وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سوق أهراس

كلّية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قســم علوم التسيير

السنة الجامعية: 2023/2022

مذكرة لنيل شهادة

الماستر

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

–دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجين في الجزائر–

الشعبة: علــوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد:

بوعلاق شيمـــــاء

بــن جبار دنيـــــا

لجنة المناقشة:

المشرف: د.بوقفة علاء	الرتبة العلمية: محاضر أ	الجامعة:سوق أهراس
الرئيس: حاب الله الشريف	الرتبة العلمية: محاضر أ	الجامعة: سوق أهراس
العضو: عوادي نقمان	الرتبة العلمية: محاضر أ	الجامعة:سوق أهراس

رقـــــــم : ...../...

www.alhawzanews.com

الآية 35 – سورة النور

الإهداء

الحمد لله الذي ما تم جهد و لا ختم سعي إلا بفضله وما تخطى العبد من صعوبات عقبات إلا بتوفيقه و معونته، لطالما كان حلما انتظرته.. اليوم وبكل فخر تخرجت من مرحلة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق فالحمد لله على البدء و عند الختام .

أما بعد أهدي ثمرة جهدي هذه إلى سكان قلبي و أعز الناس لدي في هذه الحياة إلى أمي ثم أمي ثم أمي... ليس فقط لأنك آويتني في رحمك الدافئ تسعة أشهر و تصارعتي مع الموت لتمنحيني الحياة في ميدان المخاض كل الأمهات تفعلن ذلك

إنما لأنك منذ أنجبتني حتى هذه اللحظة أم عظيمة إلى الحد الذي أشعر فيه بأنك كثيرة عليا.

إلى أبي الذي كافح من أجل بلوغي هذه المرحلة، إنتاجي اليوم ما هو إلا تربيتك أنت وهبتني القوة والقلم فشكرا.

إلى أختي إيمان وحيدتي أنت سراجي المنير في ظلمتي وزوجها الصالح مراد بارك الله لهما وحفظهما .

إلى إخوتي هشام و أيمن سندي في الحياة ومصدر قوتي رزقهما الله من فضله و أراكما غدا في أعلى المراتب .

و إلى براعم البيت و سر سعادته إياد و إلياس و جاد أنار الله دربكم و سدد خطاكم و ألهمكم من النجاح و التوفيق بلوغ سدرة المنتهى .

وإلى كل رفيقات المشوار اللاتي قاسمنني لحظاته راعهم الله ووفقهم، و جميع أسرة قسم علوم التسيير و دفعة 2023م.

وأخيرا إلى كل من كان لهم أثر إيجابي في حياتي و ساعدني ولو بكلمة طيبة، و إلى من أحبهم قلبي و نسيهم قلمي.

الطالبة:بن جبار دنيـا

الإهداء

إلى الذين قالو ربنا الله ثم إستقامو

أهدي عملي هذا إلى من علمني العطاء وإلى من أحمل اسمه بكل افتخار وأرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار

"والدي العزيز"

وإلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والحنان والتفاني وإلى بسمة الحياة وسر الوجود وإلى من كان دعائها سر نجاحي أغلى الحبايب

"امي الحبيبة"

وإلى من له الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي ومن منة تعلمت المثابرة والاجتهاد وإلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد وإلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها وإلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي " أية وريان و نسيبة "

وإلى النور الذي يضئ حياتي والسند القوى والنبع الذي أرتوي منه جبا وحنانا

أخي الصغير " علي معتز بالله "

وإلى صديقاتي من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء وإلى من برفقتهم في دروب الحياة السعيدة والحزينة سرت

وإلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير " دنيا و سلسبيل ونور و أسيا "

بتوفيق من الله، وبدعاء من الام لم يبق سوى خطوات قليلة لإنهاء مسيرتي الدراسية، شكرا لكل من مد لي يد العون

واسأل الله التوفيق لي ولكم.

الطالبة:بوعلاق شيمـاء

شكرٌ وتقديرٌ

قال تعالى ﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحاً تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾ {19} "
سورة النمل الآية 19

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره والذي وفقني وأعانني على إتمام هذا العمل المتواضع

وإلى من هو قدوتنا في كل حين ، إلى من أوصانا بطلب العلم ، إلى سيدنا وحبيبنا ورسولنا الكريم ، مُحَمَّد صلي الله عليه سلم وعلى اله الطيبين وأصحابه الطاهرين صلاة وسلام دائمين إلى يوم الدين .

كما أتقدم بالشكر الجزيل، والامتنان العظيم، والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور "علاء بوقفة " لما بذله معي من وقت وجهد خلال إشرافه وتوجيهاته ونصائحه القيمة.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا البحث وتقييمه.
كما أتقدم بالشكر الجزيل للجنة تحكيم الإستبيان، ولا أنسى الشكر والتقدير لكل من ساعدني على إنجاز هذا العمل المتواضع

فهرس المحتويات

المحتوي	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
فهرس المحتويات	
قائمة المحتويات	
قائمة الجدول	
قائمة الأشكال	
مقدمة عامة	
الفصل الأول: الإطار النظري المراجعة الخارجية	
مقدمة الفصل	
المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية	11
المطلب الأول :مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها و فروضها	11
المطلب الثاني :أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها	18
المطلب الثالث : معايير المراجعة الخارجية	21
المبحث الثاني : مسؤليات المراجع الخارجي وصلاحياته	26
المطلب الأول : مفهوم المراجع الخارجي	26
المطلب الثاني : صلاحيات المراجع الخارجي وحقوقه	27
المطلب الثالث : مسؤليات المراجع الخارجي	30
المبحث الثالث : جودة المراجعة الخارجية	32
المطلب الأول :مفهوم جودة المراجعة الخارجية	32
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة المراجعة الخارجية	35
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	40
خاتمة الفصل	42
الفصل الثاني : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	
مقدمة الفصل	44
المبحث الاول : أساسيات عامة حول المحاسبة الإبداعية	45
المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها	45
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها	47
المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها	50
المبحث الثاني : مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية	52

المطلب الأول: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	54
المطلب الثاني : دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية	60
المطلب الثالث : إنعكاسات المحاسبة الإبداعية	63
المبحث الثالث : مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	65
المطلب الأول: دور المراجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية	65
المطلب الثاني: الإجراءات والإختبارات المطبقة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	67
المطلب الثالث: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	73
خلاصة الفصل	76
الفصل الثالث: الدراسة ميدانية	
مقدمة الفصل	78
المبحث الاول: إجراءات الدراسة الميدانية	79
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية	79
المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات	81
المبحث الثاني : عرض النتائج وتفسيرها	85
المطلب الأول: التحليل الوصفي لخصائص العينة	85
المطلب الثاني:اختبار وتحليل ونتائج فرضيات الدراسة	91
خلاصة الفصل	112
الخاتمة	
قائمة المصادر والمراجع	
الملاحق	
الملخص	

فهرس الأشكال والجداول

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	يوضح متغيرات الدراسة.	**80**
02	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	86
03	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	87
04	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	89
05	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	90
	عنوان الجدول	
01	يبين سلم ليكرت	82
02	يبين نتائج الاتساق حسب معامل الفاكرونباخ للمحاور الثلاثة	83
03	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	85
04	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	87
05	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	88
06	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.	90
07	توزيع عبارات كفاءة ومهارات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بحسب قيم المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي	92
08	توزيع عبارات أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف الإدارات بحسب قيم المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي للمحور	97
09	توزيع عبارات الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بحسب قيم المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي	103
10	يوضح المتوسط الحسابي المرجح العام والإنحراف المعياري العام لإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة	107
11	نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط بين المراجعة الخارجية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.	108

المقـــــــدمة

شهد العالم على مر العقود تطورا كبيرا على مستوى حجم نشاطات كبرى المؤسسات الإقتصادية ، بإنتقالها من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات واسعة و كبيرة الحجم ، ما ألزم عليها ضرورة اللجوء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة و الإستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء والغش وكذا التلاعب والتحريف في قوائمهم المالية و في مقدمة هذه الوسائل المراجعة الخارجية ، التي تعد بمثابة الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى أتعابا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وصحة وشرعية الحسابات المالية ، لذا من المهم أن تتشدد الإدارة بشكل قوي إلى جانب إشراف المكلفين بالرقابة على منع التحريف والتلاعب في البيانات المالية .

تعد المحاسبة الإبداعية بمثابة عملية تحويل المعلومات المالية من ماهي عليه في الواقع إلى ما تريده الشركة من خلال إستخدام الثغرات في القواعد الحالية أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد، من أجل تقديم صورة العمل عكس ما هو عليه.

وفي ظل هذه التغيرات و خاصة بعد الإنهيارات المتوالية لكبرى الشركات الاقتصادية في العالم دفعت بالحاجة البالغة لدور المراجعة الخارجية عامة والمراجع الخارجي خاصة في التصدي لهذا النوع من ممارسات المحاسبة الابداعية ومن هنا يمكن طرح الاشكالية التالية :

1-الإشكالية :

بناءا على مجمل ماسبق يمكن بلورت و صياغة إشكالية دارستنا اليوم على النحو التالي :

إلى أي مدى يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

وعليه تكون الاسئلة الفرعية كالآتي:

1- ماهي المهارات والكفاءة الواجب توفرها في المراجع الخارجي حتى يكون قادر على التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- فيما تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية ؟

3- هل يطبق المراجع الخارجي في الجزائر الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

2-الفرضيات :

1- من المهارات والكفاءة الواجب توفرها في المراجع الخارجي للتحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية تطبيق معايير المراجعة الخارجية.

2- تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في التظليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية وتلطيف الدخل.

3- يطبق المراجع الخارجي في الجزائر الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على قدرة و دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات بإستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط و الموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة وطويلة الأجل و لوكان ذلك على حساب الفئات الأخرى .

4-أهداف الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- إبراز كفاءة و مهارات المراجع الخارجي لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وبيان أثرها في مصداقية البيانات المحاسبية.
- الوقوف على الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية .
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا الميدان .

5-أسباب الدراسة :

أ – الأسباب الذاتية :

- تماشي الموضوع مع طبيعة التخصص محاسبة وتدقيق.
- الرغبة الشخصية في الإطلاع و الإلمام بهذه الدراسة الحديثة.

ب الأسباب الموضوعية :

- لأهمية التي تحظى بها كل من المراجعة الخارجية والمحاسبة الإبداعية.
- تسليط الضوء على أساليب المحاسبة الإبداعية
- و أهم دوافعها و دور المراجعة الخارجية في الحد منها .
- -إثراء المكتبة المركزية للجامعة بمثل هذه الدراسات .

6-منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

بما أن الدراسة تحتوي على جانبين جانب نظري و جانب تطبيقي فلقد تم الإعتماد على منهجيين رئيسيين: إستخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال إستخلاصه من الكتب و مذكرات الدكتوراه و رسائل الماجستير إضافة إلى المقالات العلمية.

أما الجزء التطبيقي فقد استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، وذلك بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائيةSpss v 22 .

7-حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة من المراجعين الخارجين بالجزائر.
- الحدود الزمانية : تمت الدراسة في الفترة الممتدة من بداية شهر أفريل إلى نهاية شهر ماي.

8-الدراسات السابقة :

1-دراسة ليندا حسن نمر الحلبي" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ،الاردن ، 2009.

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

2-دراسة ميساء مُحَمَّد السعد أبو تمام " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحاسبين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التمويل، جامعة الشرق الوسط للدراسات العليا، الأردن،عمان، 2013.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضيقه، وذلك بالتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قضايا الإبلاغ في قائمة التدفقات النقدية لمحاولة تحديد مدى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية لشركات الصناعية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملاءمة بيانات قائمة التدفقات النقدية. كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

3-دراسة الآغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير ،جامعة الأزهر فلسطين ، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارية، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مبادئ حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية وذلك بإسقاطها على حالة البنوك الفلسطينية.

توصلت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في :مبدأ حقوق المساهمين ،المعاملة المتكافئة المساهمين ،حقوق أصحاب المصالح ،الإفصاح والشفافية،مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ، ضمان الأساس اللازم لتفعيل إطار الحوكمة.

يلعب كل منها دورا فعالا في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن البنوك الفلسطينية.

9-مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

أ – أوجه التشابه :

اشتركت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة من خلال أنه تم التركيز على المراجع الخارجي في الكشف والحد من ممارسات وآثار المحاسبة الإبداعية ، بالإضافة إلى أنه تم الاعتماد في تحليل البيانات على توزيع استمارة استبيان و تحليلها من خلال إستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

ب – أوجه الاختلاف :

ظهر الاختلاف جليا من حيث النطاق المكاني والزماني، إضافة إلى بيان مساهمة دور وكفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

10-صعوبات الدراسة :

-صعوبة الحصول على الكتب والدوريات التي تناولت دراسة المحاسبة الإبداعية.

-تحفظ بعض الأفراد أثناء الإجابة على الأسئلة.

11 -هيكل الدراسة :

سعيا منا لإثبات و تأكيد صحة الفرضيات و من أجل الإجابة على اسئلة الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول إضافة إلى المقدمة و الخاتمة حيث كانت كما يلي :

الفصل الاول :

كان بعنوان أساسات المراجعة الخارجية قسم إلى ثلاث مباحث حيث خصص المبحث الأول لماهية المراجعة الخارجية و تم عرض فيه مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها وفروضها وكذا أهداف المراجعة الخارجية وأهميتها إضافة

إلى معايير المراجعة الخارجية ، وبالنسبة للمبحث الثاني تم إدراجه تحت عنوان مسؤوليات المراجع الخارجي وصلاحياته من خلال عرض كل من مفهوم المراجع الخارجي وكذلك صلاحيات المراجع الخارجي و حقوقه و كذا مسؤوليات المراجع الخارجي ، أما المبحث الثالث فلقد خصص للتعرف على جودة المراجعة الخارجية حيث عرض فيه مفهوم جودة المراجعة الخارجية وكذلك أهداف وأهمية المراجعة الخارجية بالإضافة إلى العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية .

الفصل الثاني :

كان بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية حيث ينقسم لثلاث مباحث و يتعلق المبحث الاول بأساسيات عامة حول المحاسبة الإبداعية من خلال عرض نشأة المحاسبة الإبداعية و العوامل التي ساعدت على ظهورها، و كذلك مفهوم المحاسبة الإبداعية و خصائصها إضافة إلى أشكال المحاسبة الإبداعية و المنظور الأخلاقي لها، أما المبحث الثاني فلقد تم تسليط الضوء على مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية من حيث عرض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وكذا دوافع و إنعكاسات المحاسبة الإبداعية

أما المبحث الثالث المندرج تحت عنوان مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ففي هذا المبحث تم إبراز دور المراجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، و كذلك الإجراءات والاختبارات المطبقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الفصل الثالث :

خصص للدراسة الميدانية من خلال عرض استبيان موجه لعينة من المراجعين الخارجين بالجزائر حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهجية الدراسة وأدواتها تضمنت كل من منهجية الدراسة الميدانية و كذلك ادوات جمع

البيانات والأساليب الإحصائية و بالنسبة للمبحث الثاني كان تحت عنوان عرض النتائج وتفسيرها و مناقشتها من خلال التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة و كذا اختبار و تحليل الدراسة .

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد :

لقد أدى التوسع الكبير الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية ومختلف الأطراف التي تحتاج الي معلومات ذات مصداقية وشفافية إلي زيادة الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات.

