تمكنهم للإجابة على الاستبيان.

لقد قمنا بتوزيع 60 استمارة استبيان حيث اعتمدنا على تسليم المباشر للاستمارات، كما اعتمدنا على زملائنا بالجامعة في عملية التوزيع هذا ما مكننا من جمع استمارة استبيان أقصى وقت ممكن.

المطلب الثاني: أداة الاستبيان

بعرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات، أعدنا استمارة الاستبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، ولكي تكون الدراسة منظمة في شكل علمي قمنا بتصنيف استمارة الاستبيان المعتمدين على الإشكالية المطروحة والجوانب التي تطرقنا إليها في الفصل الأول والثاني مع مراعاة عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

- أن تكون عبارات الأسئلة تمت صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم.
- تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الاستبيان سليمة.
- الاعتماد على ترتيب الأسئلة وربطها بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

بعد الانتهاء من تصميم الاستبيان تم اللجوء إلى أساتذة مختصين لتأكد من جانب الشكلي والتقني للاستمارة والتأكد من موضوعية الأسئلة وتغطيتها لجميع جوانب موضوع الدراسة.

ينقسم الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول: يحتوي على خمس أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول عينة الدراسة وهي (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة والخبرة المهنية).

الجزء الثاني: يتكون من ثلاثة محاور وهي كما يلي:

المحور الأول يتعلق بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

المحور الثاني يتعلق مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحور الثالث يتعلق مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

بعد جمع النهائي للاستبيان من خلال استمارات القابلة للتحليل، اعتمدنا المعطيات وتحليلها على برنامج Excel، لكي
نتمكن من معالجة المعطيات وتحويلها بشكل جداول وترجمتها إلى رسومات بيانية بهدف تسهيل عملية الملاحظة والتحليل للوصول
إلى النتائج المرجوة كما اعتمدنا على مجموعة من أساليب المتاحة في برنامج spss v25، كما يمكننا اختصار أساليب التي استخدمها
فيما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان.
- اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات والمحاور.
- قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان بالاختبار إلى إيجابيات فرص العينة.
- قياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان.
- قياس الانحدار الخطي في الاستبيان.

المبحث الثاني: عرض استبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد استبيان موجه إلى فئتي الدراسة لذلك فلقد تم
تقسيم هذا المبحث وفقاً لعرض الاستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.
إن عرض الاستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الاستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة وقاعدة الاستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: مكونات الاستبيان

يتكون هذا الاستبيان من أربع أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالاستبيان، بينما اختصت الأجزاء الثالث والأخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الاستبيان من ست وعشرون سؤالاً واستفساراً تخص تأثير جودة المراجعة، وذلك من أجل تحليل دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً: مكونات الجزء الثاني من الاستبيان:

مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: مكونات الجزء الثالث من الاستبيان:

مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: 'مكونات الجزء الرابع من الاستبيان:

مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

والجدول رقم (05) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الاستبيان حسب جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (05): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الاستبيان

الجزء	الترقيم	الاسئلة
02	من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 07	مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
03	من السؤال رقم 08 الى السؤال رقم 15	مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
04	من السؤال رقم 16 الى السؤال رقم 26	مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
 - المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل اعتماد جودة المراجعة، إلا أنه ونظراً لخصوصية الموضوع فإنه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، من الفئة السابقة الذكر، وكذلك الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.
- وسيتم اختيار عينة البحث عشوائياً من مجمل الفئات السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانياً: العينة المقصودة:

استهدف الاستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال الإرسال بالبريد الإلكتروني نسخ الكترونية لمجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 22 رد. لم يتم رفض أي منها، بينما استهدف الاستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة والذي بلغ عددهم 30 مستفيد.

تجدر الإشارة أنه لتسهيل مهمة الإجابة على الاستبيان من خلال النسخة المرسلة بالبريد الإلكتروني، فقد تم إعداد نسخة من خلال برنامج ((EXCEL 2010)، تتيح الإجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الإجابة والحفظ دون المساس بمحتوى الاستبيان.

ثالثاً: الحدود الزمنية والمكانية للاستبيان:

اشتمل الاستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، بينما امتد هذا الاستبيان زمنياً من بداية 30 مارس 2023 إلى غاية 12 ماي 2023.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان نرى ضرورة التذكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الاستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت.
- تحليل البيانات.

أولاً: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر وينود مختلف اجزاء الاستبيان الثلاثة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة) وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الاستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات لمجلس الإدارة للشركات محل المراجعة في الجزائر. وفي تحديد أهمية وكذلك تحديد أهمية مختلف آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، كما استخدم كذلك في تحديد وترتيب أهمية سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

ثانياً- حساب الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات:

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

للتأكد من نطاق نتائج تحليل المحتوى للاستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري قياس صدق أداة القياس أو الإستبيان، حيث أن قياس صدق الاستبيان يحسن من نتائج البحث.¹

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) كذلك مؤشراً لقياس صدق وثبات مختلف الأسئلة بالاستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.²

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق الإستبيان، حيث تمثل معادلة ألفا كرونباخ كما يلي:³

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Y_i}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

k: عدد الأسئلة بالاستبيان
 σ_X^2 : التباين الإجمالي للأسئلة
 $\sigma_{Y_i}^2$: التباين لكل سؤال

¹Harwood T.G. & Garry T, **An overview of content analysis**, The Marketing Review 3, 2003, p 479–498.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, **Etudes et recherches en marketing**, Dunod., 2003, p264.

