



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي

تخصص: محاسبة

بعنوان

دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية

من إعداد الطالبات:

غنادرة مازيه

غنازية دلال

همامي نذيرة

عبيد امال

لجنة المناقشة

د. تي احمدأستاذ محاضر صنف أ –رئيسا

د. سامي محمد الدينوري.....أستاذ محاضر صنف أ –مشرفا

د. دمدوم زكريا.....أستاذ محاضر صنف أ –مناقشا

د. علاق فاطمة.....أستاذة.....مساعد مشرف

الموسم الجامعي: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع

إلى من كان رضاها منيرا لدربي ومصدر سعادتي

أمي الحبيبة.

إلى من أحمل إسمه بكل افتخار روح والدي الغالي الذي أسأل الله

أن يرحمه ويسكنه فسيح جناته.

إلى مصدر عزتي وقرّة عيني إخوتي و أخواتي

إلى كل الأهل

كما أتوجه بجزيل شكري و كل معاني الامتنان

للدكتورة علاق فاطمة

إلى كل من دعمنا وساهم في نجاح دراستنا من قريب أو بعيد

هازيه

الإهداء

إلى روح والدي الغالي رحمة الله عليه.

إلى سواعد الكفاح أُمِّي الغالية أطال الله في عمرها.

إلى رفيق العمر زوجي الحبيب وبناتي مؤنساتي الغاليات ربي
يحفظهن وينزل عليهن الستر والأمان.

- إلى من يجري حبهم في عروقي إخوتي وأخواتي وأزواجهم و
ذرياتهم .

- إلى أُمِّي الغالية الثانية وجدة بناتي أسأل الله أن يديم عليها
الصحة والعافية

- إلى إخوة وأخوات زوجي الأعزاء.

- إلى من قدمت لنا يد العون والمساعدة وأخص بالذكر
الدكتورة علاق فاطمة

إلى كل من عرفني أقدم ثمرة هذا الجهد

دلال

الإهداء

إلى روح أمي الغالية

" رحمه الله عليها "

إلى مدرستي الأولى أبي الغالي

إلى سندي وقوتي وإخوتي وأخواتي

نذيرة

الإهداء

إلى أمي الغالية

إلى مدرستي الأولى أبي الغالي

إلى سدي وقوتي إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل و الأقارب

أمال

شكر و تقدير

بعد الشكر لله عز وجل، نتقدم بجزيل الشكر والعرفان
إلى أستاذي د. سامي محمد الدينوري لتفضله
بالإشراف على هذه المذكرة، وكما نخص بالذكر
لأستاذة المشرفة المساعدة د. علاء فاطمة لمتابعتها
المخلصة وتوجيهاتها السديدة التي كان لها أكبر الأثر
في إنجاز هذه المذكرة على أكمل وجه، فكل التقدير
والاحترام لهما.

كما أتقدم بالشكر و محظيم الامتنان إلى كل من ساعدنا
بإعداد هذه المذكرة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف بالمحاسبة الإبداعية وكما أنها توضح أهم الدوافع والأسباب اللجوء إليها، كذا إبراز دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية. بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإعداد وتوزيع (60) استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي شمل محافظي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية (قطاع البنك وإدارة الضرائب)، وتم تحليل الفرضيات بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبرنامج (Minitab V.17) وبرنامج (EXCEL). من خلال دراستنا هذه توصلنا إلى عدة استنتاجات أهمها إن المراجع الخارجي يؤدي دورا فعالا في موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال الحرص على تطبيق منهج مبني على مجموعة من المعايير، والخبرة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، وأنه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات السلبية التي تمارسها الإدارة.

الكلمات الافتتاحية: مراجع الخارجي، محاسبة الإبداعية، أساليب المحاسبة الإبداعية.

Summary:

The study aims to identify "creative accounting" and to illustrate the most important motives and reasons for using it. It, also, highlights the role of external auditor in combating manipulation techniques.

We have based our research on the analytical descriptive approach. To achieve the objectives of this study, we have made a survey in which we distributed 60 questionnaires. The informants of this survey are from the concerned community. It includes governors and financial reporters of bank sectors and tax administrations. The hypotheses are deeply analyzed. They are based on two important programs: the Social Science Statistical Program (SPSS) and the Table Wizard (Excel) program.

Our study has drawn a set of conclusions. The most important of which are :First, the external auditor must play an active role in the reliability of financial statements. Second, He should ensure that standard-based approaches must be applied in the professional performance. Last but not least, the experience obtained through his or her career must make him responsible for detecting department's adverse manipulations and its deceiving practices.

Key words: External references, creative accounting, creative accounting techniques

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء.....	
الشكر.....	
ملخص.....	
I فهرس المحتويات.....	
II قائمة الجداول.....	
IV قائمة الأشكال.....	
V قائمة الملاحق.....	
أ مقدمة	
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية	
تمهيد.....	02
المبحث الأول:الإطار النظري للمراجع الخارجي و المحاسبة الإبداعية.....	03
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.....	15
خلاصة الفصل.....	22
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
تمهيد.....	24
المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة.....	25
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.....	35
خلاصة الفصل.....	55
الخاتمة.....	56
المراجع.....	59
الملاحق.....	63

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي.	13
2	أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل.	14
3	توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة ونسب الاسترداد.	26
4	فقرات الاستبيان على المحاور المكونة له.	27
5	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية والدرجة الكلية لها.	29
6	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني والدرجة الكلية لها.	30
7	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير والدرجة الكلية لها.	30
8	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي والدرجة الكلية لها.	31
9	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والدرجة الكلية لها.	32
10	درجة الارتباط بين الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان ومحاور ومكونات الدراسة.	33
11	اختبار ألفا كرونباخ.	33
12	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	35
13	توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية.	37
14	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل.	38
15	أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي.	39
16	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي.	39
17	تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية.	40
18	تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.	41

42	تحليل عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.	19
44	تحليل عبارات المحور الرابع المتعلقة بأساليب التلاعب (المحاسبة الإبداعية) في قائمة المركز المالي.	20
45	تحليل عبارات المحور الخامس المتعلقة بأساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.	21
48	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المعايير المراجعة على أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي.	22
49	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المعايير المراجعة على أساليب التلاعب بقائمة الدخل.	23
50	مقارنة المتوسطات فئات المؤهل العلمي لمحاور معايير المراجع الخارجي.	24
51	اختبار t لمدى التزام مراجع الخارجي للمعايير حسب الفئة.	25
52	مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمعايير المراجع الخارجي.	26
53	مقارنة متوسطات إجابات العينة لمحاور معايير المراجع الخارجي.	27
53	إختبار t أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية حسب الفئة.	28

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة.	25
2	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	36
3	توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية.	37
4	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل.	38

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.	66
2	استبيان الدراسة.	67
3	نتائج الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.	70
4	الصدق البنائي.	78
5	اختبار الفا كرونباخ.	79
6	نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية.	80
7	اختبار الفرضيات.	81

المقدمة

مقدمة

لقد فرض عصر العولمة تغيرات على شتى مجالات الحياة، ويعد التقدم في التكنولوجيا المعلومات وعولمة الأسواق من أبرز التطورات العالمية المعاصرة التي حدثت خلال هذا العصر، حيث ساهمت عملية العولمة في حدوث تأثيرات على مستوى الاقتصاد والمحاسبة بصورة عامة وعلى القوائم المالية بصفة خاصة.

هذا ما أدى إلى الاهتمام المتزايد بوظيفة المراجع الخارجي التي تمثل ضمان أكبر حول مصداقية هذه المعلومات كما يجب أن يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، و تظهر الحاجة إلى المراجعة الخارجية في ظل ضعف الأنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وتبرز أهمية المراجع الخارجي مساهمته في الكشف عن التلاعبات والغش التي تقوم به المؤسسات بهدف تضخيم أو خفض قيمة الربح الحقيقي وذلك لمصلحة جهة معينة، ويطلق على هذه الممارسات بالمحاسبة الإبداعية تعتبر هذه الممارسات شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وهذا ما يتنافى مع أخلاقيات المهنة.

وتعتبر ظاهرة الاحتيال والغش العامل الأساسي والمسبب لإنهيار الكثير من المؤسسات في بعض الأحيان يتم اكتشافها، والبعض الآخر لا يتم اكتشافها إلا عند انهيار المؤسسة مما أدى إلى زيادة الاهتمام بتوفير آليات مناسبة للحد من هذه الممارسات ويعد المراجع الخارجي أهم هذه الآليات.

الإشكالية :

في ظل تلاعبات الإدارة بأرقام قائمتي المركز المالي والدخل بهدف تحقيق منافع ذاتية وتظليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقة الأداء الاقتصادي، أدى إلى زيادة دور المراجع الخارجي في محاربة والتقليل من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة من خلال ما سبق يمكن التوصل إلى إشكالية البحث التالية:

ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه إلى أسئلة الفرعية التالية :

- هل توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي في محاربة أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة تعزى المتغيرات الشخصية ؟
- هل توجد دلالة إحصائية حول أبعاد معايير المراجع الخارجي ؟
- هل لمراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية تأثير في قائمتي المركز المالي والدخل؟

فرضيات الدراسة :

بفرض الإمام بحديثات الموضوع و محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية، قمنا بالاستعانة بفرضيات وحاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي:

الفرضية الأولى: يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من المظاهر السلبية لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

وتتفرع عن هذه الفرضية فرضيات الفرعية التالية:

1- يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من المظاهر السلبية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

2- يساهم التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من المظاهر السلبية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة تعزى المتغيرات الشخصية.

الفرضية الثالثة: توجد دلالة إحصائية حول أبعاد معايير المراجع الخارجي.

الفرضية الرابعة: لأساليب المحاسبة الإبداعية دور وفائدة للفئة التي تطبقها سواء مراجعي الحسابات أو مستخدمي التقارير المالية.

دوافع الدراسة :

لكونه موضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة، خاصة في ظل الاستخدام السيء للمبادئ والأسس المحاسبية للوصول لصورة غير حقيقية للمؤسسة.

هدف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. معرفة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية.

2. التعرف على مفهوم و أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة ودوافع الإدارة من إستخدامها.
3. توضيح الإجراءات المهنية والمراجع الخارجي في إكتشاف الغش والتلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية.
4. توضيح الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.
5. إضافة مرجع جديد لهذا المجال العلمي.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : تمت الدراسة على مجموعة من مكاتب مدققي الحسابات لولاية الوادي والبنك وإدارة الضرائب لولاية الوادي.

الحدود الزمنية : تمت الدراسة في الفترة من 2020/04/01 إلى 2020/04/15.

منهج الدراسة :

استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية، المنهج الوصفي التحليل والوصفي الإحصائي في الجانب التطبيقي من خلال استخدامنا الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة، ثم تحليل النتائج المتوصل إليها بالاعتماد على البرنامج الإحصائي الاجتماعي (SPSS) وكذلك برنامج (MinitabV.17) وبرنامج (EXCEL).

أدوات الدراسة :

اعتمدنا في بحثنا على المراجع العلمية بالدرجة الأولى، الكتب، المذكرات، المجلات والمقالات في الجانب النظري، و على برنامج الإحصائي (SPSS) و (Minitab V.17) و (EXCEL) في الجانب الميداني.

صعوبات البحث :

ضيق الوقت، رفض التعاون من قبل بعض المدققين أثناء توزيع الاستمارات نظرا لظروف عملهم، مع ظروف تفشي وباء كورونا.

الفصل الأول

تمهيد:

إن الإدارة تقدم قوائم مالية تحتوي على معلومات تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم، حيث يلجأ في بعض الأحيان معدو هذه القوائم إلى انتهاج بعض السياسات والممارسات على هذه القوائم لتضليل وضع المؤسسة الصحيحة، مما يجعل مستخدميها يعتمدون على التقديرات والقرارات الناتجة عنها وهذا ما يؤدي إلى إفلاس المؤسسة وخسارتها أو ربحها.

حيث أن لوظيفة المراجع الخارجي دورا هاما في فحص هذه القوائم وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها وذلك بتقديم تقرير شامل ودقيق، فالمراجع الخارجي باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عنها سيؤدي إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها وأهداف الأطراف المتأثرة بمستوى المركز المالي لها وأداء مهامها.

من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء على بعض العموميات فتطرقنا في المبحث الأول لمهنة المراجع الخارجي (تعريفه، أهميته، أهدافه ومعايير) بالإضافة إلى العموميات المتعارف عليها للمحاسبة الإبداعية (تعريف ودوافع استخدامها وكذلك الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية)، كما دور المراجع الخارجي على محاربة أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني فتطرقنا لعرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وكذلك ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة. فكان التقسيم كالآتي:

✓ **المبحث الأول: الإطار النظري للمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية.**

✓ **المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.**

المبحث الأول: الإطار النظري للمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية

تحظى المراجع الخارجي باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونه وسيلة لاكتشاف التلاعبات ومراقبة أعمال المسيرين وتقييم أعمالهم وإبداء رأيه حول مصداقية هذه القوائم، وعليه سوف نتطرق في المبحث الأول إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالمراجع الخارجي، وبعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث حاولنا أن نبرز دور المراجع الخارجي في كشف التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية، والإجراءات التي يقوم بها ضد هذه الممارسات.