فالمراجعة الحسابات علم له مجموعة من الفرضيات التي تعتبر كأساس لتلبية الأهداف التي وضعت من أجلها ،كما تعتمد على مجموعة من المفاهيم والفرضيات والمعايير التي تبين الإطار العام لها الذي تمارس فيه مهامها وكذلك تنظيم وتوجيه عمل المراجعين من اجل تقديم بيانات مالية ذات كفاءة وجودة عالية خالية من الاخطار والغش ، ويدور هذا البحث حول المراجعة الخارجية حيث إن توافر الاستقلال والحياد للمراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول تقديم نظرة عامة حول المراجعة من خلال هذه المباحث وهي:

المبحث الاول : ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية

المبحث الاول : ماهية المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية من المهن التي لها خصوصياتها و طبيعتها مميزة لها والتي تتصف بالمصداقية والدقة باعتبارها الأداة الفعالة والرئيسية ومن أهم وسائل الفحص والرقابة للمستندات والبيانات وذلك بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة ومصداقية القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة ما.

المطلب 1 : مفهوم المراجعة الخارجية وانواعها :

لقد تعددت الجوانب التي تم تطرق إليها حول مفهوم المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها و رغم هذا الاختلاف إلا أنها تهدف الي نفس الهدف .

أولا : مفهوم المراجعة الخارجية:

المراجعة ليست فرعاً من فروع المحاسبة، ولكنها نظام مستقل بذاته بيد أنه يعتمد إعتماداً كلياً على نتائج عمليات المحاسبة. فالمحاسبة هي مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعنى بتسجيل وتبويب وتوصيل البيانات المالية والتي يكون لها التأثير المباشر على المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الإقتصادية. بينما المراجعة هي مجموعة من النظريات والمعايير والإجراءات التي تعنى بفحص واختبار البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك بغية التأكد من دقتها ودرجة الاعتماد عليها. [1]

كما عرفت جمعية الأمريكية المراجعة على انها عملية نظامية تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن المعلومات مقدمة حول أحداث وتصرفات إقتصادية تهدف إلي التحقق من درجة التوافق (او التطابق)

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الخامسة ، دار الكتب الوطنية ، بنغازي -ليبيا،2008 ص15

بين هذه المعلومات المقدمة و المعايير محددة و توصيل النتائج إلي مستخدمي المعلومات ذوي الاهتمام ، ولكي نتعرف على الجوانب المختلفة لهذا التعريف ،ينبغي التركيز على بعض أجزائه [1]:

- تتضمن العملية النظامية سلسلة من الخطوات المنطقية والمترابطة والمنظمة .

- إتباع المنهج الموضوعي في الحصول على الادلة وتقيمها ويعني اختبار أسس عرض المعلومات وتقييم النتائج بدون تحيز او إضرار ضد الشخص او الوحدة الي تعد هذه المعلومات.

- المعلومات حول التصرفات او الأحداث الإقتصادية يقدمها الفرد او الوحدة وهي الشكل موضوع المراجعة subject Matter of Auditing كما انها تشمل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تقارير التشغيل الداخلية والايرادات الخاضعة للضرائب .

- مستخدمو المعلومات ذوو الاهتمام او المصلحة وهم كل أولئك الأفراد الذين يستخدمون او يعتمدون على ملخص النتائج التي قدمها المراجع .وفي مجال الأعمال يتضمن هؤلاء حملة الاسهم والدائنون و الجهات الحكومية والجمهور.

وتعد المراجعة الخارجية أحد الفروع الرئيسية للمراجعة،وتعتبر الأداة الأساسية والمستقلة والحيادية التي هدفها فحص البيانات والسجلات والقوائم المالية للمؤسسات لقد تعددت المفاهيم حول المراجعة الخارجية ومن أهمها مايلي :

عرف أمين السيد أحمد لطفي المراجعة الخارجية بأنها تلك العملية المنظمة التي تأدى عن طريق مراجع خارجي مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات القابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة و أحداث مالية، ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات (إقرارات، مصادقات، ملاحظات،

[1] كمال خليفة ابو زيد و آخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية (مصر) ، 2008 ، ص17-ص18

إستفسارات، فحص)، مع التقرير عن نتائج تلك العملية لأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها.[1]

عرفت كذلك بأنها عملية تهدف إلى تخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، حيث أن هدف وظيفة المراجعة الخارجية هو خدمة المستثمرين والمستخدمين الآخرين الذين لهم مصلحة في المؤسسة وفي قوائمها المالية، وتكمن أهمية هذه الخدمة في المشاركة في المخاطرة، بالإضافة إلى أن بعض التعاريف الأخرى أشارت إلى أن المراجعة الخارجية عملية لتقليل المخاطر في المعلومات إلى مستوى مقبول وتقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث يقع النشاط الاقتصادي في بيئة عدم التأكد .[2]

ثانيا : انواع المراجعة الخارجية :

تعددت تصنيفات وانواع المراجعة بصفة عامة بتعدد وجهات النظر ويمكن عرض هذه التصنيفات على النحو التالي:

اولا : من حيث القائم بعملية المراجعة :

1 – المراجعة الخارجية: وهي أن تقوم جهة مستقلة من خارج الشركة (المراجع الخارجي بعملية المراجعة وذلك لهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.[3]

2–المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية. ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على مستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية اداه مستقلة تعمل

[1] بلال فندور ،" مساهمة المراجع الخارجي في الحد من الفساد المالي "، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ،جامعة الجزائر 3 ،2018-2019. ص 3

[2] بريش خالد ،" مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثار مخاطر على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية" ، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة الجزائر3، 2015 ،ص3

[3] إدريس عبد السلام اشتيوي ،مرجع سبق ذكره ص 20

من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة اهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.[1]

ثانيا :من حيث مجال او نطاق المراجعة :

1 – المراجعة الكاملة : وهي التي تخول للمراجع إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يخضع التشريع أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل مراقب الحسابات . ومن أمثلة هذا النوع هو المراجعة الخارجية للشركات المساهمة وفي المراجعة الكاملة يترك للمراجع حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته ، وذلك دون التخلي عن مسئوليته الكاملة عن جميع المفردات ومن ثم إبداء الرأي عن مدى سلامة القوائم المالية ككل .[2]

2– المراجعة الجزئية: فإنها تتناول جانبا معينا من عملية المراجعة الكاملة، فقد يقوم المراجع بفحص مجموعة حسابات معينة مثل حسابات العملاء أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك ، وفي هذه الحالة – المراجعة الجزئية –لا يعد تقرير المراجعة النمطي وإنما تعد صور مختلفة بحسب الغرض الذي وجهت له المراجعة ونتائجها.[3]

ثالثا : من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الإختبارات :

1 – المراجعة النهائية :يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.[4]

2– المراجعة المستمرة : وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة ، وعادة ما تتم ذلك بطريقة منتظمة وقفا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء مراجعة اخرى بعد

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ،مصر (الإسكندرية) ،2002،ص 30
[2] حازم هاشم الآلوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق :الجزء الاول ،الطبعة الأولى ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس (ليبيا)، 2003،ص 59
[3] كمال خليفة ابو زيد واخرون ، مرجع سبق ذكره ص ص 47-48
[4] صديقي مسعود ،طواهر محمد التهامي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية ، دوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون (الجزائر) ،2005 ، ص 26

إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية التحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية .وفي الواقع تعمل المراجعة المستمرة على معالجة العيوب والانتقادات التي وجهت إلى المراجعة النهائية.[1]

رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات :

1-المراجعة الشاملة(تفصيلية): وفيها يقوم المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها سليمة ،خالية من الأخطاء أوالغش أوالتلاعب، والمراجعة التفصيلية يمكن أن تكون مراجعة كاملة إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المنشأة، ويمكن أن تكون مراجعة جزئية إذا تم الاتفاق بتحديد حدود المراجعة والهدف منها، ومن ذلك ان يتم مراجعة كل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، وليس عينة منها وهي بذلك مراجعة جزئية.[2]

2-المراجعة الإختيارية: اما المراجعة الإختيارية فهي تنطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير على جميع المفردات سواء كان إختيار هذه العينات عن طريق الحكم الشخصي او عن طريق الأساليب الإحصائية وإذا كان المراجع يطبق المراجعة الإختيارية على حسابات العملاء فإنه يقوم باختيار عينة منها لدراستها وعلى انها ممثلة لجميع الحسابات ، وتعتبر المراجعة الاختبارية أكثر كفاءة في مجال مراجعة المنشآت الكبيرة التي يتعذر إخضاعها للمراجعة الشاملة .[3]

خامسا : من حيث الإلتزام:

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 38-39
[2] عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات (1) ، دار الكتاب الجامعي ، صنعاء (اليمن) ، 2009 ، ص ص26-27
[3] كمال خليفة ابو زيد واخرون ، مرجع سبق ذكره ص 47

1-المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له ، ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة. ومن أمثلة المراجعة الإلزامية، مراجعة حسابات شركات المساهمة.[1]

2. المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية):وهي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة، دون أن يكون هناك أي إلزام بضرورة إجراء هذا النوع من المراجعة. ومن أمثلتها مراجعة شركات المحاصة أو المشروعات الفردية البسيطة، حيث تتم المراجعة بناء على رغبة الشركاء أو المالك المنفرد للتعرف على حقوقهم، أو للتحاسب مع السلطات الضريبة [2].

ندرج كذلك المراجعة الخارجية تحت ثلاثة انواع أساسية وهي [3] :

1. المراجعة التعاقدية: وهي تلك المراجعة التي يقوم بها شخص خارجي محترف ومستقل، حامل لشهادة الخبرة المحاسبية والذي يجري تعيينه من طرف أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية للشركة تطور معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني للمراجعة الخارجية في ظل الفضائح المالية الراهنة.

2. المراجعة القانونية : وهي المراجعة المفروضة بقوة القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظو الحسابات، ومحافظ الحسابات لا يمكن له أن يكون مراجع تعاقدي في حين نجد أن ميزة خبير المحاسبة كونه محافظ الحسابات في نفس الوقت، أما عن نطاق العمل فكل منهما يتمتع بالاستقلالية ويهدف الى إعطاء رأيه حول نوعية الحسابات من حيث الشرعية والمصداقية إلا أنه من جهة أخرى فإن مجال تدخل الخبير المحاسبي أوسع فمن مهام محافظ الحسابات أن يقوم باقتراح دراسات وتقديم إرشادات في التنظيم والتسيير والجباية وكذلك الإجابة عن الاستشارات في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي، وتقديم تقييم وتحاليل مختلفة وله أن يتولى مهام

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 33
[2] حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 59
[3] بلال قندور، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7

محاسبية وتسييرية. وبذلك نستنتج أن المراجع القانوني مقيد في أدائه لمهنته مقارنة بالمراجع التعاقدي وهذا ما توضحه معايير الأداء المهني الموضوعة من قبل الهيئات المنظمة للمهنة.

3. الخبرة القضائية: يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين شركة معينة وطرف آخر متعامل معها.

ثالثا: فروض المراجعة الخارجية:

يمكن ان تعرف الفروض بأنها متطلبات او معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الاهمية التي اعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير.[1]

وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة في الآتي[2] :

1- ليس هنالك تعارض محتمل في المصالح بين المراجع ومعدي المعلومات المالية.

2- بناء على الفرض الأول يتمثل الفرض الثاني في أن المراجع يستطيع الحفاظ على نزعة الشك المهنية بداخله وهي التزام الحياد والاستقلالية.

3- يتصرف المراجع كمراجع فقط وتعني المقومات الذاتية التي تتعلق بشخص المراجع وتكوينه العلمي.

4- يلتزم المراجع بالتزامات المهنية المحددة أو القابلة للتحديد هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره من الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

5- المزاعم و النتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها ومراجعتها، وهذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد.

[1] غسان الفلاح المطارية ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الطبعة الاولى ،دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2006 ، ص 20
[2] زاهرة عاطف سواد ، مراجعة الحاسبات و التدقيق ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان 2009 ، ص ص 16- 17

6- نظام الرقابة الداخلي الجيد يمكن الاعتماد عليه، وذلك بسبب الأهداف المرجو تحقيقها من وضع نظام الرقابة داخل التنظيم وهو حماية أصول المنشأة وإختيار دقة البيانات المحاسبية وتحفيز الكفاءة التشغيلية .

7- ما لم يكن هناك العكس فإن ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل وهذا الفرض يتعلق بكمية ونوع الأدلة التي يمكن جمعها.

8- العرض العادل والصادق يعني ضمنياً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو أية معايير أخرى متعارف عليها أو مقررة مثل قوانين الضرائب وقوانين الشركات والزكاة وغيرها .

المطلب الثاني : اهداف المراجعة الخارجية وأهميتها :

تعود أهمية المراجعة الخارجية إلي كونها الوسيلة او الغاية التي تهدف الي خدمة الاطراف أو الطوائف التي تستخدم القوائم المالية والتي تعتمد عليها هذه الاطراف في رسم سياستها واتخاذ قراراتها وذلك عن طريق مراجع خارجي مستقل عنها بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق المعلومات الموجودة في القوائم المالية.

أولا : اهداف المراجعة الخارجية :

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف وتنقسم هذه أهداف إلي مايلي [1] :

1- أهداف رئيسية :

- التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها.

[1] عبد الله السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية "، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة الجزائر 3 ،2009-2010 ، ص ص53 -54

– بداء رأي فني محايد يعتمد علي أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

2–أهداف خاصة:

– التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين.

– التحقق من الإكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

– التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

– التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

– التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

ثانيا :أهمية المراجعة الخارجية:

تتمثل أهمية المراجعة الخارجية باعتبارها وسيلة تخدم أطراف متعددة سواء داخل المنظمة أوخارجها، والتي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات والمعلومات المحاسبية للمنظمة، وذلك في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية خصوصا إذا تم اعتمادها من قبل جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المنظمة، مما يدعم الثقة في هذه البيانات من قبل تلك الجهات ويتناول الباحث أهمية المراجعة الخارجية على النحو التالي [1]:

1–إدارة المنشأة :

[1] بشير الصالح محمد الخير ، " دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية "، مذكرة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ،كلية الدراسات العليا ،جامعة العلوم والتكنولوجيا ، السودان ،2017 ،ص ص 48 -49

تعتمد إدارة المنشأة على البيانات والمعلومات المحاسبية في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية والقرارات المتعلقة بالتخطيط تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات والمعلومات المحاسبية برسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق ، وليس هنالك من ضمان لصحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية إلا عن طريق مراجعتها بواسطة المراجعة الخارجية المحايدة والمستقلة عن إدارة المنشأة ، بذلك تعتبر عملية المراجعة الخارجية من الوسائل التي يمكن للإدارة الاعتماد عليها لإنجاز برامجها وإتخاذ القرارات الملائمة ، وتقويم الأداء وتحديد الإنحرافات وأسبابها ، ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المنشأة .

2-ملاك المنشأة :

يعتمد ملاك المنشأة على القوائم المالية المعتمدة من قبل المراجعة الخارجية لمعرفة المركز المالي للوحدات الإقتصادية لإتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم وإستثماراتهم نحو المشروعات التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، وكذلك ضمان حماية مدخراتهم كما أن ظهور أسواق الأوراق المالية وتداول أسهم الشركات في هذه الأسواق أدى إلى وجود أهمية للمراجعة الخارجية لتحديد مدى سلامة القوائم المالية المدرجة بهذه الأسواق لتمكين الملاك والمستثمرين لتوجيه إستثماراتهم ومدخراتهم نحو المشروعات الإقتصادية التي تحقق لهم تعظيم القيمة السوقية للأسهم يتضح للباحث أن أهمية المراجعة الخارجية للملاك تظهر من خلال البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها هؤلاء الملاك في توجيه مدخراتهم وإستثماراتهم نحو المشروعات الناجحة لتحقيق أكبر عائد ممكن .