³ G.K. Huysamen, Coefficient alpha, un necessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34-40, p35.

ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و 0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعامل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.¹

مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان).² كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الإستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالإستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بأنه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الإستبيان.³ كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.⁴

والجدول التالي يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الإستبيان، وهذا مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية.

الجدول رقم: (08): يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفا كرونباخ	
قيمة معامل الفا كرونباخ	التفسير
اقل من 0.4	ضعيف
من 0.4 الى 0.6	مقبول
من 0.6 الى 0.8	جيد
أكبر من 0.8	جيد جدا

Source : Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la le analyse une IAS/IFRS: période de transition aux normes xicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leursconséquences sur l’analyse et la gestion

¹ Samira Demaria. **Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS** : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l’analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.

³Cortina, J, **What is coefficient Alpha? An examination of theory and applications**, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.

⁴ Gueguen, Gaël, **Environnement et management stratégique des PME** : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات لمختلف أجزاء الاستبيان،

وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (09).

الجدول رقم (09): يوضح معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان

الرقم	أجزاء الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدلالة
1	جودة المراجعة لها تأثير على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية	07	0.672	جيد
2	جودة المراجعة لها تأثير على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.	08	0.75	جيد
3	مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية	11	0.949	جيد جدا
	الإجمالي	26	0.790	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (09) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا كرونباخ، واحتواء كل جزء

نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي الذي بلغ 0.790 أسئلة الاستبيان وتعتبر جيدة، وبالأخذ

بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الاستبيان يعتبر مقبولا، مع توقع أن تشارك مختلف

أجزاء الاستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الثلاثة للاستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء

الثاني من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (10).

الجدول رقم (10): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟	07	0.652
2	هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة المركز المالي؟	07	0.655
3	هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة المركز المالي التي تمارسها الشركات؟	07	0.689
4	هل تشعر بالثقة في المعلومات المالية المقدمة في قائمة المركز المالي للشركات التي تمر بمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟	07	0.588
5	هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصداقية شركة وقائمتها المالية؟	07	0.758
6	هل تعتقد أن تشجيع الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المالية يعزز صحة ومصدقية قائمة المركز المالي ويقلل من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟	07	0.636
7	هل تعتقد أن وجود آليات رقابية قوية على عمل المراجعين الماليين يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة المركز المالي؟	07	0.688
	الإجمالي	07	0.672

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (09) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.672 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان. ولا يوجد هناك فروق منخفضة تؤثر على الصدق الداخلي لهذا الجزء.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان

الرقم	الجزء الثالث من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصداقية قائمة الدخل في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟	08	0.672
2	هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة الدخل؟	08	0.785
3	هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة الدخل التي تمارسها الشركات؟	08	0.722
4	هل تشعر بالثقة في القوائم المالية للشركات التي تخضع لمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟	08	0.665
5	هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصداقية شركة؟	08	0.689
6	هل تعتقد أن القوانين والتنظيمات المحاسبية يجب أن تشدد لمنع المحاسبة الإبداعية وضمان جودة المراجعة؟	08	0.695
7	هل تعتقد أن تشجيع الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المالية يعزز صحة ومصداقية قائمة الدخل ويقلل من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟	08	0.652
8	هل تعتقد أن توفير ضوابط داخلية قوية في الشركات يمكن أن يحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ويساهم في جودة المراجعة؟	08	0.735
	الإجمالي	08	0.750

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (11) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.750

مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (12).

الجدول رقم (12): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان

الرقم	الجزء الرابع من الاستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصداقية قائمة التدفقات النقدية في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟	11	0.772
2	هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة التدفقات النقدية؟	11	0.785
3	هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة التدفقات النقدية التي تمارسها الشركات؟	11	0.722
4	هل تشعر بالثقة في المعلومات المالية المقدمة في قائمة التدفقات النقدية للشركات التي تمر بمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟	11	0.765
5	هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصداقية شركة وقائمتها التدفقات النقدية؟	11	0.789
6	هل تعتقد أن الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية تستخدم تقنيات لإخفاء أو تشويه المعلومات المالية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية؟	11	0.895
7	هل تعتقد أن توفير آليات رقابية قوية للمراجعين الماليين يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟	11	0.735
8	هل تعتقد أن التدريب والتأهيل المهني المناسب للمراجعين الماليين يساهم في تحسين جودة المراجعة وكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟	11	0.798
9	هل تعتقد أن توفير ضوابط داخلية قوية في الشركات يمكن أن يحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ويساهم في جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟	11	0.695
10	هل تعتقد أن التواصل الفعال بين المراجعين الماليين وإدارة الشركة يمكن أن يعزز جودة المراجعة ويكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟	11	0.622
11	هل تعتقد أن اعتماد تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يمكن أن يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟	11	0.617
	الإجمالي	11	0.949

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (12) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.949 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الاستبيان.