المطلب الأول: ماهية المراجع الخارجي

سننتظر إلى تعريف المراجعة لغويا بمعناه اللفظي وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audit ومعناها " يستمع " لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.¹

أما المراجعة إصطلاحا: يعني بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من الربح وخسارة عن تلك الفترة.²

الفرع الأول: تعريف المراجع الخارجي

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

بأنها عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها.³

1- أحمد حلمي جمعة، مدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص6.

2- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتب المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2014، ص16.

3- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، دار الجامعة الإسكندرية، 2004، ص12.

كما عرفه القانون التجاري الجزائري في المادة 715 مكرر 4 على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية لشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها".¹

ويعرف أيضا حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه "الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

أولاً: الأهمية

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة تخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر:

- **إدارة المؤسسة:** تعتبر المراجعة الخارجية مهمة لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالة المستقبلية والرقابة على التخطيط يجعل من عمل المراجع حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.
- **المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:** تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ القرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يتضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر، وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن أهمية المراجعة الخارجية تكمن في أن مراجعي

¹ المادة 715، مكرر 4، من القانون التجاري الجزائري، ص 188.

² المادة 22 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 يونيو 2010، الجريدة الرسمية، العدد 42، ص 7.

الحسابات المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسة المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما أنه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.¹

• **أهمية المراجعة للاقتصاد الوطني:** تخدم المراجعة الخارجية الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب، يعتبر المراجع خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى المضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين.²

ثانياً: الأهداف

إن الهدف العام للمراجعة الخارجية هو إبداء الرأي في مدى عدالة عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمشروع ونتائج العمليات والتدفقات النقدية في ضوء المبادئ المحاسبية، فمن هذا المنطق هناك من يرى أن أهداف المراجعة تكمن فيما يلي:

- **الوجود والتحقق:** التحقق من وجود أو حدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون و النقديات والآلات موجودة.³
- **الشمولية أو الكمال:** هو التحقق من الاكتمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.
- **التقييم أو التخصص:** تزعم الإدارة أن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والمصروفات والإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة.
- **الملكية والمديونية:** هو التحقق من الملكية والمديونية وأن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.
- **العرض والإفصاح:** هو فحص القوائم المالية في المنشأة من أجل إعطاء المراجع الخارجي لرأي موضوعي في التقارير لأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة.

1- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة، الأردن، 2006، ص 19-20 .

2 سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2010، ص 27-28.

3- منصور احمد البديوي وشحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2001،

ص 27-28.

- إبداء الرأي الفني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.¹

الفرع الثالث: معايير المراجع الخارجي

معايير المراجعة فيقصد بها المفاهيم الأساسية أو الإرشادات أو القواعد التي يسترشد بها المراجع في تقييم عمله للتأكد من أن العمل قد نفذ في ضوء هذه المعايير التي تلقى قبولا عاما بين أعضاء المهنة أي أن هذه المعايير تتعلق بقياس نوعية الأداء للإجراءات التي يستخدمها المراجع والأهداف التي تتحقق باستخدام هذه الإجراءات.²

ويمكن حصر أهداف معايير التدقيق المتعارف عليها حسب ما يلي:

- تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للاقترب قدر الإمكان نحو الموضوعية.
- قياس مستوى الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطا أو مستويات للحكم على نوعية العمل المراجع.
- تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات).
- تحديد مسؤولية المراجع عند إخلال بمستوى أدائه.³

قد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير التدقيق المتعارف عليها وهي:

أولاً: المعايير الشخصية العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق.
- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل.
- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2010، ص189.

2- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2014، ص 69.

3- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للطباعة والنشر، ط5، عمان، الأردن، 2010، ص16-17.

ثانيا: معايير العمل الميداني

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيط مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل منفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات.

ثالثا: معايير إعداد التقارير

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لمبدأ المحاسبة المتعارف عليها.
- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم السابقة.
- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي قام بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.¹

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعددت المفاهيم التي تناولت المحاسبة الإبداعية ومن بينها:

1- صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، 2002، ص 61.

- المحاسبة الإبداعية هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتياال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.¹
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسيات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.²
- المحاسبة الإبداعية هي اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية بما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى.³
- كما عرفها ملفورد عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.⁴

الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

- الدوافع لاستخدامات وممارسات المحاسبة الإبداعية متعددة من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية، ويمكن تلخيص أهم هذه الدوافع بما يلي:
- أولاً: دوافع تتعلق بتوقعات وتقييم السوق المالي:** الدافع الذي يتولد لدى الإدارة لممارسة التلاعب بالتقارير المالية والمستخدم من قبل المستثمرين والمحليلين الماليين للتأثير على أداء سعر سهم الشركة في السوق المالي على المدى القصير تتوافق مع توقعات المستثمرين والمحليلين الماليين.
- ثانياً: دوافع تعاقدية:** تستخدم المعلومات المحاسبية والتقارير المالية لتنظيم العقود خاصة بين الملاك والإدارة كعقود المكافآت والحوافز والتعويضات للإدارة وعقود خارجية بين الشركة وأطراف خارجية مثل الجهات المقرضة من بنوك ودائنين، مما يخلق الدافع لدى الإدارة لممارسة التلاعب بالربح،

1- ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص8.

2- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، 2010، ص96.

3- طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية (دوافعها-أساليبها-آثارها)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 11 .

4- ناهض نمر محمد الخالي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد6، 2014، ص14.

حيث يؤجل المدراء الدخل عندما لا يتحقق هدف الأرباح مع برنامج مكافأتهم، كما يتحقق هذا الدافع للتأثير على قرار المقرضين والدائنين.

ثالثاً: دوافع تنظيمية: لوجود رقابة تنظيمية تفرضها القوانين والأنظمة والجهات الرقابية المشرفة على القطاعات المختلفة ولخضوع الشركات لمراقبة تنظيمية ترتبط بالبيانات المالية بشكل مباشر مثل الأعمال المصرفية والتأمين، مما يولد الحافز للإدارة لتحريف التقارير المالية بالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات المنظمين والجهات الرقابية، كما تهتم الشركات الإحتكارية ويتواجد دافع التلاعب لديها لكي تظهر أقل ربحية لخدمة مصالحها.

رابعاً: الدوافع الذاتية للإدارة: للإدارة الحافز الدائم والقوي للتأثير والتلاعب بالتقارير المالية وأهم الدوافع الذاتية للإدارة:

- التأثير سلباً على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها.
- المحافظة على سمعة (شهرة) مديري المنظمة لتعزيز موقفهم للاحتفاظ بمناصبهم.
- تحقيق الحوافز المادية خاصة إذا ارتبطت الحوافز بالأرباح التي تظهرها القوائم المالية.
- الإدارة الجديدة لتظهر بشكل أفضل عن سابقتها عند تقييم أدائها.¹

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، ولكن معظم الدراسات تناولت الممارسات بالخطوط العريضة وليس بالتفصيل لكل إجراء من الإجراءات التي تستهدف بنود القوائم المالية.

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

عرض لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية بقائمة المركز المالي فيما يلي:

- تضخيم قيمة الأصول بأصول معنوية قبل شراؤها (الاعتراف بالشهرة غير المشتراة).
- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، واستخدام طرق متنوعة لتقييم هذه الأصول.
- التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.

¹ - علاء مصطفى احمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص 91-92.

- عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.
- التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية لقائمة الدخل:

أشارت مجموعة من الدراسات إلى معظم أساليب التلاعب في قائمة الدخل كالتالي:

- الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل، أو إثبات مبيعات الفترة التالية ضمن إيرادات هذه الفترة المنتهية.
- تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.
- نقل المصروفات الجارية إلى فترة محاسبية سابقة أو لاحقة.
- تعديل الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات اهتلاكها وعدم اهتلاك الأصول التالفة وبالتالي تخفيض المصروفات.
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة.
- الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضم إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.¹

ثالثا: الأساليب الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، ويتم القيام ببعض الممارسات التي تدرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو

¹ - عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 14، العدد 2، مصر، ديسمبر 2010، ص 82-86.

بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، وكذلك يتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية.

- كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير مكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة من هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير مكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- إضافة إلى ذلك فإن إدارات بعض المنشآت تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل على العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنوك الغير متكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.¹

المطلب الثالث: دور المراجع الخارجي على محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الممارسات المضللة:

وتعد مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش والمخالفات والتقارير عنها، احد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية، أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد أكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن إكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، ويمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها مراجع الحسابات هما:

- وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية.

1- عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص 88 - 89.

- عدم اكتشاف مراجع الحسابات هذه الأخطاء.¹

أولاً: الممارسات الأخلاقية: قدم دليل الإتحاد الدولي للمحاسبين لأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مبادئ أساسية لأخلاقيات واجبة التطبيق تتمثل في:

- النزاهة والموضوعية.

- الكفاية الفنية والعناية الواجبة.

- السرية.

ثانياً: عمل مراجع الحسابات في إطار الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية:

في كانون الأول من عام 2002 أصدرت هيئة معايير التدقيق (ABS) معيار التدقيق رقم (99)، هذا المعيار يؤدي إلى توفير الإرشاد وتوجيه المدقق الخارجي تجاه مسؤولية في التحقق والكشف عن التلاعب قيد التدقيق، يتضمن المعيار النقاط الرئيسية الآتية:

- وصف التلاعب بالغش ومميزاته وعلاقته بالقوائم المالية المدققة.

- طبيعة وأسلوب الاتصال بين المدقق وإدارة المنشأة قيد التدقيق.

- مدى أهمية ممارسة الشك المهني عند التدقيق.

- الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على الإبلاغ الغير صحيح بقصد التلاعب والغش في القوائم المالية.

- أهمية التواصل بين فريق التدقيق حول أخطار الإبلاغ الغير صحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.

- التعرف على مواقع الخطورة الناتجة من الإبلاغ الغير صحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.

- تقييم تلك الأخطاء المفارقة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم وفحص أنظمة الرقابة الداخلية.

- الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها في حالة إكتشافه بعض تلك الأخطاء.

- تخمين الدلائل والقرائن التي من شأنها أن تؤكد حكم المدقق.²

1- سالمى محمد الدينوري وفاطمة علاق، العلاقة بين المحاسبة الإبداعية ومصادقية القوائم المالية وفق عينة من مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين لولاية الوادي، مجلة العلوم الإنسانية، العدد8، جامعة أم البواقي، 2017، ص 1-21.

2- إبراهيم توهامي صلاح حواس، تداعيات أزمة العالمية وضرورة إعادة بناء النظام المالي العالمي، ص 17-18.

الفرع الثاني: الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي لمحاربة أساليب المحاسبة الإبداعية

نظرا للأضرار الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ألزم ذلك على المدقق الخارجي من القيام بمجموعة من الإجراءات للحد منها وهذا ما سنتطرق له .

أولاً: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (01): أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي

قائمة المركز المالي	إجراءات المحاسبة الإبداعية	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
النقدية	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	تحسين في نسب السيولة.	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
الاستثمارات المتداولة	تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة.	زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
الذمم المدينة	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.	المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة.	طالب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
المخزون السلعي	تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة أو تالفة.	زيادة قيمة المخزون السلعي للزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف في المخزن.
الإستثمارات طويلة الأجل	التغير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا طريق حقوق الملكية.	التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر.	التحقق من ذلك التغير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.
أصول طويلة الأجل	تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها.	تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإستهلاك.	التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.
المطلوبات المتداولة	الحصول قرض طويل الأجل قبل انتهاء فترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل.	تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل إنتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع

المالي.			
تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيع الأرباح.	تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.	حقوق المساهمين

المصدر: ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على الموثوقية البيانات المالية ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 62 - 67.

ثانيا: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة الدخل:

الجدول رقم (02): أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل

قائمة الدخل	إجراءات المحاسبة الإبداعية	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
رقم المبيعات	إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقا في الفترة المالية التالية.	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، من المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير اعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	التحقق من فواتير البيع خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.
تكلفة البضاعة المباعة	قيام المؤسسة بتسيير مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO).	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.
مصروفات الشغل	رسمة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسمة مثل: مصروفات الصيانة.	تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	التحقق من مدى توفر الشروط الرسمة في ذلك المصروف.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	تضمين ربح التشغيل أرباح عن البنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.	تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي

المصدر: : ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص 67 - 72.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

المطلب الأول: الدراسات السابقة:

أولاً: يوسف محمود جربوع: (2004)¹

تهدف الدراسة إلى التعريف عن توقعات المراجع الخارجي لإكتشاف الغش والتصرفات الغير القانونية، كما يتوقعون منه أن يتضمن تقريره الكفاية الفنية، والنزاهة، والاستقلال، والموضوعية كما يتوقعون منه منع صدور قوائم مالية مظلة من اجل معالجة هذه الدراسة اعتمد الباحث من خلال دراسة أسلوب استقرائي وصفي تحليلي واعتمد على تصميم استبيان لمعالجة الموضوع حيث اعتمد على عينة شملت مكاتب المراجعة وقد تضمن الاستبيان كموضوع الدراسة وعوامل العلاقات بين الرقابة الداخلية والإدارة ومحافظي الحسابات في كشف الخطأ. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

- إن إدارة المنشأ هي المسؤولة عن منع لإقامة نظام سليم للرقابة.