3-الدائنين والموردين:

الدائنون والموردون يتطلعون دائماً إلى الحصول على مستحقاتهم في الوقت المحدد حرصاً منهم على استمرار دورة رأس المال بمعدلها العادي ، ومن ثم فإن سلامة المركز المالي للشركة المدينة تعطي الثقة المطلوبة والإطمئنان الكافي لدى هؤلاء الدائنون والموردون ، وتضيف المراجعة الخارجية هذا البعد ، لذلك يعتمدون على صحة تقارير المراجعة

الخارجية بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزامات قبل الشروع في منح القروض .

4-الجهات الحكومية :

تعتمد أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات الإقتصادية في العديد من الأغراض منها مراجعة النشاط الإقتصادي ورسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب وهذه جميعها تقوم على بيانات واقعية ودقيقة ومعتمدة من المراجعة الخارجية بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المشروعات الإقتصادية ، ولا يمكن القيام بذلك دون وجود بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بمراجعة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية لهذه المشروعات الإقتصادية للتعبير عن نتيجة الأعمال والمركز المجتمع .

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية:

تعتبر معايير المراجعة بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عمليات المراجعة وتعرف بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها ، وتتمثل هذه المعايير الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة .

لقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين (الأمريكيين) قائمة بمعايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات حيث تضمنت الأولى المعايير المرتبطة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة والثانية إرتبطت بتنفيذ عملية المراجعة ،اما المجموعة الثالثة قد تضمنت كيفية إعداد تقرير المراجع وما يجب ان يحتويه من معلومات وهذه المعايير هي :

1/المعايير العامة (الشخصية)

2/معايير الأداء المهني (العمل الميداني)

3/معايير إعداد التقرير

أولا: المعايير العامة او الشخصية :

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المراجع أن يقرر في ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفاؤها عند أداء هذه المهنة. والمعايير العامة هي:

المعيار الاول : التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية :

ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفؤاً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد بينت القوانين والأنظمة ذات العلاقة في كل بلد الشروط الخاصة بهذا المعيار والمتطلبات الأساسية اللازم توافرها حتى يمنح الشخص الترخيص بمزاولة المهنة.[1]

المعيار الثاني : استقلالية المراجع الخارجي:

يتطلب هذا المعيار ان يكون المراجع مستقلا وتعتبر الحاجة إلي استقلال المراجع وليدة مسئوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية ، ونظرا لأن مستخدمي القوائم ليست لهم وسائل خاصة للتحقق من عدالة هذه القوائم ،فانهم

[1] علي عبد القادر الدنيات ،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (النظرية و التطبيق)،الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر ، عمان (الأردن)،2015، ص 53

يعتمدون على ما يقوم به المراجع المستقل من العمل . واذا كان من المتوقع ان لا يكون المراجع مستقلا ، فإن نزاهة القوائم المالية في التعبير الصادق وعدالتها تكون موضع التساؤل .[1]

المعيار الثالث: بدل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني :

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج الى مهارة خاصة من ممارسيها ويعتمد على خدماتها العديد من الأطراف، وذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة والتي سبق أن أوضحنا ضرورة الإهتمام بالأعداد العلمي والعملي لمزاوليها مع ضرورة التزام الإستقلال والحياد عند الفحص وإبداء الرأي نظرا لتعدد الأطراف التي تعتمد على خدماتها بل أكثر من ذلك وجود تعارض واضح بين مصالح هؤلاء الأطراف. ويقصد بالمعيار الثالث من المعايير العامة (الشخصية)، التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسئولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة الى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الإختبارات المطلوبة بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص .[2]

ثانيا : معايير الأداء المهني او العمل الميداني :

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

– **التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:** يتطلب هذا المعيار ان يقوم مدقق الحسابات بعملية التخطيط لما سوف يقوم به عند البدء بعملية التدقيق، ويتمثل التخطيط الملائم بتخصيص العدد

[1] كمال خليفة ابو زيد واخرون مرجع سبق ذكره ،ص63
[2] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71

المناسب من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة ما يوكل اليهم من أعمال. وللقيام بعملية التخطيط والإستفادة منها يفضل تعيين مدقق الحسابات في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، حيث أنه يساعد في ان تكون الكفاءة افضل لدى المدقق. وعملية التخطيط التي يجب ان يقوم بها المدقق يمكن ان تشمل تخطيط ومتابعة عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذلك التحقق من أصول وخصوم المنشأة، والفحص المستندي وكذلك قائمة نتيجة أعمال المنشأة .[1]

– **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية** :إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي: [2]

1- الإلمام بنظام الموضوع يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والإطلاع وإستخدام قائمة الإستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

2- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام، قد يكون هذا الأخير سليما نظرياً ولك غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

3- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة وبالنموذج الامثل لتلك الإجراءات.

– **الحصول على أدلة كافية وقوية ذات موثوقية** :يجب الحصول على أدلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص ، قد تعرف المراجعة

[1] غسان الفلاح المطارية ، مرجع سبق ذكره ، ص42
[2] زهراة توفيق سواد ،مرجع سبق ذكره ،ص ص34-35

على أنها عملية تجميع وتقييم الأدلة. و يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني أن يجمع المراجع أدلة كافية وقوية تكون أساسا لإشتقاق خلاصة ونتائج حول مدى الثقة في القوائم المالية للعميل وترتبط كفاية الأدلة بكمية الأدلة المطلوبة عن طريق المصادقات والملاحظات والإستعلامات، الذي تم الحصول عليه وباستخدام أساليب المراجعة الأخرى. وتشير قوة الدليل إلى درجة جودة هذا الدليل وبصفة شاملة، فإن ما يكون دليلا كافيا وقوياً يعتبر موضوعا للحكم والتقدير المهنيين للمراجع.[1]

ثالثا : معايير إعداد التقرير :

حيث إن تقرير المراجع يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، نظراً لكونه يتضمن رأي المراجع النهائي المبلغ لمستخدمي القوائم المالية، لذا فإن من المهم أن يكون مكتملاً من الناحية الشكلية بتطابقه مع النموذج الذي يتبع عادة في مهنة المراجعة، ومستوفياً للنواحي الموضوعية بتوفيره كافة المعلومات اللازمة لمثل هذا التقرير وبشكل واضح. وهناك أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي[2]:

1 – عرض القوائم المالية طبقاً لمبادىء المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

2 – الثبات على التطبيق : يفترض المراجع ثبات المبادىء والإجراءات التي قامت المنشأة . تحت المراجعة – بتطبيقها، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك .

3 – الإفصاح الكافي : يفترض أن تفصح القوائم المالية عن معلومات كافية معقولة، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك.

[1] كمال ابو خليفة واخرون ، مرجع سبق ذكره ص 71

[2] حازم هاشم الآلوسي ، مرجع سبق ذكره ،ص ص95-96

4 – إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة : يجب أن ينص التقرير إما عن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو تأكيد بأن مثل هذا الرأي لا يمكن إبداؤه وفي حالة عدم إمكان إبداء رأي شامل، فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية، فإن التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة إلى خصائص فحص المراجع – إن وجدت – ودرجة المسئولية التي يتحملها .

المبحث الثاني : مسؤوليات المراجع الخارجي وصلاحيات

ان مهنة المراجعة الخارجية او مراجعة الحسابات شأنها شأن اي مهنة اخرى يترتب لمزاوليها صلاحيات وعليهم مسؤليات يجب الإلتزام بها عند القيام بأعمالهم وحتى يتمكن المراجع الخارجي من تعزيز الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية .

وإن المسئولية الأساسية للمراجع الخارجي هي أن يبين للطراف الخارجية ما إذا كانت هذه القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق او لا وهذا ما يتضمنه تقرير المراجع .

المطلب 01: مفهوم المراجع الخارجي :

يعد مراجع الحسابات جهازاً رقابيا اوجده المشرع لرقابة الشركة والتدقيق في حساباتها المالية، لغرض حماية هيكلية الشركة ومساهميها والغير من خلال تعيين مراجع واحد أو مراجعين للحسابات، وهي مسألة واجبة وفقاً للقانون الذي ينظم عمل الشركة، اذ يستوجب ان تعيين شخصاً يعهد لهم بمهمة رقابة وتدقيق عمل الشركة من خلال مراجعة حساباتها .[1]

ويعرف المراجع الخارجي بأنه: شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية

[1] محمد صديق محمد ، عبيدة عامر مرعى الربيعي ، "المسؤولية المدينة للمراجع الحسابات في الشركات " مجلة كلية القانون العلوم القانونية والسياسية ، كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، العراق ، المجلد 10،العدد36، 2021، ص 108 .

المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الإستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألا يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو سلطانها، أو متأثرا بآرائها أو متحيزا لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به. [1]

ومنه فإن المراجع الخارجي هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات التي تؤثر على مهمة المراجعة نتيجة لما يضيفه من خلال عمله من ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية والقوائم المالية ، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده .

المطلب 2 : صلاحيات المراجع الخارجي و واجباته :

ان مهنة المراجعة الخارجية او مراجعة الحسابات شأنها شأن اي مهنة اخرى يترتب لمزاوليها صلاحيات و عليهم مسؤليات يجب الإلتزام بها عند القيام بأعمالهم وحتى يتمكن المراجع الخارجي من تعزيز الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية .

أولا: صلاحيات المراجع الخارجي:

لكي يتمكن المراجع الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات او الحقوق التي تتمثل في مايلي[2] :

1-حق الاطلاع: يحق لمدقق الحسابات الخارجي الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت. ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الادارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المشأة ومتطلبات قانون الشركات. [3]

[1] سمية فحموش ،"دور المراجع الخارجي في الكشف عن الممارسات السلبية للإدارة الارباح "،مجلة العلوم الانسانية ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، المجلد 22، العدد:01 ،2022، ص 487

[2] غسان الفلاح المطارية ، مرجع سبق ذكره ،ص ص 90 -91

2- حق طلب البيانات والإضاحات: يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإضاحات من ادارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

3- حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين: من حق مدقق الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الادارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

4- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين: يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي وإستقرارها،مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات إنحراف خطيرة يؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلاً عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتها علماً بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلى مسؤوليته.

5- حق مناقشة اقتراح عزله: يحق لمدقق الحسابات مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكره خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين.

6- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على اتعابه: يحق لمدقق الحسابات قانوناً أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف إستخراج تلك المستندات.

ثانيا : واجبات المراجع الخارجي :

تتعدد وتتفرع واجبات المراجع بتعدد وتنوع مسئولياته المهنية وتتحدد بعض الواجبات حسب نصوص القوانين والتشريعات السائدة، كما ترد واجبات أخرى في ثنايا القواعد والأعراف المهنية، أو التي ترشد إليها المعايير المهنية

إن كانت محلية أو دولية. ويمكن القول : إن واجبات مراقب الحسابات الأساسية هي في إعداد وتقديم التقرير، وحضور اجتماع الجمعية العامة ، والواجبات الأخرى التي تفرضها عليه مسئولياته المهنية .[1]

تشمل واجبات المراجع التي يجب أن يلتزم بها الآتي [2]:

- ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة. مخالفة المراجع لهذه المعايير تعرضه للمسائلة القانونية أو المسائلة المهنية من قبل أعضاء المهنة.

- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة.

- ضرورة حضور الإجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي إستفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.

- ضرورة الإلتزام بقواعد قانون شرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.

المطلب 3: مسؤوليات المراجع الخارجي :

لقد تعددت الآراء بصدد مسؤليات المراجع الخارجي ،والأطراف التي يكون المراجع مسؤلا أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسئولية .ومن بين هذه الآراء رأي يقول بهذه المسئولية يمكن تبويبها إلي :

1- مسؤلية المراجع إتجاه العميل :

وتتمثل مسؤلية المراجع الخارجي تجاه عمليه في النواحي التالية [3]:

[1] حازم هاشم الآلوسي ،مرجع سبق ذكره، ص 143
[2] زاهرة توفيق سواد ،مرجع سبق ذكره ،ص138
[3] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره ، ص ص 123-127

– ضرورة الإلتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل .فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين المراجع والعميل يعتبر حجر الزاوية في أي مسئولية تجاه العميل. ومن ثم فإن فشل المراجع في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها، فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل.

– ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها (المعيار الثالث من المعايير العامة)، وأن عدم بذل هذه العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة.

– إكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات وأراء يعلم انها غير حقيقة او بدون الإعتماد على أسس مقبولة ،او الإهمال في ذكر الحقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة.

– المسئولية عن الإهمال الجسيم والذي قد يصل إلى حد التلاعب في هذه الحالة يزاول المراجع واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية .

2– مسؤلية المراجع تجاه الطرف الثالث:

إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسئولاً في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث المستفيد والمستخدم للقوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم. وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم إكتشاف التلاعب والإختلاس في عملية المراجعة، إن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بذل العناية المهنية المعقولة للقيام بالمهام الموكلة إليه .[1]

3 – المسؤلية الجنائية:

[1] عبد الله السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، مرجع سبق كرة ، ص 62

وهي التي تتمثل في إرتكاب مدقق الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية لمدقق الحسابات مايلي [1] :

- إتفاق مدقق الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

- تأمر مدقق الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.

- تغاضي مدقق الحسابات عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم ذكرها في تقريره خوفا على مصلحته الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

- تقديم المدقق شهادة كاذبة أمام الجمعية العامة للمساهمين أو احتواء تقريره على أمور غيرصحيحة، وذلك عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

- إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لأخر يخص مدقق الحسابات شخصيا .

4-المسؤلية المهنية للمراجع :

يجدر بنا الآن أن نوضح نقطة هامة، وهى أن المسئوليات القانونية للمراجع الخارجي تمثل الحد الأدنى لمسئولية المراجع والتي تحددها التشريعات التي تنظم المهنة حماية لقراء ومستخدمي القوائم المالية وما تحتوى عليه من معلومات. ولذلك تحاول الهيئات المهنية التي تشرف على المهنة وتحافظ على مستوى جودة خدماتها، إضافة عددا آخر من المسئوليات لخدمة المجتمع ككل، وتزيد الثقة في أعضاء المهنة ككل وما يؤدونه من خدمات، وعادة ما

[1] سماح أسامة النعسان ، "العوامل المؤثرة على جودة الدقيق من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجين "، مذكرة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، الجامعة الإسلامية (غزة) ، 2018 ، ص ص 35- 36

يطلق على هذه المسئولية الإضافية "المسئولية المهنية"، لا شك أن تلك المسئولية ستكون أقوى من أية مسئولية أخرى، لأن التزام راجع بالمسئولية المهنية سوف يكون بعيدا عن أية مساءلة قانونية أخرى،كذلك فإن الإخلال بالمسئولية المهنية وعدم تحملها يعرض المراجع الى الخروج من المهنة تماما، وتسعى الهيئات المهنية المختلفة وضع التشريعات واللوائح التي تحدد طبيعة هذه المسئولية من خلال وضع قواعد آداب وسلوك المهنة.[1]

المبحث الثالث : جودة المراجعة الخارجية:

تحظى جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين فيعد مطلب أساسي لمختلف الأطراف المستفيدة بخدمات المراجعة مما يتطلب منا معرفة مختلف جوانب جودة المراجعة وكذلك اهميتها والعوامل التي تأثر على جودة المراجعة الخارجية. وتشير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى قدرة المراجع الخارجي على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية لذلك يحظى موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين واصحاب المصالح.