1- مقياس ليكرت:

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في إعداد هذه الاستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الاستبيان، وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيمة تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها. حيث أن إعداد الاستبيان وفقاً لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جداً، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (13).

الجدول رقم (13): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الوزن	الإجابة (أهمية العبارة)
1	موافق بشدة
2	موافق
3	غير متأكد
4	غير موافق
5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 05 (عدد الاختيارات) كالتالي:

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها

الجدول رقم (14) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (14): درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

قيمة المتوسط المرجح	درجة المساهمة
من 1 إلى أقل من 1.80	موافق بشدة
1.8 إلى أقل من 2.6	موافق
من 2.6 إلى أقل من 3.4	غير متأكد
من 3.4 إلى أقل من 4.2	غير موافق
من 4.2 إلى أقل من 5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة الباحثين

3 - تحليل البيانات: من أجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الاستبيان، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي

(مان-ويتني) (Mann-Whitney)، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة، والتحليل المقارن لآراء الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للاستبيان.

اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني) (Mann-Whitney) أو (U):

وذلك بوضع فرض العدم (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لأسئلة لكل جزء من الاستبيان.

والفرض البديل (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الاستبيان.

وسيتيم اعتماد مستوى معنوية 5%، حيث أنه كلما كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض

فرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1)، أي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

المبحث الثالث: تحليل استبيان الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكل طرف من عيني الدراسة

المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

أولاً: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة- الأولى والثانية -

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة، من حيث خصائصها في القسم الأول من الاستبيان كما يلي: الجنس-العمر -

المؤهل العلمي -الخبرة -المهنة

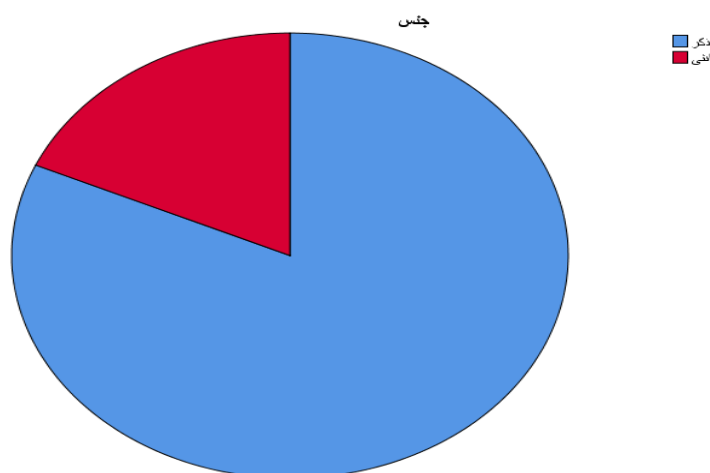
الفرع الأول: توزيع الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم (15) يوضح توزيع الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
انثى	11	%18.3
ذكر	49	%81.7
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

شكل رقم (2-1): تركيبة الأفراد بالنسبة للجنس



المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

من خلال الشكل أعلاه، نلاحظ أن العينات المأخوذة تمثل من نسبته %81.7 من ذكور، و %18.3 من الإناث من إجمالي

عدد الاستجابات والتي بلغ عددها 60 عينة مقسمة بين 49 ذكور والباقي إناث.

الفرع الثاني: توزيع الدراسة حسب الفئات العمرية

أما بخصوص الجدول ادناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب الفئات العمرية، كالتالي:

الجدول رقم (16) توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية

العمر	التكرار	النسبة
اقل من 25 سنة	10	25.00%
اقل من 35	14	11.54%
اقل من 50	33	57.69%
أكثر من 50	3	5.77%
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول والمنحنى أن الفئات الأكثر تحابوا هي الفئة ما بين 50 و 35 سنة بنسبة 57.69% تليها الفئة الأقل من 25 سنة بنسبة 25 %، ثم الفئة الأقل من 35 سنة بنسبة 11.54 %، في حين بلغت الفئة أكثر من 50 سنة ما نسبته 5.77 %، أي ما يمثل ثلاث أشخاص من أفراد عينة الدراسة التي بلغ عددهم 60.