- لا يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش والتصرفات غير قانونية، لكن يجب عليه الحرص على تطبيق المهنة بشكل كافي ومعقول لإنجاز عملية المراجعة بطريقة صحيحة وكتابة التقرير النهائي.

ثانياً: دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري: (2008)²

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب وركزت على دور المدقق في التحقق واكتشافات ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، حيث استعرضا الباحثان أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما تناولوا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي أخطار قد تؤثر على المهنة، من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومناقشة الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية.

1- يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، كلية التجارة ، قسم المحاسبة، غزة، فلسطين، 2004، ص1 - 29 .

2- علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضحت العديد من الاتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وبيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات.

حيث أوصت الدراسة بضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق مع ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية بإيجاد آليات كفيلة بتعزيز رفع السلوك الأخلاقي .

ثالثاً: دراسة أسامة عمر جعارة: (2012)¹

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لإكتشاف أفعال الإحتيال - الغش - عند إصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة في الأردن، والعاملة في المدن الصناعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم عند اكتشاف فعل الإحتيال-الغش. ركزت الدراسة على كل من عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية وسوء استخدام أصول الشركة، وهي عوامل تؤدي إلى فشل مدققي الحسابات الخارجيين في الكشف عنها. وقد اختار الباحث عينة عشوائية من المدققين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات الخارجيين المسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وهؤلاء كانوا قد قاموا بالتدقيق على البيانات المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات الهامة التي تفيد أصحاب المصالح الذين يسعون إلى الحصول على بيانات وتقارير مالية دقيقة حول وضع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي. واهم النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

- ظاهرة الإحتيال والغش ظلت محدودة وذلك بفضل القوانين الصارمة التي تجرم الإحتيال والغش من قبل الدولة، وجهود التي تبذلها منظمات الأعمال على البيانات المالية والمحاسبية.
- أدوات القياس المستخدمة في الدراسة قدرتها على إكتشاف أساليب الإحتيال والغش التي يلجأ إليها العاملين في الشركة أو من قبل الأعضاء الإدارة العليا.

1- أسامة عمر جعارة ، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الإحتيال / الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن ، المجلد 39، العدد 02، العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الأردن، 2012، ص 182- 197 .

- قدرة مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين في اكتشاف طرق وأساليب الغش والإحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الإحتيالية.

رابعاً: دراسة مجبل دواي إسماعيل: (2014)¹

يهدف هذا البحث التعريف بأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية والتي لها تأثير في موثوقية المعلومات المحاسبية، والتعرف على دور كل من المحاسب والمدقق للحد من تأثير تلك الآثار. اجري البحث لعينة من بيانات تخص احد المصارف في القطاع الحكومي لبيان اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المحاسبية. استخدم الباحث الوصفي في الجانب النظري والتحليل في الجانب العملي، خرج البحث بجملة استنتاجات مهمة منها:

- إن الجانب السلبي لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية غالبا ما يأخذ الطابع التلاعب بالأرقام المحاسبية لإظهار نتيجة الأعمال أو المركز المالي على غير حقيقته وهذا ما ظهر بوضوح من خلال التأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي في المصرف عينة البحث.

- يؤثر الجانب السلبي لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية بموثوقية المعلومات المحاسبية وهذا ما يظهر من خلال إظهار نتيجة الأعمال والمركز المالي على غير حقيقته في المصرف عينة البحث بأرقام كبيرة غير من منطقية.

- أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية غالبا ما تتم على أيدي محاسبين متخصصين وعلى درجة عالية من المهارة والمعرفة بالمبادئ والقواعد المحاسبية لذلك تكون عملية اكتشاف تلك الأساليب ليس من السهل.

خامساً: محمد فريح حسان: (2016)²

استهدف البحث التعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها وأهدافهم، فضلا عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها أما في مركزها المالي او نتائج أعمالها مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب وإعطاء صورة غير واقعية عن حقيقة وضعها، وذلك من خلال إستغلال المرونة المتواجدة في السياسات المحاسبية

1- مجبل دواي إسماعيل، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، المجلد 16، العدد 3، 2014.

2- محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، العدد 11، مجلة جامعة ذي قار، العراق، 2016، ص 136-158.

التي تتيحها المعايير المحاسبية عند إتباعها في مجالات وأساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يؤثر على الأرقام التي تظهر في تلك القوائم وعلى مصداقيتها في عكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها . التعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً. وبني البحث على فرضيتين مفادهما أن للمحاسبة الإبداعية تأثير مباشر على صدق وعدالة عرض القوائم المالية، وأن فاعلية المدقق الخارجي في الكشف على الممارسات المحاسبية الإبداعية تتأثر بمستوى التمسك الأخلاقي بقواعد السلوك المهني الذي يؤدي إلى التوافق مع المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً . لقيد توصل الباحث من خلال بحثه إلى عدة نتائج نذكر أهمها:

- هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال مرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية حيث يستغل ذلك بشكل غير أخلاقي بهدف تحسين صورة الوحدة الاقتصادية والتغطية على فشلها لتأخير إفلاسها .

- يمكن أن يكون للمحاسبة الإبداعية جانب إيجابي فهي تضمن مبادئ محاسبية وأساليب للتعرف على التغيرات في بيئة العمل بشرط أن يقترن ذلك بإفصاح كافي من قبل الوحدة الاقتصادية عن تلك الممارسات، حيث المستثمر ستكون بحوزته المعلومات الضرورية لتقييم أعمال الوحدة الاقتصادية كما سيكون بإمكانه القيام بمقارنة صحيحة مع الوحدات الأخرى.

- هنالك المسؤولية يتعرض لها مراقب الحسابات كونه مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة وتحديد مقدار فاعلية ذلك النظام في منع الأخطاء الجوهرية.

سادسا: دراسة سالمى محمد الدينوري وفاطمة علاق: (2017)¹

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب، وكذا بيان العلاقة في استخدام هذه الأساليب ومصادقية القوائم المالية من خلال عينة عشوائية من مراجعي حسابات خارجيين وأساتذة أكاديميين من ولاية الوادي لعام 2017، ولقد تم تحديد المتغير التابع المتمثل في مصداقية القوائم المالية ومتغيرين مستقلين متمثلان في الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية لكل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

¹ - سالمى محمد الدينوري وفاطمة علاق، مرجع سابق، ص 1- 21 .

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإبداعية في مصداقية القوائم المالية بحدود ثقة 95% وتقديم اقتراحات للحد من هذه الأساليب. ومن بين النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:

- أثبتت نتائج تحليل استمارة الاستبيان اتفاق العينة على وجود تأثير مهم لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية.

- هناك تفاوت ضئيل في آراء العينة حول تأثير أساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية.

- وجود علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين التلاعب في قائمتي المركز المالي والدخل و مصداقية قوائم المالية.

سابعاً: دراسة حجاج زينب: (2017)¹

تبرز هذه الدراسة دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات والتجاوزات في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، وذلك بعرض واقع مهنة محافظ الحسابات من خلال القوانين والهيئات المرتبطة بالمهنة، شروط ممارستها ومجالات تدخل محافظ الحسابات، إلى غاية إعداد تقارير المراجعة الموجهة لاتخاذ مختلف القرارات. كما تحدد الدراسة مسؤوليات محافظ الحسابات المدنية، التأديبية والجزائية، ودوره في الكشف عن حالات المخالفات والتبليغ عنها، حيث اتضح أن القانون الجزائري يستخدم مهنة محافظ الحسابات كآلية لمحاربة تحويل الأموال غير القانونية، تبييض الأموال وتمويل الإرهاب. إلا أنه من أجل تحقيق هذه المهام يجب على محافظ الحسابات القيام بعدة إجراءات لاكتشاف المخالفات والإبلاغ عنها، وتم دراسة حالة في مؤسسة شركاء للخواص، وشركة عمومية ذات طابع صناعي تجاري أين اتضح وجود صعوبات يواجهها محافظ الحسابات عند اكتشاف والتبليغ عن التجاوزات خلال أداء مهمة المراجعة القانونية. ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- عدم وجود قانون لأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني تنظم مهنة محافظ الحسابات، فبعد أن كانت منصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الخاص بتطبيق القانون 08/91 والذي تم إلغاؤه في القانون 01/10، بالتالي لم تقم السلطات التشريعية بإصدار قانون لأخلاقيات المهنة.

1- حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، العدد 10، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 2017، ص 181-191.

- يتم النص على تحديد أتعاب محافظ الحسابات مع حجم مسؤوليته بعد إصدار القانون 01/10، مما أدى إلى وجود تنافس بين المهنيين.

- كثرة القوانين التجارية والمالية، والتغيير المستمر في التشريعات تؤدي إلى صعوبة متابعة هذه التغييرات من قبل محافظ الحسابات، بالتالي صعوبة معرفة هل طبقت المؤسسة القوانين الخاضعة لها إعداد قوائمها المالية، ومن جهة أخرى غياب شرح القوانين من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مما يؤثر على فهم النصوص القانونية بين مختلف محافظي الحسابات.

ثامنا: دراسة نعيم تومان مرهون الزياي: (2015)¹

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للكشف أو الحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية، لتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت 43 مكتب مراجع حسابات لعام 2013، وقد تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقة ارتباط قوية بين أساليب التلاعب ومصادقية القوائم المالية وقد كان من أقوى تلك الارتباطات هو التلاعب بقائمة التدفقات النقدية، كما أظهرت نتائج الاختبار أيضا وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصادقية القوائم المالي، ويوصي الباحث بالعمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام الشركات بإعدادها وفق المعايير المحاسبية المقبولة والمتطلبات القانونية بالإضافة إلى عدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المتحققة لأنه قد يدفع الإدارة إلى تضخيم الأرباح مع وجود خسائر أخرى.

تاسعا: دراسة حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي: (2011)²

هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على وسائل كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان دوافع الإدارة من استخدام هذه الأساليب، والتطرق للمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية والتركيز على دور

1- نعيم تومان مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصادقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 17، العدد 2، 2015، ص 201-211.

2- حسن مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 363-371.

مراجع الحسابات في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات وقد تم اختبار عينة مكونة من 50 شركة بتوزيع 31 استبيان وتوصلت النتائج إلى أن شركات المساهمة العامة لا تقوم بالتلاعب في قائمة الدخل ولا التلاعب في قائمة المركز المالي، وتوصي الدراسة:

- ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة
- ضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجعين المعتمدين.
- ضرورة سرعة اصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الدراسة الحالية يمكن اعتبارها قريبة بالدراسات السابقة، حيث أن جميع الدراسات السابقة تناولت المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مختلفة، وكل دراسة ولها هدف خاص وركزت أهدافها في التعريف عن توقعات المراجع الخارجي للكشف عن التصرفات الغير قانونية، كذلك تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة زوايا ودور المراجع في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية، والتعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لاكتشاف الغش وأسباب ودوافع استخدامها، والتي لها تأثير بموثوقية المعلومات المحاسبية، ومن بين الأهداف الدراسات أيضا التعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها في ظل المحاسبة الإبداعية، و دور مهنة محافظ الحسابات في اكتشاف ومحاربة المخالفات الغير قانونية.

أما دراستنا الحالية حاولنا أن نبرز أهمية ودور المراجع الخارجي وفق المعايير المهنية، وذلك من خلال الربط بين معايير عمل المراجع الخارجي وأساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية على قائمتي المركز المالي والدخل وقياس درجة التأثير، كما أن تقيس أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية وتقليصها في ولاية الوادي.

خلاصة الفصل

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للموضوع، حيث تم التطرق للمفاهيم العامة للمراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية، كما حاولنا أن نبرز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أن المراجع الخارجي يعمل على تقييم وفحص مختلف للقوائم المالية للشركة، وذلك للتأكد من صدقها وسلامتها وعلى أنها تعبر بالفعل على وضعيتها المالية الحقيقية لها. ولتحقيق الأهداف المسطرة فإنه يحرص على احترام وتطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بما أن المراجع الخارجي مستقل فعند اكتشاف خطأ أو عملية احتيال في القوائم المالية فعليه بتبليغ المسؤولين للإداريين للشركة.

الفصل الثاني

تمهيد:

لقد تبين من خلال الفصل السابق بأن عملية المراجعة الخارجية وسيلة ناجعة في الكشف عن العديد من الممارسات غير القانونية، التي تلجأ إليها المؤسسة لتحقيق أهدافها المختلفة، و كذلك إبراز الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في محاربة هذه الممارسات، سنحاول في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال التقرب من المجتمع المالي المرتبط بمهنة مراجعة الحسابات وخاصة منهم المهنيين والممارسين والأكاديميين والمختصين، ومن خلال دراسة إستبائية تحوي على مدى مساهمة المراجع الخارجي في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية.

وللإمام أكثر بالدراسة الميدانية قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

✓ **المبحث الأول:** الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة.