المطلب 1: مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

لم تتفق أغلب الدراسات التي تناولت جودة المراجعة على تعريف موحد يمكن الاعتماد عليه،وفيما يلي بعض التعاريف لجودة المراجعة:

لقد اختلفت المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة الخارجية باختلاف التجارب التي مرت بها مهنة المراجعة، والمدارس التي يستند إليها المهنيون ومن بين أهم الباحثين الذين أعطوا تعريفا لجودة المراجعة دانجيلو، حيث عرفت جودة المراجعة على أنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل

[1] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره ، ص 136

والإفصاح عنها في التقارير التي يصدرها، إذ تعتمد احتمالية قيام المدقق باكتشاف الثغرات على القدرات التكنولوجية لديه وإجراءات المراجعة المستخدمة، و مدى أخذ العينات.[1]

عرفت جودة المراجعة بأنها "قدره المراجع على إكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والقدرة على تسجيل تلك إلى المخالفات. وعرفت على أهنا "مدى إلتزام المراجع بالمعايير المهنية ومعايير إعداد التقارير" . كما عرفت أيضا على أهنا " مدى قدره المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة "[2]

وفي تعريف آخر أنها " الأداء بكفاءة وفاعلية للفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والقوائم المالية وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة بما يحقق قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، بما يلي رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية. [3]

وفي تعريف آخر أنها " الأداء بكفاءة وفاعلية للفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والسجلات والقوائم المالية وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني للمراجعة بما يحقق قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها, بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم, بما يلي رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية. [4]

[1] فوزي الحاج أحمد ،محمد البشير مركان وأمال دنيا سبل (2020)،جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية ، مجلة المحاسبة ،التدقيق والمالية ،المجلد 02/العدد 2020/01 ، ص14

[2] علاء بوقفة (2022)،التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المني -استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.109.

[3] محمد فتحي عبد القادر ،اثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية -دراسة نظرية - ،مجلة الدراسات التجارية المعاصرة المجلد 06، (العدد 10)، 2020، ص826

[4] طه علي محمد سلطان(2023) ،أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة ،المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ،المجلد 15 ، العدد الاول ، ص15

يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها مدى كفاءة المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها، وتقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، وبالتالي المساعدة في حماية مصالح المساهمين ، كما أنها تعني تخفيض احتمالية أن تحتوي القوائم المالية على أخطاء الجوهرية .

ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. معنى ذلك أن مفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية، يتمثل في الإلتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الآداء بالنسبة للأفراد داخل منشأة المراجعة وتتعلق معايير الآداء في منشأة المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والإستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في منشآت المراجعة بمنشأة المراجعة، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات و الاجراءات المطبقة لرقابة على الجودة في المنشآت المراجعة [1].

مطلب 2 : اهمية و أهداف جودة المراجعة الخارجية :

تكمن أهمية وأهداف جودة المراجعة في كون المستخدمين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة الخارجية والمتمثلة في تقرير المراجع، الجودة التامة لأنهم يعتمدون عليها في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن أهمية جودة عملية المراجعة الخارجية تكمن في المصالح مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة الخارجية .

[1] أحمد محمد النور واخرون ، دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ،الاسكندرية (مصر) ،2007، ص ص8-9

أولا: أهمية جودة المراجعة الخارجية :

تنتج أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في مكاتب المراجعة، والعمل على تحسن مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب، وتعتبر هذه المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة .[1]

2- تضيق فجوة التوقعات في المراجعة :

يقصد بفجوة التوقعات اختلاف الأداء المهني للمراجع الخارجي من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منه أن يحققه. تعتبر فجوة التوقعات من المشاكل التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية، والتي تؤثر بدرجة كبيرة على ثقة مستخدمي القوائم المالية في أداء المراجعين، وقد ترتب على وجود تلك الفجوة تصاعد الانتقادات والدعاوي القضائية ضد المراجعين والتي تزعزع الثقة في مهنة المراجعةالخارجية .[2]

3- الحد من التعارض بين مصالح الأطراف المختلفة:

يساهم تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة في الحد من التعارض بين مصالح مختلف الأطراف سواء معدي القوائم المالية أو مستخدميها، وإضفاء الثقة على القوائم المالية وزيادة اعتماد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في محتوياتها"، ويتمثل ذلك التضارب في التعارض بين مصالح معدي القوائم المالية ممثلة بإدارة المنشأة، والتي تهدف إلى تقديم تقارير مالية تعكس كفاءة أدائها ونجاحها في تحقيق أهداف المنشأة، وبين مصالح الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية، والتي تهدف إلى الحصول على تأكيدات حول صحة العمليات المالية المسجلة

[1] علاء بوقفة ، مرجع سبق ذكره ،صفحة 110
[2] بشير الصالح محمد الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 69-70

في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وسلامة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية خلال فترة المراجعة [1]

4 – تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية :

حظي باهتمام كبير من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين خاصة بعد فشل شركات المراجعة الكبرى، على اعتبار أن المراجعين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة [2]

5–تجنب التدخل الحكومي في تنظيم المهنة :

تعد مهنة المراجعة الخارجية من المهن التي تتمتع بميزة التنظيم الذاتي ووضع القواعد والأسس التي في ضوئها يتم ممارسة المهنة، بالإضافة إلى فرض شروط الانتماء إليها من حيث التمسك بالأخلاق المهنية واكتساب المهارة اللازمة لتمكن المراجعين الخارجيين من مزاولة عملهم بما يتماشى وسمعة المهنة، وبعد إعلان أكبر حالتي افلاس في التاريخ المعاصر لشركتي And World Com Enron وما ترتب عليه من إنهيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى في أمريكا، زادت الانتقادات الموجهة للمهنة، وبدأت المهنة تدخل في الشك والريبة وفقدان الثقة من قبل المستثمرين والمساهمين في العالم، وقد ادت هذه الانتقادات إلى إجراء تعديل جوهري في كيفية تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتمثل هذا التعديل في احلال التنظيم الذاتي التي كانت تتمتع به المهنة بتنظيم مباشر يتضمن إنشاء وكالة جديدة بموجب قانون Oxley Act Sarbanes_ 2002 وسميت بمجلس الإشراف

[1] أحمد محمد صالح جلال ،"تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني المراجعين الحسابات في الجمهورية اليمنية "، اطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير ، جامعة الجزائر، 2009-2010،ص ص38-37

[2] فوزي الحاج أحمد ،محمد البشير مركان وأمال دنيا سبل ، مرجع سبق ذكره ،ص 14

المحاسبي على الشركات العامة Oversight_Boar (POAB) public Companies Accounting والتي يكون من اختصاصها وضع معايير المراجعة والرقابة على الجودة .[1]

6- زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة حدة المنافسة والحفاظ على حصتها في السوق المحلية: إن تقديم خدمات المراجعة بمستوى عالي من جودة بعد من الشروط الاساسية لحفاظ مكاتب المراجعة الخارجية في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، وذلك من خلال تحسين قدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى والتي تتميز لجودة خدمات المراجعة التي تنفذها .[2]

7-المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والمكاشفة، وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل.

وتكتسب جودة المراجعة الخارجية أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمنشأة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة فيها، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تعترض نشاط المنشأة والإجراءات المتخذة لمواجهتها، وبما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد من درجة الثقة بين المنشاة والمساهمين . [3]

[1] بشير محمد الصالح الخير ،مرجع سبق ذكره ،ص 70
[2] علاء بوقفة ، مرجع سبق ذكره ، ص 110
[3] سهام أكرم عمر الطويل، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني للمراجعين الحسابات في قطاع غزة" ،مذكرة ماجستير ، محاسبة وتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية (غزة) ، 2012 ، ص 27

8- تلبية توقعات الأطراف المهتمة بجودة المراجعة الخارجية :

تهتم العديد من الأطراف بجودة المراجعة الخارجية وإن كان اهتمامهم وإدراكهم للجودة قد يكون مختلف لكنهم يشتركون في ضرورة أن تحافظ مكاتب المراجعة على جودة ما تؤديه من خدمة يستفاد منها بشكل مباشر أو غير مباشر، ويطلب مستخدمي القوائم المالية جودة عالية حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها و تتم أعمال المراجعة الخارجية وفقاً لمستوى عالي من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة، كما تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير مهنة المراجعة وتدعيم الثقة فيها .[1]

9- توفير معلومات تتسم بالمصداقية عن نتيجة نشاط المنشأة محل المراجعة :

تمثل القوائم المالية المنشورة المصدر الهام لحصول أطراف عديدة وبخاصة المستثمرين والدائنين والبنوك وصناديق الاستثمار على المعلومات المالية التي تساعد في ترشيد قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، ولذلك فإن تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة يعد من أهم العناصر التي تعزز ثقة العديد من الأطراف في القوائم المالية المنشورة، والتي لا تمتلك الحق في الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها، وكذلك الأطراف الأخرى التي لا تتوفر لها معرفة جيدة بطبيعة التقارير المالية، والذين يجدون في تقرير المراجع مصدراً هاماً لتعزيز ثقتهم في القوائم المالية المنشورة، ولذلك تنظر الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إلى تقرير المراجع بعناية هامة، باعتباره مصدراً هاماً يوفر لها الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ،والذي يتحقق من خلال تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة، من خلال قيام المراجع بتنفيذ اختبارات المراجعة التي توفر له تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية للمنشأة من الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تؤثر على قرارات مستخدميها، خاصة في ظل تزايد قلق المنظمات

[1] بشير محمد الصالح الخير، مرجع سبق ذكره ،ص 71

المهنية المهتمة بمزاولة مهنة المراجعة من تأثير حالات فشل المراجعة في إضعاف حالة الاستقرار الاقتصادي والثبات في أسواق رأس المال، والتي تؤثر سلباً على سمعة مهنة المراجعة وتساهم في انخفاض الثقة في أداء مراجع الحسابات ونتائج عملية المراجعة. [1]

ثانيا : أهداف جودة المراجعة الخارجية :

وتتمثل أهداف جودة المراجعة الخارجية في[2]:

1- وجود نظام محاسبي فعال للرقابة على عمليات المشروع.

2- خدمة معدي ومستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية التي تسعى إلى الزام مكاتب المراجعة الخارجية بتحقيق مستوى عال من الجودة، من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها.

3- التقليل من الأخطاء والتلاعب وتوفير نظام محاسبي فعال لإنتاج المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات المختلفة.

4- تكوين موضوعية في أداء الأعمال والحفاظ على الإستقلالية في العلاقات مع

العملاء.

5- توفير الارشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع الخارجي من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.

6- أداء عملية المراجعة الخارجية بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

[1] أحمد محمد صالح جلال ، مرجع سبق ذكره ، ص 38
[2] بشير محمد الصالح الخير، مرجع سبق ذكره ،ص 68

7- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

8- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.

9- زيادة معنويات أعضاء مكتب المراجعة ورفع روحهم المعنوية.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية :

تحظى البيانات المالية لأية شركة باهتمام دائم وعميق للعديد من الأطراف، سواء من طرف تلك المرتبطة بها بصورة مباشرة من فئتي المحاسبين والمراجعين أو الحكومات أو المجتمعات وكذلك المستثمرين، وبالتالي يعتبر التحسين المستمر لجودة مراجعة الى البيانات، أمرا ضروريا يواجه المهتمون بجودة مراجعة البيانات المالية الشركات، من ما نتج عن كذلك مشكلة تقييم جودة المراجعة الخارجية لأنها تشكل مفهوما يختلف من طرف لآخر، كما أنه لا يمكن ملاحظة جودة عمليات المراجعة بشكل مباشر، وعليه حاول الخبراء ايجاد بعض العوامل التي تأثر على جودة المراجعة الخارجية.

يمكن تبويب العوامل المؤثرة في جودة المراجعة على النحو التالي [1]:

1 – حجم المكتب: يعتبر حجم المكتب احد المتغيرات المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني في المراجعة، وقد أشارت نتائج العديد من البحوث والدراسات السابقة وجود علاقة طردية من كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.

2 – سمعة مكتب المراجعة: تعتبر سمعة مكتب المراجعة قضية رئيسية في ممارسة لأداء المهني.

[1] منال محمد (2018)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجه نظر المراجع الداخلي - دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجع القومي "، مجلة الاضافات اقتصادية ،المجلد 02 ، العدد 03 ، ص 62 .

3 – الدعاوى القضائية ضد مكتب المراجعة : إستنتجت عدة دراسات وجود علاقة بين القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة، فكلما زادت القضايا ضد مكتب المراجعة، كلما كان ذلك دليلاً على انخفاض جودة المراجعة .

4 – المنافسة بين مكاتب المراجعة : خلصت بعض الدراسات إلى أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلي زيادة جودة المراجعة.

5 – الإلتزام بمعايير المراجعة : أظهرت العديد من الدراسات أهمية خاصة بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني كخاصية من خصائص جودة المراجعة .

6 – طول مدة ارتباط مكتب المراجعة بالمنشأة محل المراجعة : يقصد بمدة تولي مكتب المراجعة عملية المراجعة بالمنشأة،عدد السنوات التي يقوم فيها المراجع بمراجعة القوائم المالية لنفس المنشأة .

7 – الخبرة المهنية لمكتب المراجعة : قبول العملاء والاستمرار معهم يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه.

الخلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلي أن المراجعة الخارجية تتم وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية ومتخصصة ، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والذي يقوم بها شخص محايد ومستقل عن تلك المؤسسة والذي يتمتع بكفاءة ومهارات علمية ومهنية ويتحمل عدة مسؤليات عن الأخطاء التي قد تحدث وله عدة صلاحيات كذلك .

إن جوهر المراجعة الخارجية يمكن في مراجعة القوائم المالية في المؤسسات وذلك بهدف إبداء رأي حول البيانات المالية المعدة من طرف المؤسسة وفقا للسياسات المحاسبية المتبعة من أجل إضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية وإكتشاف الأخطاء او التلاعبات التي قد تحدث من أجل تجنبها ومن أجل تحسن جودة المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات في قوائمها المالية .

الفصل الثاني:
الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد :

تهدف المحاسبة عموما لتقديم المساعدة لإتخاذ قرارات إستشارية رشيدة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، حيث أن للمحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على التقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على إستغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، ولتحسين المركز المالي للمؤسسة وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة او منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى أساليب "المحاسبة الإبداعية" حيث إختلفت أشكالها و تعددت مسمياتها من محاسبة إبداعية إلى إبتكارية، إحتيالية ، إدارة الأرباح ، تمهيد الدخل ، تجميل الدخل... والعديد من المسميات الأخرى التي تصب كلها في نفس المعنى والذي يرجع ظهورها للثمانينات الميلادية، حيث كان السبب وراء ظهورها الركود الإقتصادي الناتج في هذه الفترة و الضغوطات التي واجهت الشركات لتحسين أرباحها لتظهر في الأسواق المالية والخروج بأحسن صورة .

ومهما تعددت المسميات فكلها تشير إلى التلاعب والتحريف في التقارير والقوائم المالية بإستغلال تعدد البدائل و الأساليب المحاسبية لخدمة الإدارة على حساب الجهات الاخرى المستخدمة لهذه التقارير . وقد تم تسليط الضوء في هذا الفصل على النقاط التالية :

المبحث 01: أساسيات عامة حول المحاسبة الإبداعية.

المبحث02: مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية.

المبحث03: مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث1: أساسيات عامة حول المحاسبة الإبداعية :

لقد بات مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و إهتمام الكثير من الباحثين في المجال وذلك لما لها من أثر على قطاع الأعمال، خاصة بعد الإنهيارات المتوالية لأكبر المؤسسات الإقتصادية في العالم التي شهدها القطاع في الآونة الاخيرة كشركة (أنرونEnron)وغيرها من الشركات الرائدة وتحميل شركة arthur anderson جزء من مسؤولية إنهيار الشركة لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة Enron ، والتي تعود أبرزها الى ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لما توصلت إليه العديد من الدراسات، حيث تعتبر شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يستخدم في إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بقصد إعطاء الصورة التي ترغب فيها هذه الأخيرة للأطراف المتعامل معهم أو إلى دافع آخر يخدم مصالحها.