الفرع الثالث: توزيع الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي

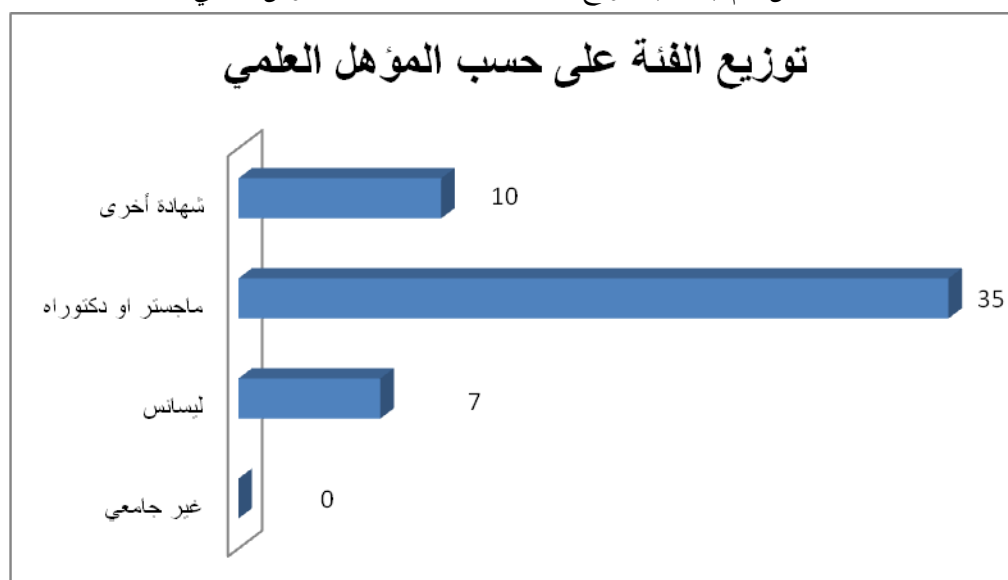
أما بخصوص الجدول ادناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب فئات المؤهل العلمي كالتالي:

الجدول رقم (17): توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
غير جامعي	0	0 %
ليسانس	7	13,5 %
ماجستير أو دكتوراه	35	77,6 %
شهادة أخرى	10	8.9 %
المجموع	52	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

الشكل رقم (2-2): توزيع عينة الدراسة حسب فئات المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الفئة الأكثر استجابة هي الأفراد المتحصلين على شهادة ماجستير أو دكتوراه بعدد بلغ 35 شخص من إجمالي العينة وبما نسبته 77.6 %، أما العينة التي تليها تمثلت في شهادة أخرى، أما باقي أفراد العينة كان لهم نصيب من شهادة ليسانس بنسبة بلغت 13.5 %، أما بخصوص شهادة غير جامعية فكانت نسبته 0 %، وهذا يعني جميع أفراد عينة الدراسة كانوا جامعيين.

الفرع الرابع: توزيع الدراسة حسب الخبرة

أما بخصوص الجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب الخبرة كالتالي:

الجدول رقم (18): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنة	23	38.3 %
اقل من 10	37	61.7 %
المجموع	60	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

نلاحظ من الشكل رقم أن غالبية أفراد مجتمع الدراسة لديه خبر اقل من 10 فأقل حيث بلغت نسبتهم 61.7% تليها في المرتبة الثانية اقل من 5 سنوات بنسبة 38.3% وهذا راجع لمهنة طبيعة المحاسبة ومحافظي

الحسابات حيث كان المجلس الوطني للمحاسبة يشجع خريجي الجامعات على الاشتراك على الدورات التي يفتتحها ويمنح لهم الاعتماد عكس نظام الجامعي الحالي ل م د.

الفرع الخامس: توزيع عينة الدراسة حسب المهنة

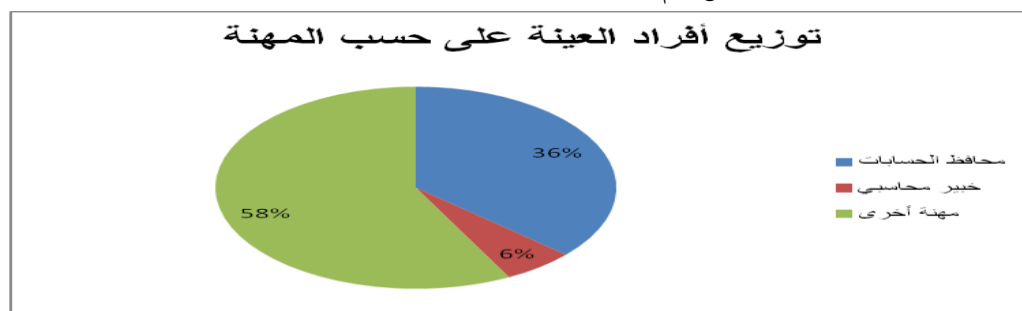
أما بخصوص الجدول ادناه يوضح توزيع عينة الدراسة على حسب المهنة كالتالي:

الجدول رقم (19): توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
محافظ الحسابات	27	36.3 %
خبير محاسبي	3	05.8 %
مهنة أخرى	30	57.7 %
المجموع	52	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

شكل رقم (2-3): تركيبة الافراد بالنسبة للمهنة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه، أن ذوي الاختصاص المحاسبي الذين يمتلكون "وظيفة أخرى" هم الفئة التي غلبت على أفراد العينة الإحصائية بنسبة 58%، ثم تليهما وظيفة "محافظ الحسابات" بنسبة 36%، وأقلهما خبير محاسبي والذي بلغت نسبته 6%.

ثانيا: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص العينة الأولى للدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة الأولى والتي تمثلت في المراجعين والذي بلغ عددهم 22 فرد، من حيث

خصائصها في: الجنس-العمر - المؤهل العلمي -الخبرة.