✓ **المبحث الثاني:** عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطريقة المعتمدة والأدوات المستخدمة

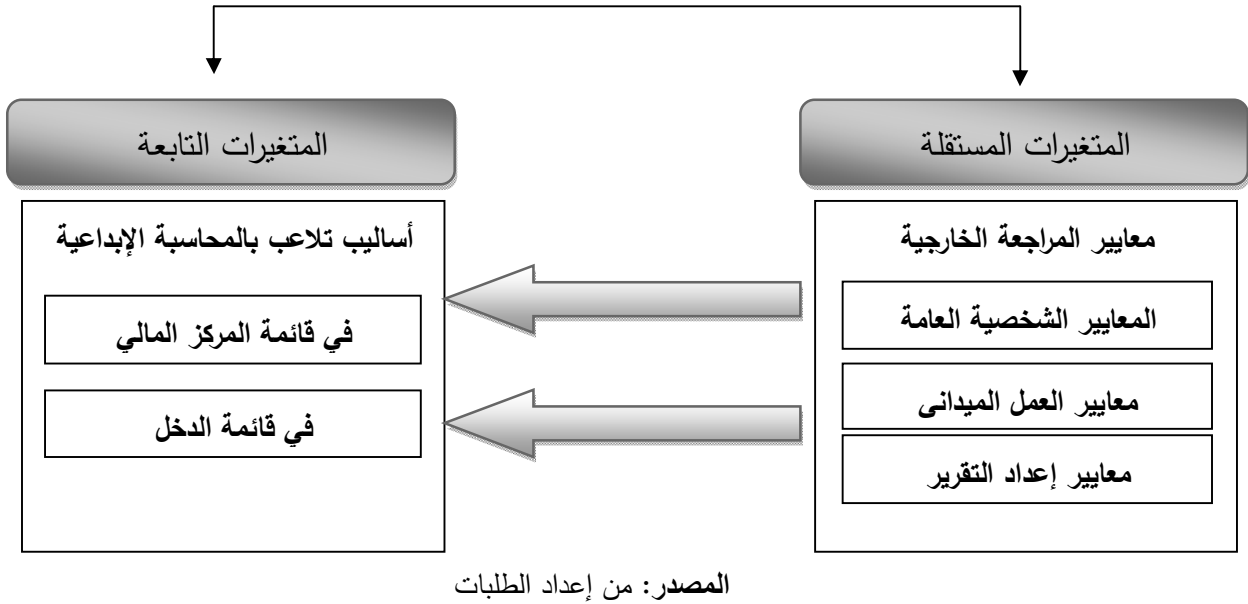
المطلب الأول: الطريقة المعتمدة

سوف نتناول في هذا المطلب النموذج للبحث، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة وذلك تمهيدا لما سنستعرضه في الجانب التطبيقي.

الفرع الأول: نموذج الدراسة

يوضح الشكل الموالي نموذج الدراسة، والذي يتم من خلاله تحديد المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، بهدف توضيح دور المراجع الخارجي في محاربة الأساليب المحاسبية الإبداعية.

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات و مستخدمي التقارير المالية، حيث يقوم مراجعي الحسابات (محافظ الحسابات و خبير محاسبي) بالحكم على مصداقية القوائم المالية من خلال رأيه الفني حول عدالة و شرعية القوائم المالية، بينما يقوم مستخدمي التقارير المالية (مستثمرين ومسيرين ماليين، القطاع الضريبي والقطاع البنكي) باستخدام التقارير المالية في اتخاذ قرارات رشيدة.

نظرا لصعوبة اشتغال على كل المجتمع المدروس تم إعداد الاستبيان بهدف جمع البيانات حول هذه الدراسة، ولذلك تم توزيع استبيان بطريقة عشوائية على محافظي الحسابات وخبراء

محاسبين بعدد (30) استمارة ورقية، وتوزيع (30) استمارة استبيان ورقية أخرى على مستخدمي التقارير المالية على عينة عشوائية.

الجدول رقم 03: توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة ونسب الاسترداد

الفئة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
خبير محاسبي	0	0	%0
مراجع الحسابات	30	30	%100
قطاع البنكي	17	17	%100
قطاع الضريبي	13	13	%100
المجموع	60	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على ما توصل إليه من عدد الاستبيانات.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة

سوف نتناول في هذا المطلب الأدوات المستعملة في الدراسة التي اعتمدنا عليها لإنجاز البحث والمتمثلة أساساً في أداة الاستبيان بالإضافة إلى أدوات وأساليب إحصائية أخرى.

الفرع الأول: مراحل إعداد و محتوى الاستبيان

أولاً: مراحل إعداد الاستبيان: اتبعنا الخطوات التالية لإعداد الاستبيان:

- الاطلاع على الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة فقراته.
- تحديد المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان وتحديد الفقرات التي تندرج تحت كل محور.
- عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف وكذا الأستاذ المساعد من أجل تقييمه واختبار مدى ملائمته للبحث موضوع الدراسة.
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما رآه الأستاذ المشرف والأستاذ المساعد.
- عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الاختصاص، الذين قاموا بتصحيح بعض فقراته من حيث الحذف أو الإضافة أو التعديل.
- تم تصميم الاستبيان في صورته النهائية على 31 فقرة .

- توزيع الاستبيان على أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم توزيع عباراته بطريقة مشتتة لتجنب تأثير الإيحاء والتحيز.

ثانيا : محتوى الاستبيان: تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع المستقصي منهم، و تعريفهم بالهدف الأكاديمي و تشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما وضحنا أنها تستخدم لأغراض البحث العلمي. ويتكون الاستبيان من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: يشتمل على البيانات الشخصية و الوظيفة التي تخص الدراسة و المتمثلة في المؤهل العلمي، المهنة الحالية و سنوات الخبرة في العمل.

القسم الثاني: و يشمل خمسة محاور أساسية و تتمثل في:

- **المحور الأول:** يتضمن (06) أسئلة على مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية.
- **المحور الثاني:** (07) أسئلة على مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.
- **المحور الثالث:** يتضمن (06) أسئلة على مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.
- **المحور الرابع:** يتضمن (06) أسئلة على أساليب التلاعب بالمحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- **المحور الخامس:** يتضمن (06) أسئلة على أساليب التلاعب بالمحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

جدول رقم 04: فقرات الاستبيان على المحاور المكونة له.

المتغير	المحاور	عدد الفقرات
المتغير المستقل	مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية	6
	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	7
	مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير إعداد التقرير	6
المتغير التابع	أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	6
	أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل	6
/	المجموع	31

المصدر: من إعداد الطالبات.

الفرع الثاني: الأساليب والبرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

إعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في نسخته 21 (Statistical Package for Social Sciences-SPSS V.21) وذلك من أجل المعالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان، وكذلك برنامج (Minitab V.17) لمعرفة مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة، وكذا برنامج (EXCEL) لإنشاء أشكال الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة ومن بين أهم أدوات والأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي استعملت للوصول إلى تحليل هذه الدراسة:

- التوزيعات التكرارية، النسب المئوية والمتوسط الحسابي (Mean) وذلك بغرض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة .
- الانحراف المعياري (Standard Deviation) وهو واحد من أهم مقاييس التشتت يستخدم لمعرفة الفروق وإجابات الباحثين حول عبارات الاستبيان .
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان .
- معامل الارتباط بيرسون (pearson Correlation Coefficient) لدراسة صدق الاستبيان.
- معامل الارتباط R ومعامل التحديد R^2 لمعرفة درجة الارتباط بين المتغيرات في معادلة الانحدار الخطي البسيط.
- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.
- اختبار t لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين.

الفرع الثالث : صدق وثبات الاستبيان

أولاً: صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1. **الصدق الظاهري:** قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمة لخضر بالوادي، وقد استجبنا لآرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديلات وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليقدم الاستبيان في صورته النهائية.

2. **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من خلال قياس الاتساق الداخلي والصدق البنائي.

أ. **الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه كما يلي:

• **المحور الأول: مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم 05 : درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية والدرجة الكلية لها

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الإحتمالية
01	وجود حوافز على تطوير قدرات المراجع الخارجي المهنية	**0.740	0.000
02	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية لتحسين كفاءته المهنية.	**0.762	0.000
03	توفر سنوات خبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه.	*0.725	0.000
04	توجد مصالح مستقلة بين المراجع والمؤسسة التي يراجعها.	**0.645	0.000
05	حصول المراجع على تسهيلات من قبل الإدارة للقيام بأعماله.	**0.735	0.000
06	يحافظ المراجع على سرية المعلومات للمؤسسة التي يراجعها.	**0.539	0.000
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (05) أن معاملات الارتباط بين العبارات و مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية تقريبا كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور الالتزام بالمعايير الشخصية صادقا لما وضع لقياسه.

• **المحور الثاني: مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني**

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم 06: درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني والدرجة الكلية لها

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية
01	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	**0.715	0.000
02	إجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها وذلك بإعداد خطة عمل.	**0.562	0.000
03	يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال نتائج التقييم السابقة.	**0.619	0.000
04	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال وجود فصل في المهام.	**0.577	0.000
05	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	**0.639	0.000
06	يقوم المراجع على فحص جزء من أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	**0.664	0.000
07	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الإثبات الإلكترونية.	**0.505	0.000
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (06) أن معاملات الارتباط بين العبارات ومدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور الالتزام بمعايير العمل الميداني صادقة إلى حد ما لما وضعت لقياسه.

• المحور الثالث: مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم 07: درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير والدرجة الكلية لها

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية
01	ينص تقرير المراجع على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية. المطبقة من قبل الشركة.	**0.708	0.000
02	يمثل المراجع مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	**0.667	0.000

0.000	**0.609	يكون رأي المراجع حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا.	03
0.000	**0.583	تتخصص مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي فقط.	04
0.000	**0.762	الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كاف ومناسب.	05
0.000	**0.553	الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	06
* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (07) أن معاملات الارتباط بين العبارات ومدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير تقريبا كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور الالتزام معايير إعداد التقرير صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

• المحور الرابع: أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم 08 : درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي والدرجة الكلية لها

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الإحصائية
01	قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.	**0.568	0.000
02	المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات).	**0.740	0.000
03	التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها وذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.	**0.705	0.000
04	عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.	**0.692	0.000
05	التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	**0.671	0.000
06	القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.	**0.623	0.000
* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (08) أن معاملات الارتباط بين العبارات و أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي صادقة لما وضعت لقياسه.

• المحور الخامس: أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم 09 : درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والدرجة الكلية لها

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الإحتمالية
01	الإعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل.	0.808**	0.000
02	تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	0.793**	0.000
03	نقل المصروفات الجارية إلى فترة سابقة أو لاحقة.	0.686**	0.000
04	الإعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.	0.584**	0.000
05	التلاعب في الأعمال الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها لأجل تخفيض المصروفات.	0.653**	0.000
06	عدم الإعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الشهر بهدف التهرب الضريبي.	0.675**	0.000
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
** الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح لنا الجدول رقم (09) أن معاملات الارتباط بين العبارات أساليب التلاعب للمحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل كلها ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وذلك يعتبر محور أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل صادقة لما وضعت لقياسه.

وعموما وحسب ما تشير إليه الجداول السابقة فإن معاملات الارتباط نجدها مرتفعة، ويدل ذلك على قوة الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

ب. **الصدق البنائي:** يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى الارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 10 : درجة الارتباط بين الدرجة الكلية لفقرات الاستبيان ومحاور ومكونات الدراسة

المحاور	المحاور	عدد العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول	مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية.	06	**0.447	0.000
المحور الثاني	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.	07	**0.613	0.000
المحور الثالث	مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.	06	**0.793	0.000
المحور الرابع	أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.	06	**0.660	0.000
المحور الخامس	أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.	06	**0.740	0.000
* الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)				
** الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)				

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يبين الجدول رقم (10) أن معاملات الارتباط المتعلقة بمحاور ومكونات الاستبيان دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وبذلك يعتبر جميع محاور الدراسة بما تحتويه صادقا لما وضعت لقياسه.

ثانيا: ثبات الاستبيان: يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا في هذا البحث على طريقة اختبار ألفا كرونباخ في حساب ثبات الاستبيان.

الجدول رقم 11: اختبار ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
المحور الأول	06	0.819
المحور الثاني	07	0.755
المحور الثالث	06	0.697

0.753	06	المحور الرابع
0.725	06	المحور الخامس
0.772	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (11) يتبين لنا أن عبارات الاستبيان في المحاور الثلاث تتميز بالثبات حسب ما يشير إليه معامل ألفا كرونباخ الذي كان الدلالة الإحصائية 0.6 أي بنسبة 60%، حيث كانت النسبة الإجمالية للمحاور الستة بلغت 77.2% بمجموع 31 عبارة وهي تعتبر نسبة ثبات جيدة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنتطرق إلى أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ثم مناقشة هذه النتائج، ولذلك تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب رئيسية، الأول يتم فيه عرض ومناقشة نتائج الاستبيان للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، والثاني يتناول عرض ومناقشة نتائج محاور الدراسة، أما الثالث فيتمثل في اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

في هذا المطلب سيتم عرض مختلف النتائج المتحصل عليها من خلال أداة الاستبيان عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS-V.21 ، برنامج (Mintab V.17)، وكذا برنامج (EXCEL) وباستخدام مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية.