المطلب 01 : نشأة المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها:

تعود بدايات إستخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسات في إطار المبادىء والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في بدايات عهد الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف وذلك لأن التصنيع وتطوير أساليبه أوجب الحاجة الى وجود ما يطلق عليه الأن بالمحاسبة الإبداعية وإلى وجود مراجعين متخصصين في حسابات التكاليف وذلك حيث كان لكل مؤسسة كامل الحرية في إختيار المبادىء المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها ولكن درجة الاستقلالية في العمل المحاسبي ضعيفة. [1]

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، وكان هناك ضغوط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيقها، ولقد أستمر الركود الاخير مدة طويلة وأجبر الكثير من الوحدات الإقتصادية التي أبلغ عن أرباح صورية على

[1] ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"،رسالة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط،الأردن،2009،ص20

التصفية ولقد أصطلح مهنيا على التسمية الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة ...

وأيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة ويتم إستخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، حيث أصبحت محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين المدققين بشكل كبير خلال سنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار العديد من الشركات والمؤسسات المالية .

ويمكن تلخيص العوامل المساعدة على ظهورها فيمايلي [1]:

- **حرية التقديرات المحاسبية:**

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغرض إحتساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

[1] دكتور عادل نقموش،"الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير،جامعة المسيلة،المجلد12،العدد02، 2019 ،ص4.

- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:**

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة.

فإذا ترك الحرية للإدارة في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلا لو أن المؤسسة لديها إستثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الإستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

المطلب02: مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها:

ظهرت المحاسبة الإبداعية خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح فلقد تم اللجوء لإبتداعها.

وعليه ففي هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية و خصائصها .

أولا : المحاسبة الإبداعية :

لقد تعددت وإختلفت المفاهيم بتعدد الباحثين إلا أنهم إتفقوا في المضمون للمحاسبة الإبداعية وسنعرض أبرزها :

تم تعريفها حسب Griffiths على أنها مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للمؤسسات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لايصور حقيقة نشاطاتها التجارية .[1]

[1] رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية،سوريا،المجلد26،العدد02، 2010، ص95

وكذلك عرفها مكبارنتوبلانس Me Barnet whelance بأنها هي الاستخدام القانوني للمبادىء والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية.[1]

كما عرفت بأنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون بإستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.[2]

ومن ناحية المنظور الأخلاقي

تعرف بأنها المبادئ الأخلاقية و قواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم, فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الإعتراف بها و أصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا.[3]

و مماسبق يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية مصطلح يستخدم بشكل واسع للتعبير عن الممارسات التي يمكن إستخدامها لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة بالشكل الذي يؤثر في إنطباع مستخدم القوائم المالية عن أداء أعمال المنشأة.

ويتضح من التعريفات السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها [4] :

1 – ممارسات عامة وشائعة.

2 – ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.

3 – ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.

---

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين والماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائم التدقيق النقدي"،رسالة ماجستير،كلية الأعمال،قسم المحاسبة والتمويل،جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،عمان، الأردن،2013/2012،ص19

[2] حسن فليح مفلح القطيش،فارس جميل حسين الصوفي،"أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"،مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية،جامعة الإسراء،العدد27، 2011، ص362.

[3] مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون،"دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا)-دراسة ميدانية"، مجلة المؤسسة،المجلد08،العدد01،جامعة الجزائر03، 2019، ص139

[4] رشا حمادة ،"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"،مرجع سبق ذكره، ص ص95-96.

4 – ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبة الدولية.

5 – ممارسات استغلالية في إطار إختيار تقديرات محاسبية.

6 – ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.

7 – ممارسات ضارة بأطراف داخلية و خارجية.

ثانيا : خصائص المحاسبة الابداعية :

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبني لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في تبين[1] :

– العقل المحاسبي والمالي: وهي من صفات المحاسب الجيد، يدعمها من خلال التدريب العلمي والمهني.

– مقدرة المحاسب على التحليل : من خلال قدرته على جمع المعلومات المالية وتقويمها وتحليلها وتبويبها والاحتفاظ بها بشكل منظم، فالمحاسب المبدع يستطيع إستخدام تراكم معلوماته في الحالات والمواقف التي تستدعي إستخدامها بإتخاذ قرار معين.

– قدرة المحاسب على الحدس والتخمين: من خلال القدرة على الربط بين المعلومات والافكار وخلطها لتشكيل فكرة جديدة، أي لديه القدرة على الحدس والتخيل بما يميزه عن المحاسبين الأخرين.

– تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة: هذه الصفات تسهم ببناء الشخصية الإبداعية، بحيث يعبر المحاسب عن رأيه بشجاعة ويدافع عنه، ولا يستسلم للواقع الظاهر أو للفشل.

[1] كامل ممدوح كامل التكريتي،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين ،"رسالة ماجستير،كلية الأعمال،قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشرق الأوسط،عمان،2022،ص27.

– تطوير الذات عن طريق النقد: فالمحاسب المبدع هو من يتمكن من تطوير نفسه من خلال النقد والتقويم والتهذيب للمعلومات والافكار والوسائل التي يستعملها.

– أن يعتمد المحاسب على الإرشادات المبنية على الحقائق وليس المستمدة من المراكز الإدارية.

المطلب 03: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها .

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعا للتسلسل الزمني لها إبتداء من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل، حيث يعتبر مصطلح"إدارة الأرباح" هو المفضل والأكثر إستخداما في معظم الأدبيات المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية أما في أوروبا تستخدم مصطلح "المحاسبة الإبداعية"، و سوف نتناول في هدا المطلب كل من أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

أولا : أشكال المحاسبة الإبداعية :

وتتمثل هذه الأشكال في مايلي :

1- المحاسبة النفعية Aggressive Accounting : الإصرار على إختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق الأهداف المرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادىء المحاسبية المتعارف عليها أولا.

2- تمهيد الدخل income Smoothing : وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات.[1]

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات البيانات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"،مرجع سبق ذكره،ص ص21-22 .

3-إدارة الأرباح Management Earnings : تستخدم هذه الإستراتيجية للتلاعب في الدخل لتحقيق أهداف محددة من قبل الإدارة أو توقعات المحللين.

4- التلاعب بالبيانات المالية Incombe smoothing: تتمثل وظيفة هذه الإستراتيجية في تضليل مستخدمي البيانات المالية عن طريق إضافة أو حذف أو إظهار بيانات خاطئة عن قصد .[1]

5- ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية Créative Accounting practices : وهذا النوع من التلاعب يتمثل في أية خطوات تستخدم للتلاعب بالقيم المالية وتشمل الخيارات النفعية في تطبيق المبادئ المحاسبية والتلاعب بالتقارير المالية و أية خطوات أخرى لتحسين صورة الدخل .

و هذا النوع من التلاعب تستخدمه الإدارة لإظهار نتائج النشاط للشركة و مركزها المالي بصورة مخالفة عن الواقع الاقتصادي و بالتالي إخفاء بعض الانشطة او تعديلها بما يتلائم مع أغراض الإدارة .[2]

ثانيا : المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تمثل الأخلاق بمفهومها العام مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ماهو جيد و ماهو سيء، و بين ماهو صواب وماهو خطأ ومن ثم القيام بالشكل الصحيح .

وقد قدمت عدة تعريفات تخص أخلاقيات الأعمال أو أخلاقيات المهنة من بينها:

تعتبر مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة، التي تستلزم من الممارس سلوكا معينا يقوم على الإلتزام بحيث تكون مراعاتها المحافظة على المهنة وشرفها . كما تعرف ايضا بالمثالية في الحياة

[1] عبد الله زكي محمد الشمايله،"أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، المجلة العربية للنشر العلمي،الإصدار الخامس،العدد50، 2022،ص471

[2] عماد سليم الآغا،"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"،رسالة ماجيستير ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة الأزهر،غزة،2011،ص78

الشخصية و المثالية في الحياة الإجتماعية المترجمة في العمل الذي يقوم به والتي تسمح بتحديد قواعد العمل أو الحركة .[1]

تعد المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية لقت الكثير من الإهتمام في الفكر المحاسبي وتعالت الأصوات المؤيدة و المعارضة لتلك الظاهرة مما دفع العديد من الباحثين للبحث عن مدي أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في ظل وجهات النظر المتباينة فيما يسمى "بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية".

المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة بحيث يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، فمن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية للمحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاث مبادئ أخلاقية و هي كالآتي [2]:

1- العدالة Justice : و تعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة .

2- الصدق Truth: و يعني المطابقة للحقيقة .

3- عدم التحيز Fairness : و يعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات مستعملي المعلومات المحاسبية ، دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

كما يعتبر سلوكا مهنيا لا أخلاقيا كل خروج للمحاسب عن مقتضيات الأمانة و أداء مهامه بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو البيانات المالية لتلك القوائم ، كالتزوير او تغيير السجلات او الاختلاس، حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات ، تسجيل عمليات وهمية ، عدم الإرتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها ، سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الإنحياز لمصلحة طائفة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع إعتبارات الموضوعية و الإستقلال المهني ، فمجرد إستخدام معيار التعمد بما

[1] رضا جاو حدو،إيمان بن قارة،"حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر"،مجلة التواصل في العلوم الإنساني والإجتماعي،جامعة باجي مختار،عنابة،العدد30، 2012،ص183

[2] علي عبد الحسين هاني الزاملي،"إنعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي، العدد9 ،2018،ص15

يحمله من نوايا سيئة يمكننا الحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة، وبالتالي تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبية بطبيعتها إذا يكفي أنها تنافي أخلاقيات مهنة المحاسبة .[1]

تعتبر المحاسبة الإبداعية كذلك سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الإستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لاتحمد عقباها لاحقا على تلك الفئة و باقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.[2]

المبحث02: مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية بمثابة مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي وينتج من الإستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة ، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه فعلا .[3]

وعلى ضوء ماسبق فسنتطرق في هذا المبحث لأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و كذا لأهم الدوافع والإنعكاسات و هي كالأتي :

[1] أمينة فداوي،"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF" 250، أطروحة دكتوراء،تخصص مالية ومحاسبة وتسويق في المؤسسة، قسم العلوم المالية،جامعة باجي مختار،عنابة،2014، ص142

[2] عماد سليم الآغا "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"،مرجع سبق ذكره،ص108

[3] محمد مطر،ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية"، البحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجةالماجستير،تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،الأردن،2009،ص ص 8-9.

المطلب 01: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:

أولا : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

1-تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك:

حسب الأصول المتبعة فإن تسجيلً الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2-تسجيل إيراد مزيف:

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة. تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تعتبر من اساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، و عادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية غير تشغيلية.

4 -نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من

الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الاجل ، مثل المباني و الآلات التي تعد اصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الاجل ، في الوقت الذي تكون فيه الفائدة منها قد تحققت فعليا، و في بعض الاحيان فإن بعض بنود هذه الاصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

5 -الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات:

تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

6 -نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها اكثر إلحاحية، وعادة ما تُستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة، و من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت و اكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيردات في الفترة المالية نفسها.

7-نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة :

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع. [1]

[1] حسن فليح مفلح القطيش،فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"،مرجع سبق ذكره،ص366

ثانيا : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي [1]:

1-النقدية :

يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية .

2-المدينون :

يتجسد التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين كتصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة .

3-المخزون :

تكثر عمليات التلاعب في هذا البند من قائمة المركز المالي ، إذ تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في الطرق المستخدمة لتقييم المخزون .

4-الإستثمارات المتداولة :

تتمثل عمليات التلاعب في هذا البند بتغيير أسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية فضلاً عن إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الإستثمارات.

[1] منال حسين لفتة صالح ،"إستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيراتها على القوائم المالية"، مجلة دنانير ،العدد08، دون سنة، ص189-190.

5-الموجودات المحتملة :

يتمثل التلاعب هنا بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .

6-الإستثمارات طويلة الأجل :

تتجسد عمليات التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل ، مثل التغيير من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية .

7-الموجودات الثابتة :

يتركز التلاعب في هذا البند بعدم الإلتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي،أو إعادة تقدير الموجودات الثابتة بهدف تضخيم قيمها ، فضلاً عن التلاعب بنسب الإندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق .

8-الموجودات غير الملموسة :

هنا يتم المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة مثل العلامات التجارية إضافة الى الإعتراف المحاسبي بالموجودات غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد الواردة ضمن المعايير المحاسبية الدولية كالإعتراف بالشهرة غير المشتراة واجراء تغييرات غير مبررة في طرق إطفاء هذه الموجودات .

9-المطلوبات المتداولة :

يمكن أن يكون التلاعب في هذا البند مثلاً بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة وكذلك التخفيض غير الملائم للإلتزامات أو

الإخفاق في تسجيلها حيث تقوم إدارة بعض الشركات وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كإرتباط الإلتزامات بشؤون قضائية او الإلتزامات بالشراء ، بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحصل في حسابات الإلتزامات .

10-المطلوبات طويلة الأجل :

وهنا يتم الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية ، كأحد ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة .

11- حقوق المساهمين :

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة كما هو معروف باعتبارها بنداً من بنود السنوات السابقة.

ثالثا : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

إن الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم لتحليل النقدية من خلال توفير المعلومات الملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الابداعية للتلاعب في قائمة التدفق النقدي و هي كالاتي [1]:

1-قيام المحاسب بتصنيف بعض التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الإستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس، وخاصة أن هذه الممارسات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية.

[1] فاتن حاتم الفاضل،محمد عباس الشمري،"إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبةالابداعيةدراسة إستطلاعية"،مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ،قسم المحاسبة،العراق،العدد47، 2020،ص157.

2-قيام الوحدة الإقتصادية بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

3-قيام المحاسب بإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، إذ إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية وذلك بإزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات إذ أن أي نقد يتم إستلامه نتيجة العمليات غير المحتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم إعتباره ناجما عن نشاطات إستثمارية ،

لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .

4-يمكن التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للوحدة الإقتصادية بإعتبارها أسهما تجارية ، إذ يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية او غير جارية بالإعتماد على فترة الاحتفاظ بها .

5-قيام الوحدة الاقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الإستثمارية على أساس أنها نفقات إستثمارية لغرض إستبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسة للوحدة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للوحدة من عملياتها الرئيسة.

6-تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي إعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الإستثمارية.

رابعا : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة ربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، إذ تتضمن رصد و متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية ، وبداية الفترة المحاسبية حتى نهايتها ، إذ يتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق و إن جميع بنود هذه القائمة معروضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات التغيرات الوهمية مثل زيادة رأسمال المدفوع او تخفيضه ، وكذا رأس المال المكتسب، ورأس المال المحتسب والتي تعمل على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة و أرصدة العملات الأجنبية. وبشكل أكثر تفضيلاً تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر وهي :

1- راس المال المرفوع وينقسم على :

أولا : راس المال القانوني ويمثل القيمة الإسمية للأسهم.

ثانيا : رأس المال الإضافي ويشمل خصم او علاوة إصدار الأسهم ، وأسهم الخزينة، و التغيرات التي يتعرض لها راس المال تتمثل في [1]:

- زيادة رأس المال والناتجة عن إستثمارات إضافية يقدمها المساهمون .
- تخفيض راس المال و تنتج عن توزيعات راس المال بحيث يكون التوزيع من رأسمال المدفوع.