الجدول رقم (20) يوضح توزيع العينة الأولى حسب الخصائص الجنس-العمر - المؤهل العلمي -الخبرة

الجنس	التكرار	النسبة%	العمر	التكرار	النسبة%	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة%	الخبرة	التكرار	النسبة%
ذكر	17	77	أقل من 25 سنة	-	-	ماجستير أو دكتوراة	17	77	أقل من 5 سنوات	-	-
أنثى	5	23	أقل من 50 سنة	20	91	شهادة أخرى	5	23	أقل من 10 سنوات	10	45.4%
			أكبر من 50 سنة	2	9				أقل من 15 سنة	10	45.4%
									أكثر من 15 سنة	2	9.2
المجموع	22	100		22	100		22	100		22	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

أن الملاحظ من الجدول أعلاه كانت خصائص العينة الأولى والمتمثلة في المراجعين الخارجين والتي بلغ عددهم 22، بلغ عدد الذكور فيها 17 مقابل 5 إناث ونسبة 23% من إجمالي جنس عدد المستجوبين، أما بخصوص الفئة العمرية فكانت النسبة الأكبر والتي بلغت 91 % للفئة أقل من 50 سنة، ثم تليها الفئة العمرية أكبر من 50 بنسبة بلغت 9%.

أما بخصوص المؤهل العلمي فكان حملة الماجستير والدكتوراه الحصة الأكبر ب 17 فرد، مقابل 5 أشخاص متحصلين على شهادات أخرى. أما بخصوص الخبرة فكان أكبر نسبة مشتركة بين لمن لديهم خبرة أقل من 15 سنة، وأقل من 10 سنوات بنسبة 45.4%، ثم الفئة التي لديها خبرة أكبر من 15 سنة بنسبة 9.2% والتي بلغ عددهم شخصين.

ثالثاً: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص العينة الثانية للدراسة

سيتم تحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة الدراسة الأولى والتي تمثلت في المستفيدين من الحوكمة والذي بلغ عددهم 30

فرد، من حيث خصائصها في: الجنس-العمر - المؤهل العلمي -الخبرة.

الجدول رقم (21): يوضح توزيع العينة الثانية حسب الخصائص الجنس-العمر-المؤهل العلمي-الخبرة

الجنس	التكرار	النسبة %	العمر	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %	الخبرة	التكرار	النسبة %
ذكر	25	83.3	أقل من 25 سنة	13	43.3	ليسانس	7	23.3	أقل من 5 سنوات	16	53.3
أنثى	5	16.7	أقل من 35 سنة	6	20	ماجستير أو دكتوراه	18	60	أقل من 10 سنوات	5	16.7
			أقل من 50 سنة	10	33.3	شهادة أخرى	5	16.7	أقل من 15 سنة	8	26.7
			أكبر من 50 سنة	1	3.3				أكثر من 15 سنة	1	3.3
المجموع	30	100		30	100		30	100		30	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

أن الملاحظ من الجدول أعلاه كانت خصائص العينة الأولى والمتمثلة في المستفيدين من الحوكمة والتي بلغ عددهم 30، بلغ عدد الذكور فيها 25 مقابل 5 إناث وبنسبة 16.7% من إجمالي جنس عدد المستجوبين، أما بخصوص الفئة العمرية فكانت النسبة الأكبر والتي بلغت 43.3% للفئة أقل من 25 سنة، ثم تليها الفئة العمرية أقل من 50 سنة بنسبة بلغت 33.3%. ثم تليها الفئة أقل من 35 سنة 20%، وأقل نسبة للفئة العمرية أكبر من 50 سنة والتي بلغت 3.3% من إجمالي المستجوبين.

أما بخصوص المؤهل العلمي فكان حملة الماجستير والدكتوراه الحصة الأكبر ب 18 فرد، مقابل 5 أشخاص متحصلين على شهادات أخرى. والباقي متحصلين على شهادة ليسانس بلغ عددهم 7 أفراد. أما بخصوص الخبرة فكان أكبر نسبة مشتركة بين لمن لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة بلغت 53.3%، ثم وأقل من 15 سنة بنسبة 26.7%، ثم الفئة التي لديها خبرة أقل من سنوات وأكثر من 15 سنة بنسب بلغت 16.7% و 3.3% على التوالي.

المطلب الثاني: اختبار وتحليل الفرضيات

الفرضية الأولى: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

One-Sample Test						
Test Value = 0						
		Sig. (2-tailed)		Mean Difference		95% Confidence Interval of the Difference
t		df		Lower		Upper
v1	28.358	59	.000	25.38333	23.5923	27.1744

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

بما أن مستوى ال معنوية (Sig. (2-tailed) اقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية البديل H_1 ونقبل فرضية العدم

H_0 أي أن جودة المراجعة لها تأثير على صحة ومصدقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

One-Sample Test						
Test Value = 0						
		Sig. (2-tailed)		Mean Difference		95% Confidence Interval of the Difference
t		df		Lower		Upper
v2	38.728	59	.000	29.43333	27.9126	30.9541

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

بما أن مستوى ال معنوية (Sig. (2-tailed) اقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية البديل H_1 ونقبل فرضية العدم H_0 أي