سنستعرض في هذا العنصر توزيع أفراد العينة المدروسة حسب البيانات المذكورة في القسم الأول من الاستبيان المتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية متمثلة في (المؤهل العلمي، المهنة الحالية وسنوات الخبرة في العمل) والتي سوف يتم دراستها كما يلي:

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

تم تقسيم أفراد العينة المدروسة إلى خمس مستويات دراسية حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، حيث نجد أن الفئة التي لديها مستوى ليسانس تحتل المرتبة الأولى ما يعادل 27 فردا بنسبة 45%، تليها الفئة التي لديها مستوى ماستر والماجستير بتكرار 14 فردا على التوالي، ثم تأتي في المرتبة الثالثة تقني سامي ما يعادل 4 أفراد، وختاماً فئة الشهادة المهنية ما يعادل فردا واحد بنسبة 1.7%، مثلما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

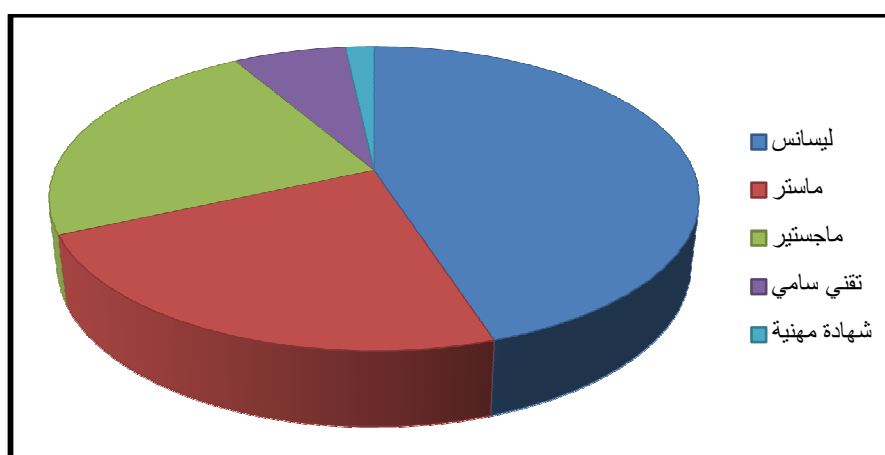
المؤهل العلمي	التكرار المطلق	التكرار النسبي
ليسانس	27	45%
ماستر	14	23.3%
ماجستير	14	23.3%
تقني سامي	04	6.7%

شهادة مهنية	01	1.7%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (12) من المطلب الأول والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتضح لنا أن المؤهل العلمي الغالب لعينة الدراسة هم من شهادة ليسانس بنسبة 45% وهي المرتفعة من بين الفئات الأخرى وهذا راجع إلى الطبيعة العلمية السائدة في المجتمع، لتليها شهادتي الماستر والماجستير وتقني سامي في مرتبة الثالثة بمعدل 6.7% وكان أقل المؤهلات العلمية لعينة الدراسة هم من الشهادة المهنية بنسبة 1.7% نتيجة لانخفاض فرص عملهم في عينة الدراسة لانخفاض الطلب على هذه الشهادة، وكذلك هذه النسب المبينة في الشكل رقم 02 تبين مستوى التعليمي في البيئة الجزائرية ومستويات توظيفهم في مهن عينة الدراسة.

الشكل رقم 02 : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الاستبيان و برنامج Excel

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية

تم تحديد عينة الدراسة حسب المهن إلى ثلاث فئات حيث مهنة مراجع الحسابات بعدد يقدر بـ 30 شخص بنسبة 50% و خبير محاسبي لا يوجد أي شخص، بينما فئة المهنة الأخرى التي كانت متمثلة في مستخدمي التقارير المالية بنسبة 50% توزع بين القطاع البنكي والتي تقدر بـ 17 شخص، والقطاع الضريبي والتي تقدر بـ 13 شخص ، كما هو موضح في الجدول التالي:

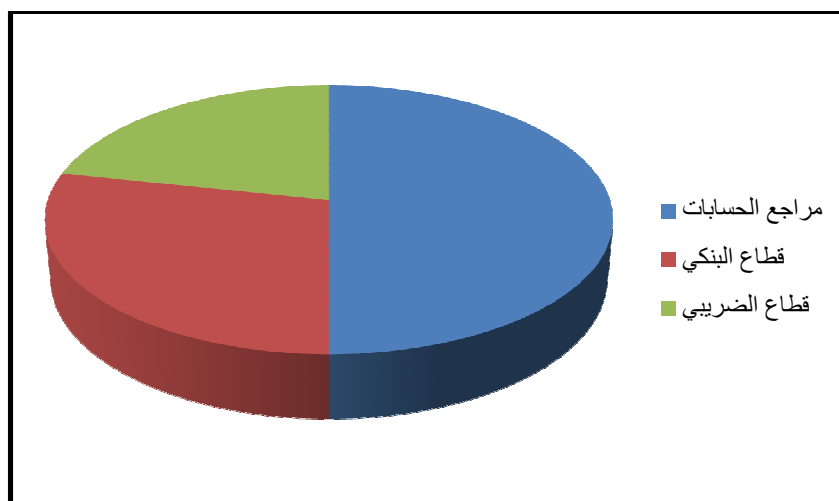
الجدول رقم 13: توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية

المهنة	التكرار المطلق	التكرار النسبي
خبير محاسبي	0	%0
مراجع الحسابات	30	%50
قطاع البنكي	17	%28.33
قطاع الضريبي	13	%21.67
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (13) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية، يتضح لنا المهنة من فئة محافظي الحسابات بنسبة 50% وهي الفئة المرتفعة من بين الفئات لتليها مستخدمي القوائم المالية لقطاعي البنكي والضريبي بنسب على التوالي 28.3% و 21.6% وكانت مهنة خبير محاسبي معدومة، وكذلك هذه النسب المبينة في الشكل رقم (4) تبين مستويات المهن لعينة الدراسة.

الشكل رقم 03 : توزيع أفراد العينة حسب المهنة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الاستبيان و برنامج Excel

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل:

قسمت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، حيث احتلت الفئة التي لديها خبرة مهنية أقل من 10 سنوات المرتبة الأولى بـ 27 شخص ثم الفئة من 11 سنة إلى 20 سنة المرتبة

الثانية بـ 20 شخص لتليها فئة من 21 سنة إلى 30 سنة بـ 13 شخص بينما فئة أكثر من 31 لا يوجد بها أي فرد من أفراد عينة الدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

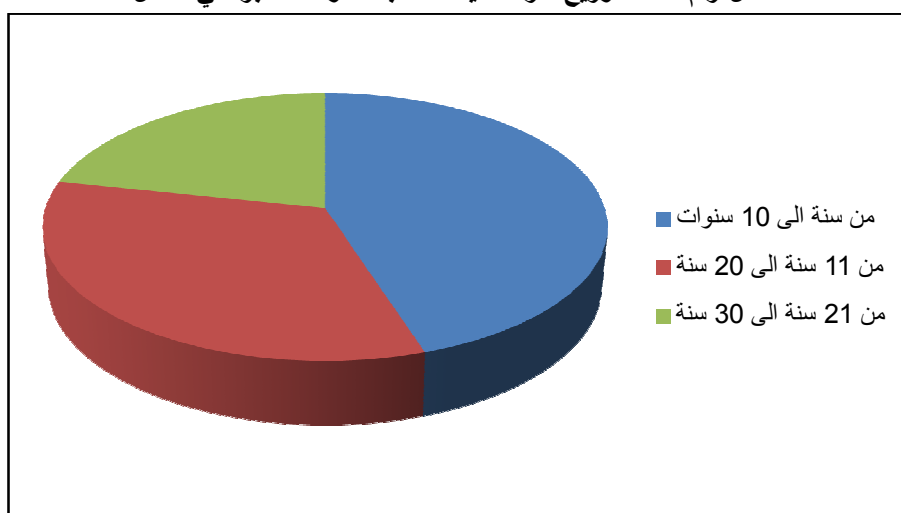
الجدول رقم 14: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل

سنوات العمل	التكرار المطلق	التكرار النسبي
من سنة إلى 10 سنوات	27	45%
من 11 سنة إلى 20 سنة	20	33.3%
من 21 سنة إلى 30 سنة	13	21.7%
من 31 فأكثر	0	0%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال ما تطرقنا إليه في الجدول رقم (14) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يتضح لنا أن سنوات الخبرة في العمل الغالب لعينة الدراسة هي أقل من 10 سنوات بنسبة 45% وهي المرتفعة من بين الفئات الأخرى لسنوات الخبرة، لتليها فئة الخبرة ما بين سنتي 11 و 20 بمعدل 33.3% وكانت أقل سنوات الخبرة لفئة العمل بين سنتي 21 و 30 لعينة الدراسة بنسبة 21.7% وهو مؤشر الاهتمام المتزايد للطاقات الشبابية بهذا النوع من النشاط، وهذا دليل على وجود فئة لديهم خبرة أقل من 10 سنوات تساهم في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية من طرف المراجع الخارجي أما 31 فأكثر معدومة ، وهو ما يبينه الشكل رقم (4).

الشكل رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في العمل



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الاستبيان و برنامج Excel

المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج لمحاول الدراسة

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرت سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

الفرع الأول: نتائج المحاور حسب الإجابات

لتحويل الإجابات إلى بيانات كمية قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) باعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم 15: أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجات	1	2	3	4	5

بعدما يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح Weighted Mean، بإتباع الخطوات التالية:

- حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس ناقص (-) أقل قيمة منه أي: $5-1=4$.
- حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أي: $0.80=5/4$.
- فتكون طول الفئة الأولى: من 1 إلى 1.80 أي $1.80=0.80+1$ ، ثم الفئة الثانية: من 1.80 إلى 2.60 أي: $2.60=0.80+1.80$ ، وهكذا وصولا إلى الفئة الخامسة.

وتحديدا للاتجاه العام للإجابات يمكن توضيحه من خلال الجدول رقم (16).

الجدول رقم 16 : الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح	الاستجابة
عدم الموافقة بشدة	من 1 إلى 1.80	غير موافق بشدة
عدم الموافقة	من 1.81 إلى 2.60	غير موافق
المحايدة	من 2.61 إلى 3.40	محايد
الموافقة	من 3.41 إلى 4.20	موافق
الموافقة بشدة	من 4.21 إلى 5	موافق بشدة

وعليه سوف يتم عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من المحاور لهذه الدراسة ومن ثم تحديد الاتجاه العام للعينة، كما توضحه الجداول التالية:

1. تحليل ومناقشة العبارات المحور الأول المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية:

الجدول رقم 17: تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية

الترتيب	البيانات	بشدة موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام					
											العدد	العدد	العدد	العدد	العدد
											%	%	%	%	%
01	جود حوافز على تطوير قدرات المراجع الخارجي المهنية.	3	8	7	38	4	3.53	0.982	6	موافق					
		5%	13.3%	11.7%	63.3%	6.7%									
02	يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية لتحسين كفاءته المهنية.	4	8	6	29	13	3.65	1.162	2	موافق					
		6.7%	13.3%	10%	48.3%	21.7%									
03	توفر سنوات خبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه.	3	9	6	26	16	3.72	1.166	1	موافق					
		5%	15%	10%	43.3%	26.7%									
04	توجد مصالح مستقلة بين المراجع والمؤسسة التي يراجعها.	4	11	9	19	17	3.57	1.267	4	موافق					
		6.7%	18.3%	15%	31.7%	28.3%									
05	حصول المراجع على تسهيلات من قبل الإدارة للقيام بأعماله.	6	5	12	24	13	3.55	1.213	5	موافق					
		10%	8.3%	20%	40%	21%									
06	يحافظ المراجع على سرية المعلومات للمؤسسة التي يراجعها.	5	12	6	16	21	3.60	1.368	3	موافق					
		8.3%	20%	10%	26.7%	35%									
المتوسط المرجح للمحور الأول															
							3.60	0.818		موافق					

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (17) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول والمتمثل في مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية، وكانت جميعها متجهة نحو الاتجاه العام موافق، وقد قدر المتوسط المرجح لهذا المحور بـ 3.60 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.818.

1. تحليل ومناقشة العبارات المحور الثاني المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

الجدول رقم 18: تحليل عبارات المحور الأول المتعلقة مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	بشدة موافق	موافق	محايد	موافق	بشدة موافق	البيان	الترتيب
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
				%	%	%	%	%		
4	محايد	1.061	3.40	7	28	8	16	1	الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	01
				%11.7	%46.7	%13.3	%26.7	%17		
3	موافق	1.140	3.57	12	25	12	7	4	إجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها وذلك بإعداد خطة عمل.	02
				%20	%41.7	%20	%11.7	%6.7		
1	موافق	1.046	3.70	14	26	8	12	0	يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال نتائج التقييم السابقة.	03
				%23.3	%43.3	%13.3	%20	%0		
7	محايد	1.263	3.28	9	24	9	11	7	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال وجود فصل في المهام.	04
				%15	%40	%15	%18.3	%11.7		
5	محايد	1.277	3.38	13	20	9	13	5	التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	05
				%21.7	%33.3	%15	%21.7	%8.3		
2	موافق	0.978	3.60	9	29	12	9	1	يقوم المراجع على فحص جزء من	06

				%15	%48.3	%20	%15	%1.7	أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	
محايد	6	1.112	3.32	7	25	11	14	3	تأكد المراجع الخارجي من أدلة الإثبات الإلكترونية.	07
				%11.7	%41.7	%18.3	%23.3	%5		
موافق		0.686	3.46	المتوسط المرجح للمحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (18) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني والمتمثل في مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني بين "المحايد" و"الموافق"، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور بـ 3.46 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.686.