2- راس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة):

وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في :

- رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المحاسبية من تصحيح أخطاء سابقة .
- توزيعات الأرباح على المالكين و المساهمين.

[1] آلاء مهدي هادي ،علي عباس كريم الخفاجي،"العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول بإستخدام نموذج (ميرال) في قياس إدارة الأرباح"، رسالة ماجيستير،كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة القادسية،العراق، 2018،ص36

- صافي الدخل الشامل.

3-رأس المال المحتسب :

ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر ايضا وهي :

ا- تتمثل في مكاسب او خسائر إعادة التقدير.

ب- مكاسب او خسائر الحيازة غير المحققة .

ج- مكاسب او خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية .

المطلب02 : دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد دوافع إستخدام وممارسة المحاسبة الإبداعية، ولا تختلف هذه الدوافع بشكل عام عند وجودها لممارسة المحاسبة الإبداعية بين البيانات المختلفة، أي أن كل بيان مالي لا يختص بدوافع معينة لممارسة المحاسبة الإبداعية فيه بل قد تكون الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في جميع البيانات المالية هي نفسها ولا تختلف من بيان إلى آخر، وبشكل عام فإن دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية هي كالتالي [1] :

1-التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق :

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية او الإستثمارية من تحقق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ، وإذا لم

[1] مجمود تيسير عبد الله الرفيع، "دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الابداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين "،رسالة ماجستير،قسم المحاسبة والضرائب، عمادة الدراسات العليا،جامعة القدس،فلسطين،2018،ص40

يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق و خصوصا امام مساهميها ، لذلك فإن أحد دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التاثير إيجابيا على سمعة المؤسسة. [1]

2-التصنيف المهني :

تتنافس العديد من المنشات المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ، وهذا يعد دافعا لإستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لتعظيم قيمتها المالية.[2]

3- لغايات التلاعب الضريبي :

من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الإقتطاع الضريبي المترتب عليه. [3]

4-رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته:

وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل و إتجاه جيد للربح، مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.[4]

5-زيادة الإقتراض من البنوك:

يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الإنتمائية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق إتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى إستخدام أساليب المحاسبة

[1] عماد سليم الاغا ،"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية"،مرجع سبق ذكره،ص83.
[2] مينة فداوي،"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"،مرجع سبق ذكره، ص ص143-144.
[3] كمال أحمد يوسف، كفاح صلاح إبراهيم، "أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية"، مجلة الدراسات العليا، جامعة المنيلين، السودان،مجلد05،العدد20، 2016، ص36.
[4] رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"،مرجع سبق ذكره،ص99

الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية إتخاذ القرار الإئتماني بمنح القروض .

5-تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية:

تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة. [1]

6-الوفاء بالمتطلبات اللازمة :

تتقيد الشركات وإداراتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتنافسية اللازمة للإستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، وتحقيق هذه المتطلبات يمكّن الشركة من المحافظة على عملائها وإستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والإستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

7-الحصول على التمويل أو المحافظة عليه :

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لإستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية وأحياناً لسداد إلتزاماتها، وهنا تلجأ الشركات لإعادة تمويل نفقاتها، وإلتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو على أرض الواقع، حيث يطمئن المستثمرون عندما

[1] ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية"، مرجع سبق ذكره،ص24

يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه.[1]

المطلب03: إنعكاسات المحاسبة الإبداعية :

على الرغم من أن المديرين يدركون أن إدارة الأرباح وإن كانت تحقق منافع للمنشأة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدى الى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل . ومن أهم هذه المشاكل مايلي :

1 –تخفيض قيمة الشركة :

توجد العديد من القرارات التشغيلية التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل تؤدي إلى مشاكل في الأجل الطويل والإضرار بالكفاءة الإقتصادية للمؤسسة، وعلى سبيل المثال قيام هذه الأخيرة بتعجيل دخول الإيرادات على أساس أن عملية البيع قد تمت، مما يؤدي بها إلى ضرورة بيع منتجها قبل 30 ديسمبر في حين أنها كانت تستطيع أن تبيع نفس المنتج لنفس الزبون في بداية السنة المالية القادمة بشروط أفضل وبسعر أكبر، كذلك فإن تأخيرها لبعض المصاريف كمصاريف الصيانة والتصليح ومصاريف البحث والتطوير قد يؤدي إلى فشل المعدات، وتقادمها يؤدي إلى تخفيض الإنتاجية.

2–تلاشي المعايير الخاتمية:

حتى وإن كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح إلا أنها ممارسات مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها أن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسات مقبولة ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، و المدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية

[1] سامي محمود عبدالحميد مراد،"إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة الحالة المصرية"،المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة،جامعة الأزهر، مصر،العدد17، 2017، ص136-137

التي تمكنه من إنتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضا يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدرا زلقا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر على أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية .

3- اخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية :

لا تتم ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط بل تمارس أيضا على مستوى الإدارة الدنيا التي يقوم الموظفون فيها بمعالجة البيانات بشكل يعود عليهم بمكافآت أو الفوز بترقيات أو أقل شيء تجنبهم للإنتقادات السيئة، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في الإدارة الدنيا هو إخفاء مشاكل وأخطاء التسيير عن الإدارة العليا، فتبقى هذه الاخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

4-العقوبات الإقتصادية و إعادة إعداد القوائم المالية :

في السنوات الاخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الامريكية عقوبات صارمة على الشركات فنجد مثلا أن في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على مؤسسة (Graceadcar. W,R)وطلب منها إعادة احتساب أرباحها و الإعلان عنها والسبب أن المؤسسة خلال السنوات 1990-1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل إحتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وخلال السنوات 1993-1995 قامت بإعادة الإحتياطات إلى الأرباح ، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة .[1]

5-زيادة تكلفة التمويل:

[1] سمير كامل محمد عيسى ،"أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،مصر،العدد02،المجلد45، 2008،ص ص 18-19

حيث إن تقييم المستثمرين لأداء الشركة يجعلهم يشعرون بالتعرض لمزيد من المخاطرة عند شراء اسهم تلك الشركة ، مما يترتب عليه إضافة (علاوة مخاطر إضافية) لمعدل العائد المطلوب تحقيقه على سهم الشركة ، وهذا ينتج زيادة تكلفة التمويل عند طرح تلك الاسهم.

6-زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات :

حيث يمكن أن تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على جودة المعلومات الصادرة عن الشركة ، مما يجعل المتعاملين بأسواق المال يتخذون قرارات خاطئة بسبب زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات ، وهذا قد يتسبب بحالة عدم إنضباط السوق في الاجل الطويل.

7-إنخفاض الأداء المستقبلي للشركة وتدهور المركز التنافسي للشركة.[1]

المبحث03: مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و مدى إكتشافه للأخطاء والغش و ذلك بواسطة مجموعة من الإجراءات المضادة التي يلتزم بها على القوائم المالية للحد من هذه الممارسات و كذا الكشف عن الإتجاهات والأساليب الحديثة لها .

المطلب01 : دور المرجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية:

على الرغم من إهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق إختباري أم شامل وكذلك إهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء

[1] أحمد حامد، نبيل ياسين ،عبير عبد الكريم،"دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الارباح-دراسة تطبيقية مقارنة "،مجلة المحاسبة والمراجعة إتحاد الجامعات العربية،العدد03، 2021،ص466

مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء ، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها[1]:

- كبر حجم منشآت الأعمال و إتساع نطاق أعمالها ، والخدمات الخاضعة للتدقيق .

- إختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد إرتباط مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (240)بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية، ومن أهم هذه الإعتبارات ما يلي :

1-يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق إلى ادني مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.

2-إن المسؤولية الرئيسة لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها ، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر

3-إن عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمانا معقولا بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو خطأ ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم إكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

[1] ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مرجع سبق ذكره، ص ص55-59.

4-إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هو أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ وذلك لان الغش قد يتضمن خططا متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمدقق .

5-المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك لان الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالبا ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية .

6-إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل ،على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية، إذ أنه في بعض البلدان على المدقق العامل في مؤسسة مالية واجب قانوني بالتقرير بحدوث غش إلى السلطات المشرفة.

المطلب02 : الإجراءات والإختبارات المطبقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم إستخدامها من قبل الادارة للتأثير على صحة البيانات المالية تتطلب من المراجع الخارجي وضع إجراءات كافية لإكتشاف ممارسات الإدارة، وأن يكون أيضا ملما بأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية، ويضع الإجراءات الملائمة لتأكد من سلامة القياس المحاسبي و من هذه الاجراءات مايلي[1]:

أولا : الإجراءات والإختبارات التي يطبقها المراجع للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الدخل :

[1] كامل ممدوح كامل التكريتي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين "،مرجع سبق ذكره،ص40

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل(الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعاتً وكلفتها وصافي الدخل في احتسابه كنسب الربحية وكفاءة النشاط، و في مايلي سنوضح أهم الإجراءات المطبقة على قائمة الدخل والهدف من تنفيذها مع الإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع تطبيقها :

1-**المبيعات** : تهدف الإدارة بممارستها اساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الإعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

2-**تكلفة البضاعة المباعة** : تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

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

3-مصروفات التشغيل :تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

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

4-**البنود الإستثنائية والبنود الغير الإستثنائية** : تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية .

إجراءات المراجع المضادة: إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ثانيا: الإجراءات والإختبارات التي يطبقها المراجع للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معًا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيمايلي سنوضح أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها مع الإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع تطبيقها :[1]

1-النقدية:

تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة .

إجراءات المراجع المضادة: إستبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند إحتساب السيولة .

2-الإستثمارات المتداولة :

تهدف الإدارة إلى الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة .

3-الذمم المدينة:

تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة.

إجراءات المراجع المضادة: طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى لإجمالي الذمم المدينة .

[1] ناظم شعلان جبار،"أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية"،مجلة الغري للعلوم الإقتصادية و الإدارية ،كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة القادسية،العراق،المجلد09،العدد32، 2015،ص252-253

4-المخزون السلعي:

تهدف الإدارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

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

5-الإستثمارات طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الإستثمارات في دفاتر الشركة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي .

6-الأصول طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإندثار.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من نسب الإندثار وتعديل مصروف الإندثار.

7-الأصول غير الملموسة:

تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول .

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

8-المطلوبات المتداولة:

تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة إحتساب نسب السيولة .

9-المطلوبات طويلة الأجل:

تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل إستحقاقها.

إجراءات المراجع المضادة: التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة

10-حقوق المساهمين:

تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشاة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة وإستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

اجراءات المراجع المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح .

11-الموجودات والإلتزامات الطارئة :

تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.

إجراءات المراجع المضادة: دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة و تعديلها بالشكل المناسب .

ثالثا: الإجراءات و الإختبارات المطبقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية :

أهم الإجراءات المضادة لممارسة المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها تتمثل في مايلي [1] :

1 -التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.

2 -التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

3 -التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على جدول حسابات النتائج والمركز المالي للشركة.

4 -إستبعاد النقدية المقيدة من إحتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.

5 -التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.

رابعا: الإجراءات و الإختبارات المطبقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة حقوق الملكية:

يعتبر إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية وسيلة فاعلة للكشف عن التلاعب في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها من خلال [2] :

1-إستخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة الدخل بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين .

2-إستخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي, بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة .

[1] ميساء أحمد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين والماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي"،مرجع سبق ذكره،ص ص69-70.

[2] فاتن حاتم الفاضل،محمد عباس الشمري،"إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- دراسة إستطلاعية"،مرجع سبق ذكره،ص159

3-التحقق من أنه تم الإعتراف بالخسائر الناجمة عن الإنخفاض في قيمة الموجودات بحيث يتم تسجيل الموجودات بما يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد ، أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة.

المطلب03: الإتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية :

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وتتمثل أهم الإتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في مايلي [1]:

أولا: لجنة المراجعة:

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك(NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية(SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1967،جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

[1] سبيعة ناهد،تومي الميلود،"دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبر للجنوب-اوماش"، مذكرة دكتوراء،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2021/2020،ص ص98-102.

ومنها نجد ان لجنة المراجعة تعتبر من الأساليب والوسائل الحديثة التي تهدف إلى الحد والقضاء على مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية بمختلف الشركات.

ثانيا: حوكمة الشركات:

بعد الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من إقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية و روسيا في أواخر القرن العشرين، والإنهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل إنفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق، والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات نمو الإقتصاد للعديد من دول العالم، والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير اخلاقية مهنية جديدة، وقد أُطلق على تلك المعايير والأسس الاخلاقية ما يعرف بمفهوم "حوكمةالشركات"، وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها، ذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الإقتصاديات العالمية والمحلية.

ثالثا: إختيار البدائل المحاسبية والحد من سوء إستخدام بعض السياسات المحاسبية:

حيث يجب خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائلُ والمعالجات المحاسبية المتاحة، أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الامر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة ، قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي الى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة، تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها، و ستجبر فيما بعد على إستخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء

إضافة إلى الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها نذكر مايلي:

1- التركيز على إستقلالية المراجع الخارجي مع إبقاء لجنة المراجعة غير مسئولة عن تحديد القوائم المالية أو ضمان تقرير المراجع الخارجي.

2- تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم اهدافها الكشف عن المحاسبة الابداعية بوسائلها المتعددة.

3- حصول لجنة المراجعة على البيانات الأولية من الإدارة، ولكنها لا تستطيع ربط تلك البيانات بحدود مسؤولياتها، أي أن اللجنة مسئولة مباشرة عن تعيين وملاحظة ومتابعة المراجع الخارجي، والذي يجب عليه تقديم تقاريره لها بشكل مباشر.

4- مناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمراجع المستقل، وبما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح.

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هدا الفصل تم التواصل إلى أن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن قواعد محاسبية دون الخروج عنها ، وتمارسها المؤسسات لتحسين المركز المالي وللتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالية، وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة ولا تعكس الصورة الصحيحة والعادلة عن المؤسسة ،ولعل وجه الخطورة في أساليب المحاسبة الإبداعية هو عدم إعتبارها إحتيالا محاسبيا .

ومن هنا تبرز مسؤولية إكتشافها ضمن مسؤوليات المراجع الخارجي الذي هدفه الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية، ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وكذا إستخدام الإجراءات و الأساليب للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومما سبق نتأكد بأن عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر عملية صعبة و معقدة ولكنها ممكنة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذ المجال السعي بإستمرار لكشف تلك الممارسات و من ثم المحاولة للحد منها.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى اساسيات المراجعة الخارجية ، وكذلك المحاسبة الإبداعية و إبراز دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وعلى عينية من المراجعين الخارجين من أجل إعطاء و جهات نظر مختلفة حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال إختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة ، من خلال توزيع إستمارة استبيان تحتوي. على أسئلة مندرجة تحت محاور محدد هي في الأصل إجابات عن التساؤلات المطروحة و محاولة لإثباتها او نفيها .

وقد تم تقسيم هذا الفصل الي مايلي :

المبحث الاول : إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها

المبحث الأول : إجراءات الدراسة الميدانية

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى المنهجية الدراسة المتبعة كذلك أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة وذلك من أجل توضيح الطرق والأساليب التي تم إعتمادها في هذه الدراسة.

المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تقسم منهجية الدراسة إلى ما يلي :

1- الدراسة الإستطلاعية :

تمثل الدراسة الاستطلاعية المنعرج الهام لطالب العلم باعتبارها النواة التي تقوم عليها أي دراسة في مجال البحث العلمي وكونها أيضا تقوم على عدة عناصر خاصة المتعلقة بتحديد متغيرات الدراسة وصياغة الفرضيات والتحقق من مدى صلاحية الأداة المستعملة.

وعليه قام الباحث بإجراء دراستين استطلاعيتين:

1- الدراسة الأولى:

وكان الهدف منها جمع المعلومات والبيانات الخاصة بمجتمع الدراسة ومعلومات عن العينة،من خلال المقابلة التي أجريت مع مراجعين خارجين (محافظ الحسابات و خبير محاسبي)،وتم من خلالها:

-الوقوف على العراقيل والصعوبات التي واجهتنا بسب قلة المراجعين الخارجين في الولاية.

-التعرف على طرق العمل و التواصل معهم في مكاتبهم .

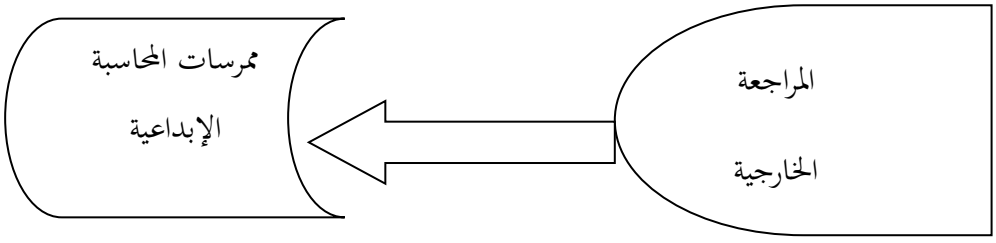
2 – الدراسة الاستطلاعية الثانية:

حيث حاولنا من خلالها إلى بناء فقرات الاستبيان وفق أهداف الدراسة، ومن ثم قام بتجريب أداة الدراسة بعد التحقق من صحتها وإخضاعها للشروط العلمية.

2 – متغيرات الدراسة:

- **أ– المتغير المستقل:** هو الذي يؤثر في العلاقة القائمة بين المتغيرين ولا يتأثر بها، وفي هذا البحث "المراجعة الخارجية "
- **ب– المتغير التابع:** هو الذي يتأثر بالعلاقة القائمة بين المتغيرين ولا يؤثر فيها، وفي هذا البحث هو "ممرسات المحاسبة الإبداعية"

المتغير المستقل **المتغير التابع**



الشكل رقم(01) يوضح متغيرات الدراسة.

3– المنهج المتبع و عينة الدراسة:

– المنهج:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يوضح الظاهرة موضع الدراسة ويحللها بهدف معرفة واقع مدى مساهمة المراجع الخارجي الجزائري في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

– **عينة الدراسة** :بلغ حجم عينة دراستنا حوالي 20 عينة لصغر حجم العينة و كذا لصعوبة التنقل إلى ولايات مجاورة والجدول التالي يبين عدد أفراد عينة الدراسة. و قد تم اختيار العينة بطريقة قصدية.

المطلب الثاني : أدوات جمع البيانات

1– أدوات جمع البيانات: يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات المساعدة في تحليل الدراسة.

- **الإستبيان** :تعد إستمارة الإستبيان من أهم و أحد الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات إستخداما في البحوث التربوية والإقتصادية والإجتماعية، وذلك نظرا لقلة تكلفة إستخدامها من جهة، و لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها من جهة أخرى فهي قائمة أسئلة توجه لعينة الدراسة من أجل الحصول على معلومات حول ظاهرة وموضوع معين، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم هذه الإستمارة بحيث وزعت على عينة من عمال للإجابة على الأسئلة المطروحة وذلك من أجل معرفة دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تتكون هذه الاستمارة من جزئيين ، الجزء الأول فخصص للبيانات الشخصية أما الجزء الثاني فتم تقسيمه إلى ثلاثة محاور هي : كفاءة ومهارات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف إدارات المؤسسات, الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

– **توزيع استبانة الدراسة:** تم توزيع الإستمارات على أفراد عينة الدراسة وبعد التوزيع استرجعت 20 استمارة و كانت كلها صالحة للتحليل.

وقد تم إستخدام ليكارت LIKERT الخماسي في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة، وتتمثل هذه الأوزان في :موافق تماما, موافق, محايد ,غير موافق, غير موافق بشدة

الوزن	الاتجاه
غير موافق بشدة	1.80-1.00
غير موافق	2.60 -1.81
محايد	3.40-2.61
موافق	4.20 -3.41
موافق تماما	5-4.21

جدول رقم (01): يبين سلم ليكرت

المصدر :من اعداد الطالب بالاعتماد على دليل spss.

-و قد تم إستعمال برنامج spss v 22 والذي يعني برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية،حيث كان في بدء الأمر يستعمل في دراسات العلوم الإجتماعية ، الإ أنه تطور إستخدامه في فروع العلم الأخرى نظرا لحاجة الباحثين له وهو ما تم القيام به في دراستنا هذه.

Excelوهو كذلك أحد البرامج الإلكترونية التي تستعمل لإدارة المعلومات كذلك تم إستخدام برنامج والبيانات وتحليلها.

2- تصميم الدراسة الميدانية:

لتحقيق أهداف دراستنا، فقد اعتمدنا على سلسلة من الاجراءات العملية لتقصي الواقع كما هو عليه، تمهيدا لإخضاع كل استدلال ووضعه على محك الاختبار، حيث تشكل هذه الاجراءات في أساسها ما يسمى بمنهج البحث الميداني

3- قياس صدق أداة الدراسة و ثباتها:

المقصود بصدق الاستبانة التأكد من أنه سوف يقيس ما اعد لقياسه و تحقيق الهدف الذي وضع لأجله، و قد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال ما يلي:

- عرضت استبانة الدراسة على أربعة محكمين أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والمالية ، و قد استجاب الطالب لآرائهم بحيث تم استبعاد العبارات غير ملائمة و تم اجراء التعديلات المناسبة بناءا على مقترحاتهم القيمة المقدمة، و بعد ذلك كانت الاستبانة في صورتها النهائية.

من أجل أن تكون هذه الدراسة والمتمثل أساسا في إستمارة الإستبيان هادفة وذات بعد علمي صحيح وصادق الذي تم عرضها وإختبار صدقها بإستعمال معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ عن طريق برنامج(SPSS) أظهرت نتائجه صدق وقوة الإتساق الداخلي للدراسة بنسبة 64 %.

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الجزء الأول : البيانات الشخصية	4	0.54
الجزء الثاني: المحور الأول	9	0.359
المحور الثاني	8	0.771
المحور الثالث	7	0.541
جميع فقرات الدراسة	24	0.642

جدول رقم (02) يبين نتائج الاتساق حسب معامل الفا كرونباخ للمحاور الثلاثة

توضح نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معاملات الثبات ألفا كرونباخ مقبولة و ذلك لكل جزء من أجزاء الاستبانة و لكل محور من محاورها، حيث تراوحت ما بين 35 %و 77 %، كما بلغت القيمة الكلية لمعامل الثبات ألفا كرونباخ لجميع الفقرات 64 % ، ذات النتائج تشير الى أن معامل ثبات الاستبانة جيد . و بالتالي يمكن اعتبارها نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها اعلى من النسبة المقبولة و البالغة % 60 و منه فالاستبانة

تتمتع بدرجة جيدة من الثبات مما يجعل الطالب على ثقة تامة بصحة الاستبانة و صلاحيتها لتحليل النتائج و الإجابة على أسئلة الدراسة و اختبار فرضياتها.

4- الأساليب الإحصائية:

تم إستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن هذه الأدوات نجد:

- اختبار ألفا كرونباخ (*Cronbach's Alpha*):لمعرفة ثبات الاستبانة .
- المتوسط الحسابي المرجحMoyenne arithemétique pondérée :

يعد المتوسط الحسابي من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية فهو يساعد الباحث على تفسير والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة.

- الإنحراف المعياري Ecar Type: كذلك الإنحراف المعياري يعد من بين مقاييس التشتت التي تساعد الطالب على معرفة درجة إختلاف الدرجات عن المتوسط الحسابي.
- اختبار تحليل الارتباط بحساب معامل الارتباط بيرسون (pearson) :لقياس نوع و درجة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

المبحث الثاني : عرض النتائج و تفسيرها

سيتم التطرق في هذا المبحث للتحليل الوصفي لخصائص العينة و كذا اختبار وتحليل فرضيات الدراسة للمحاور الثلاث كل محور على حدى، وذلك بالإعتماد على الطرق الإحصائية المنتقات من برنامج (spss)والإستعانة بالمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الإستبيان.

المطلب الأول : التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

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

أولا:

توزيع أفرد العينة حسب الوظيفة الممارسة

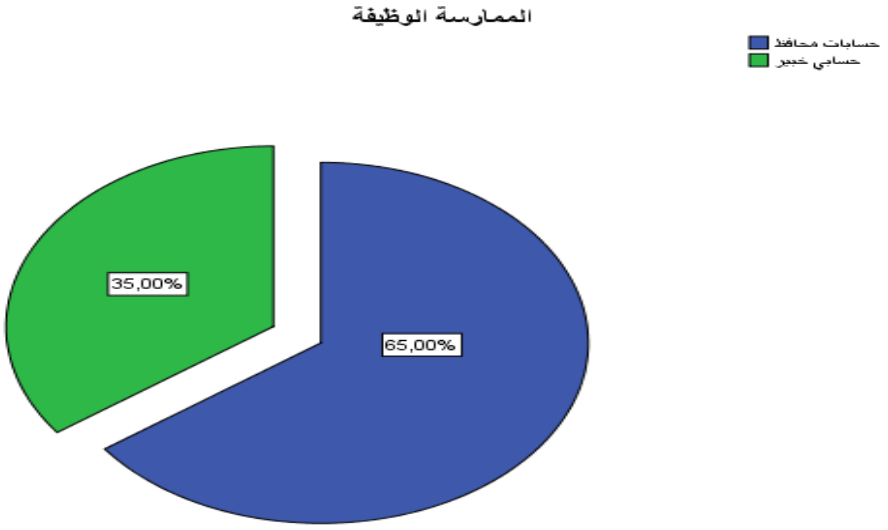
والجدول الموالي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.

الوظيفة الممارسة	التكرار	النسبة المؤوية
محافظ حسابات	13	65
خبير محاسبي	07	35

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

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

والشكل الأتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:



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

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

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذين يبنان أن توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة محافظي الحسابات حوالي 65% وهي نسبة مرتفعة مقارنة بنسبة الخبير الحسابي والتي تبلغ هيا الأخرى 35 %

ثانيا:

توزيع أفرد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

والجدول الموالي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

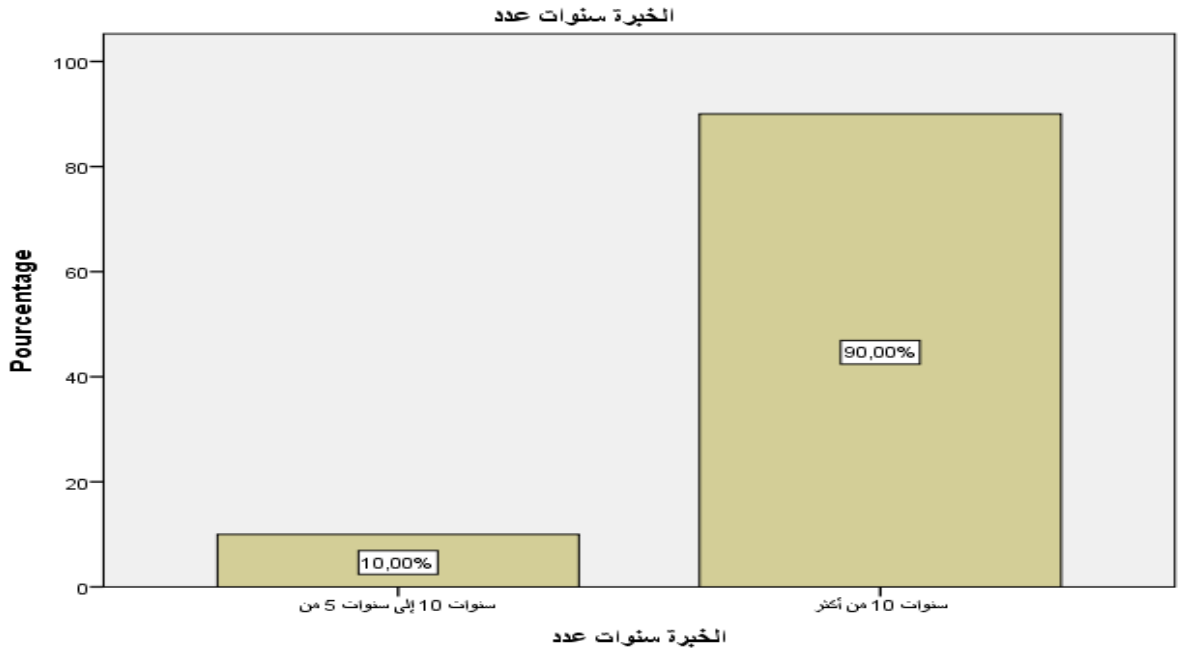
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المؤوية
أقل من 05 سنوات	00	00
من 5 سنوات إلى 10	02	10

سنوات		
أكثر من 10 سنوات	18	90

الجدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

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

والشكل الأتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:



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

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

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذين يبنان أن توزيع النسب حسب سنوات الخبرة للأفراد العينة حيث بلغت نسبة 90 % وهي نسبة مرتفعة للعاملين الممارسين لعملهم فوق العشر سنوات أي أن أغلب أفرد العينة ذو خبرة ميدانية كبيرة

ثالثا:

توزيع أفرد العينة حسب المؤهل العلمي:

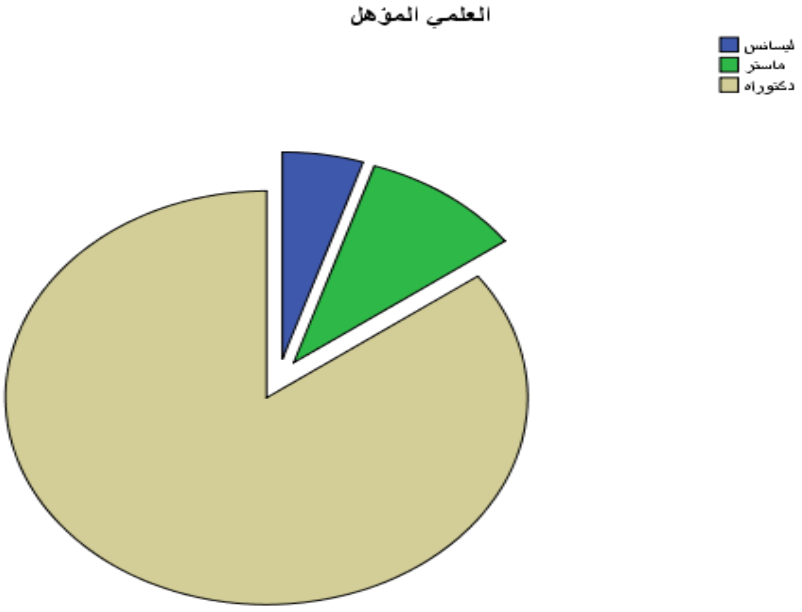
والجدول الموالي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المؤوية
ليسانس	01	05
ماستر	02	10
ماجستير	00	00
دكتوراه	17	85

الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

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

والشكل الأتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:



الشكل رقم (4): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

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

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذين يبنان أن توزيع النسب حسب المؤهل العلمي للأفراد العينة حيث بلغت نسبة المتحصلين على شهادة الدكتوراه نسبة 85 % وبالتالي فالعينة تتمتع بمؤهلات علمية كبيرة أما

المتحصلين على شهادة الماستر و الليسانس فبلغت النسبة 20% و 10 % تواليا .