ان جودة المراجعة لها تأثير على صحة ومصدقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
v3	35.742	59	.000	40.05000	37.8078	42.2922

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستعانة بمخرجات (SPSS)

بما ان مستوى ال معنوية (Sig. (2-tailed) اقل من 0.05 فأننا نرفض الفرضية البديل H_1 ونقبل فرضية العدم

H_0 أي ان جودة المراجعة لها تأثير على صحة ومصدقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

الخاتمة

جاءت هذه الدراسة للتعرف على دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تأثيرها على القوائم المالية ، والتي من شأنها أن تحدث تغييرا كبيرا في مضمون القرارات المتخذة من طرف مستخدمي منتجات المعلومات المحاسبية سواء الداخليين أو الخارجيين، حيث تعرضت الدراسة للتطرق إلى المفهوم النظري للجودة المراجعة ، لتعرج بعد ذلك للتعرف على رقابة جودة المراجعة وذلك في ظل المعايير الدولية ومبعد الحديث عن المحاسبة الإبداعية الطرق والأساليب التي يستخدمها رواد المحاسبة الإبداعية وكيفية تجسيدها في مختلف القوائم المالية التي تعد أهم مخرجات النظام المحاسبي لما توفره من معلومات محاسبية حول الوضعية أو المركز المالي للمؤسسة، والتي على أساسها يتم اتخاذ القرارات الرشيدة التي تبني على مدى صحة ومصداقية ما توفره تلك القوائم المالية من معلومات محاسبية، هذه الأخيرة تعتمد على عدة أسس هي الملائمة والموثوقية، القابلية للمقارنة وعدم الثبات، من شأنها أن تضمن لها درجة معينة من جودة المراجعة ، غير أنه إن حدث واستخدمت أساليب المحاسبة الإبداعية في مخرجات القوائم المالية، فإنها تؤثر بشكل سلبي على موثوقية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لدى الأطراف المستفيدة منها، كما خلصت الدراسة إلى أن موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الهامة التي يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة وأنها قد تشكل أحد الأسباب الرئيسية لانهيار الشركات الكبرى وإحداث أزمات مالية في دول أو مجموعة من الدول. وهو ما حدث مطلع ثمانينيات القرن الماضي وبسبب الصعوبات المالية التي تعرضت إليه الشركات في تلك الحقبة، توجهت إلى البحث واعتماد أساليب مرنة لا تخرج عن الإطار القانوني للمحاسبة، وهذا من أجل تحميل حساباتها إن صح التعبير بهدف إظهار قوائمها المالية لمستخدميها في أحسن صورة، هذه التلاعبات أدت إلى انهيار كبريات الشركات آنذاك خاصة شرك "إنرون" للطاقة وبدورها تسببت في انهيار إحدى أشهر شركات المراجعة هي "آرثر أندرسون" وكل هذا أدى إلى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موثوقية وصحة ما تعده الشركات وتفصح عنه من معلومات محاسبية حول حقيقة المركز المالي الفعلي لها. حيث ركزت هذه الدراسة إلى التطرق لطبيعة ودوافع ممارسة الإبداعية في القوائم المالية ومدى تأثيرها على جودة المراجعة الحسابات.

1- اختبار الفرضيات : تم اختبار صحة الفرضيات في الفصل التطبيقي وكانت النتائج كما يلي :

الفرضية الأولى: " مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية"

خلصت الدراسة الإحصائية أن أفراد العينة من خلال إجاباتهم يظهرون وجود فرص سانحة لممارسة المحاسبة الإبداعية المستخدمة

للتلاعب بقائمة المركز المالي، وعليه حسب آراء عينة الدراسة توصلنا إلى أن الفرضية محققة وبالتالي استنتاج تأثير جودة المراجعة في ظل ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: "مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة المركز الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية" توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن الفرضية الثانية محققة، وذلك من خلال إثبات أفراد عينة الدراسة فهمهم لمدى ضرورة جودة المراجعة التي من شأنها تقوم بالكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الفرضية الثالثة: "مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية" حيث تم التوصل من خلال الدراسة الإحصائية إلى أن الفرضية الثالثة محققة، حيث تم إثبات أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية.

2- نتائج الدراسة:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة وما تناولته من الجانبين النظري الذي يصف مفهوم جودة المراجعة وكذا المحاسبة الإبداعية وأساليبها المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية، وكذا الجانب الميداني المتمثل في دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في ميدان المحاسبة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة وتأثيرها على صحة القوائم المالية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي ضرورة الحد من ممارساتها لعدم تظليل الأطراف المستخدمة والمستفيدة من خدمات المراجعة.
- تؤثر أساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، حيث يتم استخدام المرونة المتاحة في السياسات والأساليب المحاسبية في التلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة.
- إن أداء عملية المراجعة بالجودة المناسبة يجعل معدي البيانات يضع في اعتباره أن أية خطوة إضافية أو تلاعب قد يقوم به يصبح احتمال كشفه أكبر من قبل المراجع مما يلزمه بعدم استخدام أية أساليب أو الاستفادة من المرونة التي تتيحها بعض المعايير الدولية والمحلية.
- تفعيل دور المراجعين سواء الداخليين أو الخارجيين في الكشف عن أي ممارسات تخل بمدى مصداقية وموثوقية القوائم المالية.

- إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية.

- تدعيم عملية المراجعة الخارجية وضمان استقلاليتها من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزهة
- لمراجعة حسابات المؤسسة المعنية بالمراجعة.

3- التوصيات:

- العمل على زيادة الوعي والإدراك لإضرار المحاسبة الإبداعية.
- نوصي المنظمات المهنية بالقيام بدراسة معمقة لقضايا الغش والأخطاء السابقة للتعرف على الممارسات والأساليب المستخدمة في ذلك، ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها في معالجة هذه القضايا.
- التركيز والعمل على تطوير محافظي الحسابات (مراجعي الحسابات) بشكل مستمر خاصة أن مهنة المراجعة تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي والإدراك المهني الكافي لجنب خطر المساس بمصداقية القوائم المالية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- العمل على برامج تطوير جودة المراجعة لتحقيق دورها الفعال في الحد من الممارسات غير شرعية على القوائم المالية.

4- آفاق الدراسة:

- ورغبة منا في إثراء هذا البحث نقترح المواضيع التالية:
- دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور المراجعة الداخلية الفعالة في الحد من استخدامات المحاسبة الإبداعية.
- آليات حوكمة الشركات في تطوير مهنة المراجعة للحد من التلاعبات المحاسبية.



استبيان الدراسة

جامعة الوادي-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -قسم علوم التسيير -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي تجريها الباحثين ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر محاسبة وتدقيق

عنوان المذكرة: **دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية -**

الطلبة: جفال عماد الدين-دبار عبد القادر-عبيد أشرف تحت إشراف الاستاذ الدكتور: فاتح سردوك

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

**** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ****

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، من خلال الوقوف على مجمل الفروض والإجراءات والمبادئ التي تحكم الإطار النظري للمراجعة، وكذلك عرض التشريعات والمقاربة للممارسة المهنية للمراجعة في ظل المعايير الدولية للمراجعة، مع الأخذ بحالة الجزائر وواقع الممارسة المهنية للمراجعة من خلال عينة دراسة الحالة.

وعلى ذلك فقد قام الباحثون بتصميم هذا الاستبيان، من خلال خ أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشاركون في الاستبيان.

القسم الثاني: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

القسم الثالث: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

القسم الرابع: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: Email// imade.souf39@gmail.com

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان

الاسم (اختياري)			
الجنس		☐ ذكر	☐ أنثى
العمر		☐ أقل من 25 سنة	☐ أقل من 35
المؤهل العلمي (الشهادة)		☐ غير جامعي	☐ ماجستير أو دكتوراه
الخبرة		☐ أقل من 5 سنة	☐ أقل من 15
المهنة		☐ محاسب حسابات	☐ خبير محاسبي
		مهنة أخرى	

القسم الثاني: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة المركز المالي في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الدرجة	العناصر الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصادقية قائمة المركز المالي في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟					
02	هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة المركز المالي؟					
03	هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة المركز المالي التي تمارسها الشركات؟					
04	هل تشعر بالثقة في المعلومات المالية المقدمة في قائمة المركز المالي للشركات التي تمر بمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟					
05	هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصادقية شركة وقائمتها المالية؟					
06	هل تعتقد أن تشجيع الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المالية يعزز صحة ومصادقية قائمة المركز المالي ويقلل من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟					
07	هل تعتقد أن وجود آليات رقابية قوية على عمل المراجعين الماليين يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة المركز المالي؟					

القسم الثالث: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصداقية قائمة الدخل في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة

العناصر	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
01 هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصداقية قائمة الدخل في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟						
02 هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة الدخل؟						
03 هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة الدخل التي تمارسها الشركات؟						
04 هل تشعر بالثقة في القوائم المالية للشركات التي تخضع لمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟						
05 هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصداقية شركة؟						
06 هل تعتقد أن القوانين والتنظيمات المحاسبية يجب أن تشدد لمنع المحاسبة الإبداعية وضمان جودة المراجعة؟						
07 هل تعتقد أن تشجيع الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المالية يعزز صحة ومصداقية قائمة الدخل ويقلل من الممارسات المحاسبية الإبداعية؟						
08 هل تعتقد أن توفير ضوابط داخلية قوية في الشركات يمكن أن يحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ويساهم في جودة المراجعة؟						

القسم الرابع: مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي مدى تأثير جودة المراجعة على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