2. تحليل ومناقشة العبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.

الجدول رقم 19: تحليل عبارات المحور الثالث المتعلقة بمدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات	الترتيب
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
				%	%	%	%	%		
01	موافق	3	1.186	3.47	9	27	15	1	8	ينص تقرير المراجع على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.
					15%	45%	25%	1.7%	13.3%	
02	موافق	2	1.157	3.68	14	27	10	4	5	يمثل المراجع مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.
					23.3%	45%	16.7%	6.7%	8.3%	

03	يكون رأي المراجع حول القوائم المالية واضحا ومكتوباً.	4	5	12	22	17	3.72	1.166	1	موافق
		%6.7	%8.3	%20	%36.7	%28.3				
04	تتخصص مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي فقط.	8	12	14	17	9	3.12	1.277	6	محايد
		%13.3	%20	%23.3	%28.3	%15				
05	الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كاف ومناسب.	8	5	15	23	9	3.33	1.230	4	محايد
		%13.3	%8.3	%25	%38.3	%15				
06	الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	7	11	14	23	5	3.13	1.171	5	محايد
		%11.7	%18.3	%23.3	%38.3	%8.3				
المتوسط المرجح للمحور الثالث							3.41	0.774		موافق

لمصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (19) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثالث والمتمثل في بمدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور بـ 3.41 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "موافق" وبانحراف معياري 0.774.

3. تحليل ومناقشة العبارات المحور الرابع المتعلقة بأساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

الجدول رقم 20: تحليل عبارات المحور الرابع المتعلقة بأساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	البيان	الترتيب
البيان	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	مؤشر موافقة	البيان	الترتيب
قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.	01	1.308	3.13	12	11	18	11	8	قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.	01
				%20	%18.3	%30	%18.3	%13.3		
المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات).	02	1.275	2.97	7	17	12	15	9	المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات).	02
				%11.7	%28.3	%20	%25	%15		
التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها وذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.	03	1.105	3.00	4	17	21	11	7	التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها وذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.	03
				%6.7	%28.3	%35	%18.3	%11.7		
عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.	04	1.303	2.88	8	13	13	16	10	عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.	04
				%13.3	%21.7	%21.7	%26.7	%16.7		
التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	05	1.180	2.72	4	12	18	15	11	التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	05
				%6.7	%20	%30	%25	%18.3		
القيام بأخطاء متعددة في تصنيف حسابات	06	1.282	2.87	5	17	16	9	13	القيام بأخطاء متعددة في تصنيف حسابات	06

				8.3%	28.3%	26.7%	15%	21.7%	الأصول طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
محايد		0.826	2.93	المتوسط المرجح للمحور الرابع					

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (20) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الرابع والمتمثلة في أساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية في قائمة المركز المالي، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور بـ 2.93 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "محايد" معناه ان عينة الدراسة ليس لها علم بأساليب التلاعب الإبداعية في قائمة المركز المالي وبانحراف معياري 0.826.

4. تحليل ومناقشة العبارات المحور الخامس المتعلقة بأساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية في قائمة الدخل

الجدول رقم 21: تحليل عبارات المحور الخامس المتعلقة بأساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية في قائمة الدخل.

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	العبارات	الترتيب
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
				%	%	%	%	%		
محايد	5	1.310	2.75	06	14	12	15	13	الإعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل.	01
				%10	%23.3	%20	%25	%21.7		
محايد	6	1.280	2.70	06	11	15	15	13	تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	02
				%10	%18.3	%25	%25	%21.7		

03	نقل المصروفات الجارية إلى فترة سابقة أو لاحقة.	6	12	18	20	4	3.07	1.103	2	محايد
		%10	%20	%30	%33.3	%6.7				
04	الإعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.	8	3	15	29	5	3.33	1.145	1	محايد
		%13.3	%5	%25	%48.3	%8.3				
05	التلاعب في الأعمال الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها لأجل تخفيض المصروفات.	7	16	16	14	7	2.97	1.207	4	محايد
		%11.7	%26.7	%26.7	%23.3	%11				
06	عدم الإعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الشهر بهدف التهرب الضريبي.	12	12	10	17	9	2.98	1.384	3	محايد
		%20	%20	%16.7	%23.3	%15				
المتوسط المرجح للمحور الخامس										
							2.97	0.870		محايد

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول السابق رقم (21) المتوسط المرجح والانحراف المعياري وكذلك الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الرابع والمتمثل في أساليب التلاعب المحاسبية الإبداعية في قائمة الدخل، وعليه قدر المتوسط المرجح لهذا المحور بـ 2.97 والذي يمثل حسب تقديرات مقياس ليكارت الخماسي الاتجاه "محايد" وتعني ان عينة الدراسة ليس لها دراية بأساليب التلاعب الإبداعي بقائمة الدخل وبانحراف معياري 0.870.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

نحاول أن نختبر فرضيات الدراسة من خلال ما توصلنا إليه من إجابات العينة حول عبارات الاستبيان، وللإجابة على مدى مساهمة دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية تم تقسيمها إلى أربعة فرضيات رئيسية كما يلي:

الفرع الأول: الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي في محاربة أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية مستوى المعنوية 0.05.

الفرضية البديلة: H_1 توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي في محاربة أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية مستوى المعنوية 0.05.

ولإثبات صحة هذه الفرضية تتدرج ستة فرضيتين فرعية سوف يتم التحقق من صحتها تباعاً من أجل الإجابة على الفرضية الرئيسية، وذلك من خلال فحص المسار لاختبار الأثر المباشر وغير مباشر لمدى التزام المراجع الخارجي و أساليب المحاسبة الإبداعية.

1. الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة و أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي مستوى المعنوية 0.05.

الفرضية البديلة: H_1 توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير المراجعة و أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي مستوى المعنوية 0.05.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة وأساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية لقائمة المركز المالي من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 22 : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المعايير المراجعة على أساليب التلاعب بقائمة المركز المالي

أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي					معايير المراجع الخارجي
قيمة a	قيمة Beta	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	
3.609	0.187	0.152	0.035	0.187	المعايير الشخصية
2.659	0.064	0.625	0.004	0.064	معايير العمل الميداني
1.188	0.478	0.000	0.229	0.478	معايير اعداد التقرير

لمصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من الجدول رقم (22) نلاحظ أن لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني في قائمة المركز المالي، أما بالنسبة لمعايير إعداد التقرير يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية في قائمة المركز المالي ذات اثر ايجابي يساوي 47.8% وتصاغ معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

$$Y_1 = 1.188 + 0.478 X_3$$

ومنه نقبل الفرضية البديلة H_1 توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير المراجعة و أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي .

2. الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة وأساليب التلاعب في قائمة الدخل مستوى المعنوية 0.05.

الفرضية البديلة: H_1 توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير المراجعة وأساليب التلاعب في قائمة الدخل مستوى المعنوية 0.05.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمنا بتحليل العلاقة بين مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وأساليب المحاسبة الإبداعية لقائمة الدخل من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21، حيث حصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم 23 : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المعايير المراجعة على أساليب التلاعب بقائمة الدخل

أساليب التلاعب في قائمة الدخل					معايير المراجع الخارجي
قيمة a	قيمة Beta	مستوى المعنوية Sig	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	
3.292	0.085	0.519	0.007	0.085	المعايير الشخصية
2.328	0.145	0.268	0.021	0.145	معايير العمل الميداني
0.856	0.551	0.000	0.304	0.551	معايير اعداد التقرير

لمصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من الجدول رقم (23) نلاحظ أن لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني في قائمة الدخل، إما بالنسبة لمعايير إعداد التقرير يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية في قائمة الدخل ذات اثر ايجابي يساوي 55.1% وتساغ معادلة الانحدار البسيط كما يلي:

$$Y_2 = 0.856 + 0.551 X_6$$

ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 توجد علاقة تأثير بين مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير المراجعة و أساليب التلاعب في قائمة الدخل.

نفسر هذه الفرضية على أن معايير إعداد التقرير هي التي تؤثر على قائمتي المركز المالي والدخل وهذا راجع لفاعلية المراجع الخارجي وثباته على المبادئ المحاسبية وإبداء رأيه بكل دقة وحرص، كما انه يقوم بالإفصاح الكامل للبيانات المحاسبية بشفافية.

الفرع الثاني: الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية الصفرية: H₀ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل) عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل) عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t في حالة عينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ويصح هذا الاختبار لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، كما تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ويصح هذا الاختبار لمقارنة ثلاث متوسطات أو أكثر، حيث تم اختبار الفرضيات الفرعية الثلاثة كما يلي:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

باستخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 24: مقارنة المتوسطات فئات المؤهل العلمي لمعايير مراجع الخارجي

المحاور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	القيمة الاحتمالية
المعايير الشخصية	بين المجموعات	1.448	4	0.362	0.523	0.719
	داخل المجموعات	38.075	55	0.692		
معايير العمل الميداني	بين المجموعات	0.649	4	0.162	0.329	0.857
	داخل المجموعات	27.131	55	0.493		
معايير إعداد التقارير	بين المجموعات	1.003	4	0.251	0.401	0.807
	داخل المجموعات	34.335	55	0.625		

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (24) وبعد إجراء اختبار التباين الأحادي يتضح أن القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 أي قيمة $\text{Sig} \geq 0.05$ بالنسبة للمحور معايير الشخصية والعمل الميداني و إعداد

التقارير مما يعني أن متغير المؤهل العلمي لا يتأثر بمعايير المراجع الخارجي وعليه نقبل الفرضية الصفرية H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالمؤهل العلمي.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالفئة (محافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المتمثلة في قطاعي البنك والضرائب) عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالفئة (محافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية المتمثلة في قطاعي البنك والضرائب) عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

لقد تم استخدام اختبار (t) في حالة عينتين مستقلتين (Independent Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية ترجع للفئة حسب المهنة، حيث حصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 25: اختبار t لمدى التزام مراجع الخارجي للمعايير حسب الفئة

المحاور	مصدر الاختلاف	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	القيمة الاحتمالية Sig
مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية.	مراجعي الحسابات	30	0.330	0.209	1.581	0.119
	مستخدمي التقارير المالية	30	0.330	0.209		
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.	مراجعي الحسابات	30	0.205	0.177	1.159	0.251
	مستخدمي التقارير المالية	30	0.205	0.177		
مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير إعداد التقرير.	مراجعي الحسابات	30	0.261	0.199	1.314	0.194
	مستخدمي التقارير المالية	30	0.261	0.199		

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (25) أعلاه يتضح أن القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 أي قيمة $\text{Sig} \geq 0.05$ بالنسبة للمحاور مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير مما يعني أن متغير الفئة لا يتأثر بمعايير المراجع الخارجي وعليه نقبل الفرضية الصفرية H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى الفئة.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى دلالة $\alpha \geq 0.05$.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (One Way Anova) تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 26: مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمعايير المراجع الخارجي

المحاور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	القيمة الاحتمالية Sig
مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية.	بين المجموعات	4.766	2	2.383	3.908	0.026
	داخل المجموعات	34.757	57	0.610		
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.	بين المجموعات	0.907	2	0.453	0.961	0.388
	داخل المجموعات	26.874	57	0.471		
مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير إعداد التقرير.	بين المجموعات	1.115	2	0.558	0.928	0.401
	داخل المجموعات	34.241	57	0.601		

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (26) لتحليل التباين الأحادي يتضح أن القيمة الاحتمالية لمحور مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية اقل من 0.05 أي قيمة $\text{Sig} \leq 0.05$ مما يعني أن محور مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية يتأثر بمتغير سنوات الخبرة في العمل، بينما بقية المحاور معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05 يعني متغير الفئة لا يتأثر بهذه المحاور وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة تعزى بالسنوات الخبرة.

تفسير من نتائج المتحصل عليها نستنتج على أن التأهيل العلمي واستقلالية المراجع وحياده في عمله والعناية المهنية للمراجع الخارجي لها تأثير بسنوات الخبرة المهنية.

الفرع الثالث: الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد دلالة إحصائية حول أبعاد معايير المراجع الخارجي (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) عند مستوى دلالة 0.05.

الفرضية البديلة: H_1 يوجد دلالة إحصائية حول أبعاد معايير المراجع الخارجي (المعايير الشخصية، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) عند مستوى دلالة 0.05.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار Z من خلال برنامج Minitab V.17، كما يلي:

الجدول رقم 27: مقارنة متوسطات إجابات العينة لمعايير المراجع الخارجي

القيمة الاحتمالية sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
0.093	0.899	3.650	مدى التزام المراجع الخارجي للمعايير الشخصية.
0.212	0.748	3.483	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.
0.245	0.832	3.450	مدى التزام المراجع الخارجي لمعايير إعداد التقرير.

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

بعد إجراء اختبار Z يتضح لنا من الجدول رقم (27) أن القيمة الاحتمالية لجميع أبعاد معايير المراجع الخارجي أكبر من 0.05، وعليه نقبل الفرضية الصفرية H_0 .

نفسر هذه الفرضية على أن المراجع الخارجي لا يوجد له أبعاد بينه وبين معايير المراجعة .

الفرع الرابع: الفرضية الرئيسية الرابعة

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير فئتي مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية عند مستوى المعنوية 0.05.

الجدول رقم 28: اختبار t أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية حسب الفئة

القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	القيمة المحسوبة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفئة	المحاور
0.004	2.996	0.200	0.600	30	مراجعي الحسابات	أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
		0.200	0.600	30	مستخدمي التقارير المالية	

0.008	2.765	0.213	0.589	30	مراجعي الحسابات	أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
		0.213	0.589	30	مستخدمي التقارير المالية	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (28) نلاحظ أن قيمة $\text{sig} < 0.05$ مما يدل على أن نوع الفئة يؤثر على أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ حول محور أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي تتأثر بمتغير الفئة سواء كانت مراجعي الحسابات أو مستخدمي التقارير المالية.

وكذلك محور أساليب تلاعب المحاسب الإبداعية بقائمة الدخل نلاحظ أن قيمة $\text{sig} < 0.05$ مما يدل على أن نوع الفئة يؤثر على أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha < 0.05$ حول محور أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل تتأثر بمتغير الفئة سواء كانت مراجعي الحسابات أو مستخدمي التقارير المالية وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 .

تفسر هذه الفرضية على أن كل من المراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية لهم دور هام في استخدام قائمتي المركز المالي والدخل، وإن كلما كان مراجعي الحسابات متوفر لهم كل الإمكانيات الضرورية لسير مهامهم كلما زادت من مصداقية وجودة المراجع الخارجي في كشف أساليب التلاعب، وهذا ما يعكس الصورة الحقيقية لمستخدمي هذه القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل التطبيقي لموضوع الدراسة مبحثين حيث تطرقنا في المبحث الأول الطريقة المعتمدة و الأدوات المستخدمة ومنه قمنا بإعطاء فكرة عن المجتمع الدراسي من خلال العينة ونموذج الدراسة وكذا تعاريف بمختلف الأدوات والأساليب التي استخدمناها في التحليل، أما المبحث الثاني تطرقنا لعرض ومناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة وذلك للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية لها والتي تبين فعالية المراجع الخارجي لمعايير المراجعة والدور الذي يلعبه في الحد من ممارسة أساليب التلاعب المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

الخاتمة

إن المراجع الخارجي يعتبر بالغ الأهمية في المجال الاقتصادي فهو يعتبر من الآليات التي ازدادت الإهتمام به وتطويره من أجل محاربة كل أشكال الغش والتلاعب المحتمل الحصول، من خلال المساهمة في خلق القرارات تمتاز بالرشادة وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التي من خلالها يتم الفحص الجيد لمجموعة من القوائم المسجلة في الدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي حول صدق وشرعية هذه القوائم، كما أن المحاسبية الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المراجع لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية، لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، لذا تعبر عن سلوك غير أخلاقي لأنها تعكس جانبا سلبيا.

من بين الدوافع التي أدت إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية هي قصد تحسين أدائها المالي وكذا التأثير الإيجابي على سمعتها في السوق وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين وكذا خبرتهم المهنية والمحاسبية والتدقيقية احد أهم وسائل إكتشاف مثل هذه الممارسات كما وتساهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي يساعد في الحد منها.

النتائج:

- يضبط عمل المراجع الخارجي مجموعة من المعايير تم تقسيمها دوليا إلى ثلاث عناصر وهي المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ويتم تطبيقها في جميع الدول ومن بينها الجزائر.
- المحاسبة الإبداعية مفهوم قديم نوعا ما جديد ظهر بظهور أزمة شركة انرون الأمريكية وتابعتها الدولية سنة 2002، ويمكن التعرف عليها بأنها مجموعة من الأساليب المبتكرة القانونية لتحسين صورة الشركة من الناحية المالية، من خلال القوائم المالية ويجب على المراجع الخارجي اكتشافها والمصادقة على صحة القوائم المالية الصادرة عن الشركة.
- يساهم المراجع الخارجي في زيادة موثوقية للقوائم المالية من خلال نتائج الإحصاء الوصفي حيث إن عينة الدراسة كانت موافقة على معايير المراجعة وتجهل أساليب المحاسبة الإبداعية بالإجابة على محايد.

الخاتمة

- توجد علاقة تأثير للمعايير اعداد التقرير للمراجع الخارجي على قائمتي المركز المالي والدخل بأثر ايجابي، أما المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني فلا توجد علاقة تأثير لأساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية لقائمتي المركز المالي والدخل.
- توصلنا إلى المتغيرات الشخصية المتمثلة في المؤهل العلمي والفئة لا تتأثر بمعايير المراجع الخارجي، بينما سنوات الخبرة في العمل تتأثر بمعايير الشخصية ولا تتأثر بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.
- لا يوجد دلالة إحصائية حول أبعاد معايير المراجع الخارجي.
- إن مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية له دور وتأثير في أساليب تلاعب قائمتي المركز المالي والدخل.

التوصيات:

- التركيز على نشر الوعي لخطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- وضع قوانين صارمة وفرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية عند إتباعهم لأساليب المحاسبة الإبداعية السلبية.
- زيادة الاهتمام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- تشكيل هيئات ومنظمات الرقابة المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة للرفع من مصداقية القوائم المالية.

آفاق الدراسة:

- فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف التلاعبات المحاسبية.
- مساهمة المراجع الخارجي في محاربة ممارسات إدارة الربح.
- دور المراجع الخارجي في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي.

المراجع

أولاً: القوانين والمراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المادة 22.
2. القانون التجاري الجزائري، المادة 715، المكرر 4.

ثانياً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.
2. مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، مكتب المجمع العربي للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2014.
3. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، دار الجامعية الإسكندرية، 2004 .
4. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسرة، الأردن، 2006.
5. سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي لنشر والتوزيع، ط 1، عمان، 2010.
6. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، دار الجامعية، 2001.
7. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بيروت الدار الجامعية، 2001.
8. مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية واقتصاد المعرفة، ط 1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
9. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، ط 5، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2010.
10. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية (دوافعها-أساليبها-أثارها)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.

ثالثاً: المذكرات

1. ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010 .
2. علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، 2015.
3. عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
4. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على الموثوقية المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

رابعاً: المجالات:

1. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، 2002 .
2. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، 2010 .
3. ناهض نمر محمد الخالي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، ع6، 2014.
4. عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، م14، ع2، ديسمبر 2010.
5. سالم محمد الدينوري وفاطمة علاق، العلاقة بين المحاسبة الإبداعية ومصادقية القوائم المالية وفق عينة من مراجعي الحسابات وأساتذة أكاديميين لولاية الوادي، ع..، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، 2017.
6. ابراهيم توهامي صلاح حواس، تداعيات أزمة العالمية وضرورة إعادة بناء النظام المالي العالمي، ص 17-18.

7. يوسف محمود جربوع، مدى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، غزة ، فلسطين، 2004.
8. علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت، 2008.
9. أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الإحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة،دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، المجلد 39 العدد 02، العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الأردن، 2012 .
10. مجبل دواي إسماعيل، اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، المجلد 16، العدد 3، 2014 .
11. محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، العدد 11، مجلة جامعة ذي قار، العراق، 2016.
12. حجاج زينب، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، ع 10، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 2017.
13. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، م 17، ع 2، 2015.
14. حسن مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	أسماء الأساتذة المحكمين	الرتبة
01	د. تي احمد	أستاذ محاضر صنف - أ -
02	د. سالي محمد الدينوري	أستاذ محاضر صنف - أ -
03	د. علاق فاطمة	استاذة
04	د. دمدوم زكريا	أستاذ محاضر صنف - أ -

الملحق رقم 02: استبيان الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



إستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة ،،،

تحية عطرة وبعد ،،،

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سنقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان " دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية " حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحليل آرائكم لمعرفة دور المراجع الخارجي ومدى مساهمته على محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية، نظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفنا أن اطلب من سيادتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف هذا البحث.

مع خالص الشكر والإمتنان

ملاحظات هامة :

- * يرجى الإجابة على جميع فقرات الاستبيان.
- * وضع علامة (X) أمام العبارة المناسبة.
- * أن إجاباتكم تستخدم لأغراض البحث العلمي.

من إعداد الطلبة:	الأستاذة المساعدة:	الأستاذ المشرف :
* غنادرة مازيه.	د.علاق فاطمة.	د. سالمى محمد الدينوري.
* غنابزية دلال.		
* همامي نذيرة.		
* عبيد امال.		

القسم الأول : الأسئلة العامة

- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ شهادة مهنية ☐ شهادة أخرى ☐ اذكرها.....

- المهنة الحالية:

خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ مهنة أخرى ☐ اذكرها.....

- سنوات الخبرة في العمل:

من سنة إلى 10 سنوات ☐ من 11 سنة إلى 20 سنة ☐ من 21 سنة إلى 30 سنة ☐ 31 فأكثر ☐

القسم الثاني : محاور الدراسة

المحور	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1- مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية	1. وجود حوافز على تطوير قدرات المراجع الخارجي المهنية					
	2. يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية لتحسين كفاءته المهنية.					
	3. توفر سنوات خبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه.					
	4. توجد مصالح مستقلة بين المراجع والمؤسسة التي يراجعها.					
	5. حصول المراجع على تسهيلات من قبل الإدارة للقيام بأعماله.					
	6. يحافظ المراجع على سرية المعلومات للمؤسسة التي يراجعها.					
2- مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني.	1. الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.					
	2. إجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها وذلك بإعداد خطة عمل.					
	3. يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال نتائج التقييم السابقة.					
	4. التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال وجود فصل في المهام.					
	5. . التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال الزيارات المفاجئة.					
	6. يقوم المراجع على فحص جزء من أدلة الإثبات المتوفرة لديه.					
	7. تأكد المراجع الخارجي من أدلة الإثبات الإلكترونية.					

3- مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير.	1. ينص تقرير المراجع على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية. المطبقة من قبل الشركة.				
	2. يمثل المراجع مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.				
	3. يكون رأي المراجع حول القوائم المالية واضحا ومكتوبا.				
	4. تتحصر مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي فقط.				
	5. الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كاف ومناسب.				
	6. الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم المؤسسات الجزائرية يعد كافيا لتحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.				
4- أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	1. قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.				
	2. المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات).				
	3. التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها وذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.				
	4. عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.				
	5. التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.				
	6. القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.				
5- أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	1. الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل.				
	2. تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.				
	3. نقل المصروفات الجارية إلى فترة سابقة أو لاحقة.				
	4. الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.				
	5. التلاعب في الأعمال الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها لأجل تخفيض المصروفات.				
	6. عدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الشهر بهدف التهرب الضريبي.				

الملحق رقم 03: نتائج الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

المحور الأول: مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير الشخصية

Correlations								
		1. وجود حوافز على تطوير قدرات المراجع الخارجي المهنية	2. يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية لتحسين كفاءته المهنية.	3. تتوفر سنوات خبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه.	4. توجد مصالح مستقلة بين المراجع و المؤسسة التي يراجعها.	5. حصول المراجع على تسهيلات من قبل الإدارة للقيام بأعماله.	6. يحافظ المراجع على سرية المعلومات للمؤسسة التي يراجعها.	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية
1. وجود حوافز على تطوير قدرات المراجع الخارجي المهنية	Pearson Correlation	1	.641**	.650**	.291*	.341**	.253	.740**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.025	.008	.053	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
2. يقوم المراجع الخارجي بدورات تكوينية لتحسين كفاءته المهنية.	Pearson Correlation	.641**	1	.564**	.528**	.343**	.145	.762**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.007	.269	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
3. تتوفر سنوات خبرة للمراجع الخارجي تمكنه من تأدية مهامه.	Pearson Correlation	.650**	.564**	1	.329*	.436**	.108	.725**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.010	.001	.410	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
4. توجد مصالح مستقلة بين المراجع و المؤسسة التي يراجعها.	Pearson Correlation	.291*	.528**	.329*	1	.367**	.113	.645**
	Sig. (2-tailed)	.025	.000	.010		.004	.388	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60

5. حصول المراجع على تسهيلات من قبل الإدارة للقيام بأعماله.	Pearson Correlation	.341**	.343**	.436**	.367**	1	.492**	.735**
	Sig. (2-tailed)	.008	.007	.001	.004		.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
6. الحفاظ المراجع على سرية المعلومات للمؤسسة التي يراجعها.	Pearson Correlation	.253	.145	.108	.113	.492**	1	.539**
	Sig. (2-tailed)	.053	.269	.410	.388	.000		.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	Pearson Correlation	.740**	.762**	.725**	.645**	.735**	.539**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).								
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).								