العناصر الموافقة	درجة	موا فق بشدة	موا فق	غير متأكد	غير مواف ق	غير مواف ق بشدة
01	هل تعتقد أن جودة المراجعة تؤثر على صحة ومصادقية قائمة التدفقات النقدية في الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؟					
02	هل تعتقد أن المحاسبة الإبداعية تمكن الشركات من تلاعب الأرقام في قائمة التدفقات النقدية؟					
03	هل تعتقد أن جودة المراجعة يمكن أن تكشف التلاعبات المحتملة في قائمة التدفقات النقدية التي تمارسها الشركات؟					
04	هل تشعر بالثقة في المعلومات المالية المقدمة في قائمة التدفقات النقدية للشركات التي تمر بمراجعة مستقلة وجودتها مرتفعة؟					
05	هل تعتقد أن جودة المراجعة تعد عاملاً حاسماً في تقييم مصادقية شركة وقائمتها التدفقات النقدية؟					
06	هل تعتقد أن الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية تستخدم تقنيات لإخفاء أو تشويه المعلومات المالية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية؟					
07	هل تعتقد أن توفير آليات رقابية قوية للمراجعين الماليين يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟					
08	هل تعتقد أن التدريب والتأهيل المهني المناسب للمراجعين الماليين يساهم في تحسين جودة المراجعة وكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟					
09	هل تعتقد أن توفير ضوابط داخلية قوية في الشركات يمكن أن يحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ويساهم في جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟					
10	هل تعتقد أن التواصل الفعال بين المراجعين الماليين وإدارة الشركة يمكن أن يعزز جودة المراجعة ويكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟					
11	هل تعتقد أن اعتماد تكنولوجيا المعلومات في عمليات المراجعة يمكن أن يساهم في زيادة جودة المراجعة لقائمة التدفقات النقدية؟					



قائمة المصادر والمراجع

أولا المراجع باللغة العربية

الكتب:

- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007.
- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، المراجعة مدخل متكامل، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 1960.
- احمد جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث: الإطار الدولي، دار الصفاء للنشر والتوزيع الأردن 2005، ص 25.
- رفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى عمان، دار المسيرة، 2011.
- علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
- جمعة احمد حلمي، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر، عمان، 2009.
- الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية، ط 1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

المجلات العلمية:

- زين عيسى، زين يونس، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، مجلة روى اقتصادية، جامعة حمى لخضر، الوادي، الجزائر، عدد 11، 30 ديسمبر 2016.
- عمار السامرائي وآخرون، دور تقنيات الذكاء الاصطناعي باستخدام التدقيق الرقمي في تحقيق جودة التدقيق ودعم استراتيجيته من وجهة نظر مدققي الحسابات، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 08، البحرين، جافني 2020.
- شيماء محمد سمير الراوي، منهل مجيد احمد العلي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد التاسع عشر، 2010.
- ابتسام علي حسين وآخرون، إطار مقترح لاعتماد رقابة جودة المراجعة بالجزائر في ظل المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد الثالث.
- فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، جامعة الوادي، جافني 2008.
- صليحة بوسليمي، محمد طويلب، توفيق معايير المراجعة الجزائرية مع معايير المراجعة الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 1.
- م.م. صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد: 77، 25/5/2009.

- فوزي الحاج أحمد وآخرون، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد الأول، 30 جوان 2020.
- زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب، المحاسبة بين الإبداع والابتداع، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 08، محافظة واسط، العراق، 2012.
- عاد لرزق، المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمركزية، الجامعة الأردنية، المجلد 19، العدد 02، الأردن، 2011.
- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
- بالقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 12، 2012.
- عبد الرحمان عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 14، العدد 02، ديسمبر 2010، مصر.
- ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، يناير 2014.
- طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية "من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، عدد 08، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2010.
- رحال نصر، زين عيسى، مداخلة بعنوان: دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 01، سنة 2018.
- نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 02، العراق، 2015.
- الرسائل الجامعية:**
- سماح أسامة نعيان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2018.
- الهام تلية وآخرون، المراجعة التحليلية كأداة لتحسين عملية مراجعة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2016-2017.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- خالد راغب الخطيب، عليل لزمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- لقويوة سمير، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، تخصص تدقيقي محاسبي، جامعة باتنة 1، 2019.
-
-
- بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه طور الثالث، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.
- خليفة عاوي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والتجارية، علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.
-
-
- حمادي نبيل، إثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011 - 2012.
- فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، موسم: 2014 - 2015.
-
- محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010.
-
- خليفة عبّاي، إطار البحوث في رقة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم الانظمة البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد السابع، 2016.
- سامر دواره، إثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل أساليب المحاسبة الإبداعية، أطروحة لنيل الماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- عماد عبد الله، فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، أطروحة لنيل الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 2012.
-
- مفروم برودي، مراكشي عبد الحميد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، جامعة غرداية، الجزائر.
-
-

- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الزرقاء، الأردن، 10-11 نوفمبر 2009.

-
-

- مرازقة صالح، بو هرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12 و13 ماي 2010، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي المؤسسي.

- ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.

-

- ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2009.

-

- خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015.

ثانياً المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Harwood T.G. & Garry T, An overview of content analysis, The Marketing Review 3, 2003.
- 2- Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, Etudes et recherches en marketing, Dunod., 2003
- 3- G.K. Huysamen, Coefficient alpha, UN necessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4).
- 4- Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France.
- 5- Evrard Y, Pras B et Roux E, op.cit.

- 6- Cortina, J, What is coefficient Alpha? An examination of theory and applications, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993.
- 7- Gueguen, Gaël, Environnement et management stratégique des PME : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001.