المحور الثاني: مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

Correlations									
		مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	1.الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	2.إجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها وذلك بإعداد خطة عمل.	3.يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال نتائج التقييم السابقة.	4. التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفعاليتها من خلال وجود فصل في المهام.	5.التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي و فعاليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	6.يقوم المراجع على فحص جزء من أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	7.تأكد المراجع الخارجي من أدلة الإثبات الإلكترونية.
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	Pearson Correlation	1	.715**	.562**	.619**	.577**	.639**	.664**	.505**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
1.الحرص على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط لكل مهمة على حدى.	Pearson Correlation	.715**	1	.300*	.263*	.331**	.623**	.369**	.164
	Sig. (2-tailed)	.000		.020	.043	.010	.000	.004	.211
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
2.إجراء مسح شامل للمؤسسة المراد مراجعتها وذلك بإعداد خطة عمل.	Pearson Correlation	.562**	.300*	1	.344**	.181	.186	.131	.257*
	Sig. (2-tailed)	.000	.020		.007	.167	.155	.319	.047
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
3.يقوم المراجع بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي من خلال نتائج التقييم السابقة.	Pearson Correlation	.619**	.263*	.344**	1	.296*	.151	.394**	.272*
	Sig. (2-tailed)	.000	.043	.007		.022	.250	.002	.035
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
4. التأكد من الوجود	Pearson Correlation	.577**	.331**	.181	.296*	1	.299*	.217	.044

الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي وفاعليتها من خلال وجود فصل في المهام.	Sig. (2-tailed)	.000	.010	.167	.022		.020	.096	.741
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
5.التأكد من الوجود الفعلي لإجراءات الضبط الداخلي و فاعليتها من خلال الزيارات المفاجئة.	Pearson Correlation	.639**	.623**	.186	.151	.299°	1	.356**	.032
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.155	.250	.020		.005	.806
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
6.يقوم المراجع على فحص جزء من أدلة الإثبات المتوفرة لديه.	Pearson Correlation	.664**	.369**	.131	.394**	.217	.356**	1	.477**
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.319	.002	.096	.005		.000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
7.تأكد المراجع الخارجي من أدلة الإثبات الإلكترونية.	Pearson Correlation	.505**	.164	.257°	.272°	.044	.032	.477**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.211	.047	.035	.741	.806	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

المحور الثالث: مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

Correlations								
		مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	1. ينص تقرير المراجع على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.	2. يمثل المراجع مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	3. يكون رأي المراجع حول القوائم المالية واضحاً ومكتوباً.	4. تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي فقط.	5. الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كافٍ و مناسب.	6. الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم المؤسسات الجزائرية يعد كافي التحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	Pearson Correlation	1	.703**	.667**	.609**	.583**	.762**	.553**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
1. ينص تقرير المراجع على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل الشركة.	Pearson Correlation	.703**	1	.542**	.404**	.288*	.403**	.101
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.001	.026	.001	.443
	N	60	60	60	60	60	60	60
2. يمثل المراجع مرجع أساسي لاتخاذ القرارات بشأن المؤسسة.	Pearson Correlation	.667**	.542**	1	.284*	.175	.421**	.194
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.028	.182	.001	.137
	N	60	60	60	60	60	60	60
3. يكون رأي المراجع حول القوائم المالية واضحاً ومكتوباً.	Pearson Correlation	.609**	.404**	.284*	1	.091	.339**	.276*
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.028		.490	.008	.033
	N	60	60	60	60	60	60	60
4. تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي فقط.	Pearson Correlation	.583**	.288*	.175	.091	1	.417**	.227
	Sig. (2-tailed)	.000	.026	.182	.490		.001	.081
	N	60	60	60	60	60	60	60
5. الإفصاح عن القوائم المالية بشكل كافٍ و مناسب.	Pearson Correlation	.762**	.403**	.421**	.339**	.417**	1	.357**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.001	.008	.001		.005
	N	60	60	60	60	60	60	60
6. الإطار القانوني والرقابي الذي يحكم المؤسسات الجزائرية يعد كافي التحقيق الإفصاح المحاسبي الملائم.	Pearson Correlation	.553**	.101	.194	.276*	.227	.357**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.443	.137	.033	.081	.005	
	N	60	60	60	60	60	60	60
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).								
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).								

المحور الرابع: أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي

Correlations								
		أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	1. قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.	2. المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات)	3. التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها و ذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.	4. عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.	5. التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	6. القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	Pearson Correlation	1	.568**	.740**	.705**	.692**	.671**	.623**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
1. قيام المؤسسة بتضخيم قيم الأصول بأصول معنوية قبل شرائها.	Pearson Correlation	.568**	1	.470**	.293*	.258*	.179	.031
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.023	.047	.172	.814
	N	60	60	60	60	60	60	60
2. المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة (الأسهم والسندات)	Pearson Correlation	.740**	.470**	1	.541**	.324*	.275*	.339**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.012	.033	.008
	N	60	60	60	60	60	60	60
3. التلاعب في نسب الإهلاك للأصول المتعارف عليها و ذلك بتخفيض النسبة المستخدمة في السوق.	Pearson Correlation	.705**	.293*	.541**	1	.365**	.390**	.299*
	Sig. (2-tailed)	.000	.023	.000		.004	.002	.020
	N	60	60	60	60	60	60	60
4. عدم الكشف عن الديون طويلة الأجل أو مشكوك في تحصيلها.	Pearson Correlation	.692**	.258*	.324*	.365**	1	.430**	.366**
	Sig. (2-tailed)	.000	.047	.012	.004		.001	.004
	N	60	60	60	60	60	60	60
5. التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	Pearson Correlation	.671**	.179	.275*	.390**	.430**	1	.445**
	Sig. (2-tailed)	.000	.172	.033	.002	.001		.000

	N	60	60	60	60	60	60	60
6.القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأصول طويلة الأجل على أنها متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.	Pearson Correlation	.623**	.031	.339**	.299*	.366**	.445**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.814	.008	.020	.004	.000	
	N	60	60	60	60	60	60	60
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).								
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).								

المحور الخامس : أساليب التلاعب في قائمة الدخل

Correlations								
		أساليب التلاعب في قائمة الدخل	1. الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل.	2. تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	3. نقل المصروفات الجارية إلى فترة سابقة أو لاحقة.	4. الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.	5. التلاعب في الأعمال الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها لأجل تخفيض المصروفات.	6. عدم الإعراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الشهر بهدف التهرب الضريبي.
أساليب التلاعب في قائمة الدخل	Pearson Correlation	1	.808**	.793**	.686**	.584**	.653**	.675**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
1. الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل.	Pearson Correlation	.808**	1	.602**	.375**	.475**	.413**	.493**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.003	.000	.001	.000
	N	60	60	60	60	60	60	60
2. تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	Pearson Correlation	.793**	.602**	1	.531**	.336**	.520**	.342**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.009	.000	.008
	N	60	60	60	60	60	60	60
3. نقل المصروفات الجارية إلى فترة سابقة أو لاحقة.	Pearson Correlation	.686**	.375**	.531**	1	.277*	.346**	.412**
	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.000		.032	.007	.001
	N	60	60	60	60	60	60	60
4. الاعتراف بكامل ثمن البيع بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة التي تم فيها البيع.	Pearson Correlation	.584**	.475**	.336**	.277*	1	.192	.228
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.009	.032		.141	.079
	N	60	60	60	60	60	60	60
5. التلاعب في الأعمال الافتراضية للأصول الثابتة لتخفيض معدلات إهلاكها لأجل تخفيض المصروفات.	Pearson Correlation	.653**	.413**	.520**	.346**	.192	1	.284*
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.007	.141		.028
	N	60	60	60	60	60	60	60
6. عدم الإعراف بالإيراد بالرغم من إثبات المبيعات مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الشهر بهدف التهرب الضريبي.	Pearson Correlation	.675**	.493**	.342**	.412**	.228	.284*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.008	.001	.079	.028	
	N	60	60	60	60	60	60	60
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).								
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).								

الملحق رقم (4): الصدق البنائي

Correlations							
		كل المحاور المستقلة و التابعة	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	أساليب التلاعب في قائمة الدخل
كل المحاور المستقلة و التابعة	Pearson Correlation	1	.447**	.613**	.793**	.660**	.740**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	Pearson Correlation	.447**	1	.576**	.224	-.187-	-.085-
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.085	.152	.519
	N	60	60	60	60	60	60
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	Pearson Correlation	.613**	.576**	1	.323*	.064	.145
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.012	.625	.268
	N	60	60	60	60	60	60
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	Pearson Correlation	.793**	.224	.323*	1	.478**	.551**
	Sig. (2-tailed)	.000	.085	.012		.000	.000
	N	60	60	60	60	60	60
أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	Pearson Correlation	.660**	-.187-	.064	.478**	1	.715**
	Sig. (2-tailed)	.000	.152	.625	.000		.000
	N	60	60	60	60	60	60
أساليب التلاعب في قائمة الدخل	Pearson Correlation	.740**	-.085-	.145	.551**	.715**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.519	.268	.000	.000	
	N	60	60	60	60	60	60
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).							

الملحق رقم (5): اختبار الفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.772	6

Item-Total Statistics				
	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	16.0408	8.054	.201	.819
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	16.1782	7.517	.444	.755
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	16.2341	6.443	.666	.697
أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	16.7147	6.952	.465	.753
أساليب التلاعب في قائمة الدخل	16.6758	6.412	.565	.725
كل المحاور المستقلة و التابعة	16.3687	6.708	1.000	.657

الملحق رقم 06: نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	27	45.0	45.0	45.0
	ماستر	14	23.3	23.3	68.3
	ماجستير	14	23.3	23.3	91.7
	سامي تقني	4	6.7	6.7	98.3
	مهنية شهادة	1	1.7	1.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

المهنة الحالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	0	0	0	0
	محافظ حسابات	30	50	50	50
	قطاع البنكي	17	28.33	28.33	78.33
	قطاع الضرائب	13	21.77	21.77	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

سنوات الخبرة في العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 10 إلى سنة من	27	45.0	45.0	45.0
	سنة 20 إلى 11 من	20	33.3	33.3	78.3
	سنة 30 إلى 21 من	13	21.7	21.7	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

الملحق (7): اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية الأولى

1. الفرضية الفرعية الأولى:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.187 ^a	.035	.018	.819

a. Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.609	.481		7.506	.000
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	-.189	.130	-.187	-1.452	.152

a. Dependent Variable: اساليب التلاعب في قائمة المركز المالي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.064 ^a	.004	-.013	.832

a. Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.659	.557		4.772	.000
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	.078	.158	.064	.491	.625

a. Dependent Variable: اساليب التلاعب في قائمة المركز المالي

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.478 ^a	.229	.215	.732

a. Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1.188	.430		2.762	.008
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	.510	.123	.478	4.146	.000

a. Asاليب التلاعب في قائمة المركز المالي
Dependent Variable:

2- الفرضية الفرعية الثانية:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.085 ^a	.007	-.010-	.874

a. Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.292	.513		6.412	.000
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	-.090-	.139	-.085-	-.649-	.519

a. Asاليب التلاعب في قائمة الدخل
Dependent Variable:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.145 ^a	.021	.004	.868

Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2.328	.582		4.004	.000
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	.184	.165	.145	1.119	.268

Dependent Variable: أساليب التلاعب في قائمة الدخل

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.551 ^a	.304	.292	.732

Predictors: (Constant), مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.856	.430		1.989	.051
1 مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	.619	.123	.551	5.030	.000

Dependent Variable: أساليب التلاعب في قائمة الدخل

الفرضية الرئيسية الثانية:

الفرعية الأولى: المؤهل العلمي

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	Between Groups	1.448	4	.362	.523	.719
	Within Groups	38.075	55	.692		
	Total	39.523	59			
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	Between Groups	.649	4	.162	.329	.857
	Within Groups	27.131	55	.493		
	Total	27.781	59			
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	Between Groups	1.003	4	.251	.401	.807
	Within Groups	34.354	55	.625		
	Total	35.357	59			

الفرعية الثانية: حسب الفئة

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	Equal variances assumed	8.273	.006	1.581	58	.119	.330	.209	-.088	.748
	Equal variances not assumed			1.581	47.277	.120	.330	.209	-.090	.750
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	Equal variances assumed	1.339	.252	1.159	58	.251	.205	.177	-.149	.558
	Equal variances not assumed			1.159	55.858	.251	.205	.177	-.149	.559
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	Equal variances assumed	.572	.453	1.314	58	.194	.261	.199	-.137	.659
	Equal variances not assumed			1.314	55.938	.194	.261	.199	-.137	.659

الفرعية الثالثة: حسب سنوات الخبرة

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير الشخصية	Between Groups	4.766	2	2.383	3.908	.026
	Within Groups	34.757	57	.610		
	Total	39.523	59			
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	Between Groups	.907	2	.453	.961	.388
	Within Groups	26.874	57	.471		
	Total	27.781	59			
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	Between Groups	1.115	2	.558	.928	.401
	Within Groups	34.241	57	.601		
	Total	35.357	59			

الفرضية الرئيسية الثالثة : اختبار z حسب Minitab V.17

Variable P	N	Mean	StDev	SE Mean	95% CI	Z
معايير شخصية 0.093	60	3.650	0.899	0.387	(2.891; 4.409)	1.68
معايير العمل الميداني 0.212	60	3.483	0.748	0.387	(2.724; 4.242)	1.25
معايير إعداد التقرير 0.245	60	3.450	0.832	0.387	(2.691; 4.209)	1.16

الفرضية الرئيسية الرابعة:

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	T	df	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
أساليب التلاعب في قائمة المركز المالي	Equal variances assumed	.018	.894	2.996	58	.004	.600	.200	.199	1.001
	Equal variances not assumed			2.996	57.891	.004	.600	.200	.199	1.001
أساليب التلاعب في قائمة الدخل	Equal variances assumed	1.332	.253	2.765	58	.008	.589	.213	.163	1.015
	Equal variances not assumed			2.765	57.018	.008	.589	.213	.162	1.015

﴿ وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب ﴾

سورة هود: 88

صدق الله العلي العظيم