رابعـا:

توزيع أفرد العينة حسب التخصص العلمي

والجدول الموالي يبين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي.

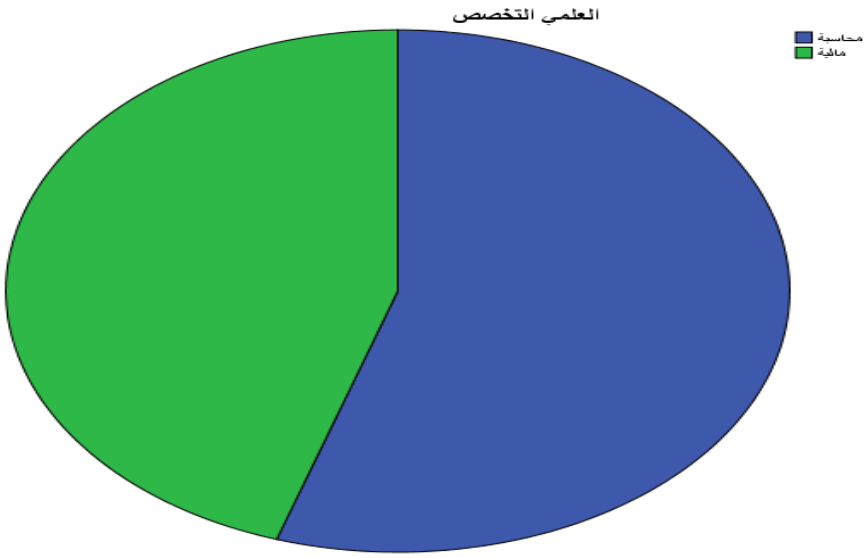
التخصص العلمي	التكرار	النسبة المؤوية

محاسبة	11	55
مالية	09	45

الجدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

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

والشكل الأتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:



الشكل رقم (5): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

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

يلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين الذين يبنان أن توزيع النسب حسب التخصص العلمي لأفراد العينة حيث بلغت نسبة تخصص المحاسبة 55 % و هيا نسبة متقاربة إلى حد ما لنسبة تخصص المالية البالغ عدد أفراد العينة منه 09أفراد بنسبة 45 %

المطلب الثاني : اختبار و تحليل و نتائج فرضيات الدراسة

أولا : إختبار الفرضيات

لتحليل فقرات الدراسة انطلاقا من إجابات المبحوثين، تم استخراج المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لإستجابات أفراد مجتمع الدراسة, و كذا معامل الإرتباط بيرسون ومستوى دلالة (sig) لجميع عبارات محاور أداة دراسة متطلبات تطبيق الإدارة الإلكترونية الحديثة, وقمنا بترتيب عبارات الإستبيان تنازليا وفقا لدرجة المتوسط الحسابي, ذلك لمعرفة رأي العينة حول متطلبات تطبيق الإدارة الإلكترونية الحديثة (تقنية,إدارية,مالية) ,وفي الأخير معرفة واقع تطبيق الإدارة الإلكترونية بمديرية الشباب والرياضة.

-نتائج الوسط الحسابي و الانحراف المعياري :

1- إختبار الفرضية الأولى:

تم حساب المتوسط الحسابي المرجح العام والإنحراف المعياري العام لجميع عبارات **المحور الأول محور كفاءة ومهارات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية** , قصد معرفة مدى موافقة أفراد العينة على هذا المحور فكانت النتائج في الجدول الآتي:

الرقم	كفاءة ومهارات المراجع الخارجي في الحد من ممرسات المحاسبة الإبداعية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن	الترتيب
01	يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالأنظمة والقوانين التي تمكنه من أداء مهامه	4.90	0.30	موافق تماما	1
02	المراجع الخارجي هو المسؤول عن تحديد مصداقية وعدالة الميزانية والقوائم المالية	4.30	0.48	موافق تماما	6
03	يقوم المراجع الخارجي بالتركيز على إستخدام وسائل متطورة وأساليب حديثة عند عملية التدقيق	4.7	0.47	موافق تماما	2
04	يقوم المراجع الخارجي بإجراء مسح شامل للمنشأة المراد تدقيقها قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني	3.95	0.94	موافق	8
05	الإطلاع الدائم للمراجع الخارجي على معايير المراجعة الدولية و المحلية	4.40	1.18	موافق تماما	5
06	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.50	0.76	موافق تماما	3
07	يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق	4.30	0.58	موافق تماما	7
08	تلقي دوارت تدريبية في مجال أساليب إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.50	0.68	موافق تماما	4

09	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهنة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	3.8	0.89	موافق	9
-	الوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري العام	4.38	0.21	موافق تماما	

جدول رقم (7):توزيع عبارات الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية بحسب قيم المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي للمحور الأول

من خلال الجدول السابق وحسب قيمة المتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية أمكننا تحديد الإجراءات المطبقة من المراجع الخارجي في كل عبارة من عبارات هذا المحور , وعلى هذا فإن العبارات التي كانت فيها مستوى التأثير **متوسط** هي (9-4) أما باقي العبارات فقد تحصلت على متوسطات حسابية مرتفعة.

من خلال ذلك يمكن إستخلاص ما يلي:

_ **احتلت الفقرة رقم (1)**: المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي (4.90) و إنحراف معياري يساوي (0.30) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة متوسط من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالأنظمة والقوانين التي تمكنه من أداء مهامه** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى ترتيب و موافقة أفراد الدراسة لوجوب توفر مثل هذه الشروط من معرفة قانونية و كذا معرفة وظيفية لتأدية عمله بالشكل الصحيح و هو ما ينعكس بالإيجاب على مردودية الإدارة بشكل عام .

وهذا ما يتوافق مع دراسة دراسة ميساء مُحَمَّد السعد أبو تمام " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحاسبين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبةو التمويل، جامعة الشرق الوسط للدراسات العليا، الأردن،عمان، 2013.

_ **احتلت الفقرة رقم (3)**: المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي (4.70) و إنحراف معياري يساوي (0.47) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يقوم المراجع الخارجي بالتركيز على إستخدام وسائل متطورة وأساليب حديثة عند عملية التدقيق.**"

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ثاني أعلى ترتيب و موافقة أفراد الدراسة إلى أن المراجع فعلا يعمل على تطوير ألياته وكذا سقل مهاراته أثناء تأدية مهام التدقيق.

_ **احتلت الفقرة رقم (6)**: المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يساوي (4.50) و إنحراف معياري يساوي (0.76) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك إستجابة بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ثالث ترتيب و قبول أفراد الدراسة لحقيقة أن للمؤسسات في حد ذاتها الدور الأهم من الحد من الممارسات الإبداعية وذلك من خلال الشفافية وبيان المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

_ **احتلت الفقرة رقم (8)**: المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يساوي (4.50) و إنحراف معياري يساوي (0.68) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق إلى حد ما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **تلقي دوارات تدريبية في مجال أساليب اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على رابع ترتيب و موافقة أفراد الدراسة على أن التطوير والتحسين من أداء العمال أمر لا مفر منه بل و واجب من أجل الحد من الممارسات الإبداعية.

_ **احتلت الفقرة رقم (5)**: المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي (4.40) و إنحراف معياري يساوي (1.18) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك موافق من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **الإطلاع الدائم للمراجع الخارجي على معايير المراجعة الدولية و المحلية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على آخر ترتيب و قبول بدرجة مرتفعة إلى حد ما لأفراد الدراسة وهذا قد يرجع لحتمية معرفة معايير المراجعة الخارجية الدولية من قبل المراجع الخارجي الجزائري وذلك طبعا حسب رأي عينة الدراسة.

وهذا ما يتوفق مع دراسة دراسة ميساء مُحَمَّد السعد أبو تمام " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحاسبين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبةو التمويل، جامعة الشرق الوسط للدراسات العليا، الأردن،عمان، 2013.

_ **احتلت الفقرة رقم (2)**: المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يساوي (4.30) و إنحراف معياري يساوي (0.48) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك موافق من قبل أفراد العينة على هذه العبارة **المراجع الخارجي هو المسؤول عن تحديد مصداقية وعدالة الميزانية والقوائم المالية "**

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ترتيب السادس و قبول بدرجة مرتفعة لأفراد الدراسة وهذا أمر طبيعي لأن عملية التدقيق في الحسابات المالية داخل المؤسسات من المهام الأساسية للمراجع الخارجي وبالتالي فعليه التمتع بدرجة من المصداقية وكذا الدقة أثناء تأدية تحديد القوائم المالية .

_ **احتلت الفقرة رقم (7)**: المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يساوي (4.30) و إنحراف معياري يساوي (0.58) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق تماما) مما يدل على أن هناك موافق إلى حد ما من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق "**

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على الترتيب السابع و قبول بدرجة مرتفعة لأفراد الدراسة مما يدل على وجوب تمتع المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية والسلوك المهني الحضاري من أجل القيام بمهامه على أكمل وجه وبضمير حي.

_ **احتلت الفقرة رقم (4)**: المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي يساوي (3.95) و إنحراف معياري يساوي (0.94) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق إلى حد ما) مما يدل على أن هناك موافق

إلى حد ما من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يقوم المراجع الخارجي بإجراء مسح شامل للمنشأة المراد تدقيقها قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ترتيب ما قبل الأخير و قبول بدرجة مرتفعة إلى حد ما لأفراد الدراسة وهذا يرجع لحتمية وضع خطة عمل من طرف المراجع الخارجي بناءا على معرفة سابقة للمؤسسة المراد تدقيق حساباتها حتى لا يضع نفسه في وضعيات لا تسمح له بتأدية عمله بالشكل الصحيح.

_ **احتلت الفقرة رقم (9)**: المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي (3.8) و إنحراف معياري يساوي (0.89) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق إلى حد ما من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهنة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على آخر ترتيب و قبول بدرجة جيدة إلى حد ما لأفراد الدراسة بسبب أهمية تسلسل الرتب وأيضا المهام فعلى المراجع الخارجي معرفة مهامه وتوكيل المهام أيضا للمراجعين المساعدين ولكن مع الإشراف التام عليهم ففي الأخير هو من يتحمل المسؤولية في حالة الوقوع في الخطأ او حدوث عملية المحاسبة الإبداعية

ومن خلال نتائج الجدول السابق نلاحظ وبناءا على قيمة المتوسط الحسابي المرجح العام والتي بلغت قيمة (4.38) وهي درجة موافق تماما في سلم ليكرت مع وجود تشتت متجانس مقبول مما يدل على أن هناك واقع بدرجة مرتفعة على أن المراجعة الخارجي يتمتع بالمهارات والكفاءات الازمة للحد من الممارسات الإبداعية.

2- اختبار الفرضية الثانية:

تم حساب المتوسط الحسابي المرجح العام والإنحراف المعياري العام لجميع عبارات **محور أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف إدارات المؤسسات**, قصد معرفة مدى موافقة أفراد العينة على هذا المحور فكانت النتائج في الجدول الآتي:

الرقم	أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف إدارات المؤسسات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن	الترتيب
01	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات من الفترة المحاسبية الحالية إلى الفترة المحاسبية اللاحقة	3.10	1.37	محايد	3
02	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض المخصصات التقديرية مثل مخصص الديون	1.75	1.11	غير موافق بشدة	8
03	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة بالمركز المالي	2.20	1.57	غير موافق	7
04	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إضافة مكاسب محققة من السنوات السابقة إلى ربح السنة الحالية	3.20	1.05	محايد	2
05	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية قيام الوحدة الاقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية	3.41	1.18	موافق	1
06	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تعديلات في	3.10	1.48	محايد	4

	التدفقات النقدية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات				
07	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد والتلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر في العملات الأجنبية	2.45	1.79	غير موافق	6
08	من أساليب المحاسبة الابتداعية عرض المطلوبات قصيرة الأجل على أنها مطلوبات طويلة الأجل	2.95	1.27	محايد	5
-	الوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري العام	2.76	0.85	محايد	

جدول رقم (8): توزيع عبارات أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي للمحور الثاني

من خلال الجدول السابق وحسب قيمة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية أمكننا تحديد أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف إدارات المؤسسات في كل عبارة من عبارات هذا المحور , وعلى هذا فإن العبارات التي كانت فيها مستوى التأثير **محايد** هي (1-4-6-8) أما العبارة (2) تمثل أدنى متوسط حسابي على عكس العبارة (5) التي تحصلت على أعلى متوسط حسابي.

من خلال ذلك يمكن استخلاص ما يلي:

-احتلت الفقرة رقم (5): المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي (3.41) و انحراف معياري يساوي (1.18) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة

منخفضة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية قيام الوحدة الاقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى ترتيب و موافقة أفراد الدراسة عليها مما يثبت لنا أن المؤسسات تعمل على دفع فوائد للقروض والفوائد المالية لصالح إستثمارات معينة من أجل تدعيمها وتقويتها و هو أمر حسن ويعمل على ترقية العمل الإستثماري في المؤسسات.

– احتلت الفقرة رقم (4): المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي (3.20) و إنحراف معياري يساوي (1.05) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (محايد) مما يدل على أن هناك حياد في الإجابة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إضافة مكاسب محققة من السنوات السابقة إلى ربح السنة الحالية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ثاني أعلى ترتيب و موافقة نوعية لأفراد الدراسة من خلال أن إضافة المكاسب المحققة إلى ربح السنة الحالية هو أسلوب يمكن إستخدامه لتحسين نتائج الشركة في المستقبل عن طريق تحسين الأرباح المحاسبية ولكن هنا درجة من الكفاءة بالنسبة لمراجعين الخارجين قد تمنعهم من إستخدام هذا الأسلوب لما فيه من تغليط للحقائق والتغطية على الخسائر المالية للسنة الجارية وبالتالي عدم القدرة على معرفة الأخطاء المالية في الشركة.

وهذا ما يتوافق مع دراسة دراسة ليندا حسن نمر الحلبي" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ،الاردن ، 2009.

– **احتلت الفقرة رقم (1)**: المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يساوي (3.10) و إنحراف معياري يساوي (1.37) هذا حسب تصنيف المتوسطات الحسابية لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و هي درجة (محايد) مما يدل على أن هناك محايدة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات من الفترة المحاسبية الحالية إلى الفترة المحاسبية اللاحقة** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على ثالث الترتيب و تحفض أفراد الدراسة بشكل عام يعود إلى أن مبدأ الإستحقاق المطبق داخل المؤسسة والذي يقوم على عدم تسجيل ونقل الإرادات من الفترة المحاسبية الحالية إلى الفترة المحاسبية اللاحقة حيث لا تنفي عينة الدراسة ذلك ولا تدعمه و توافق عليه.

– **احتلت الفقرة رقم (6)**: المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يساوي (3.10) و انحراف معياري يساوي (1.48) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن إستجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (محايد) مما يدل على أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تعديلات في التدفقات النقدية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على هذا الترتيب حيث أن التعديل في التدفقات النقدية يعتبر نوع من التهرب الضريبي حيث أن التلاعب وتخفيض مكاسب البيع يعمل على تخفيض الضرائب على عمليات البيع و هو أمر غير طبيعي بالنسبة لعينة دراستنا وبالتالي غلب الحياد على إجاباتهم.

وهذا ما يتوافق مع دراسة دراسة ليندا حسن نمر الحلبي" دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة ماجستير تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ،الاردن ، 2009.

– **احتلت الفقرة رقم (8)**: المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي (2.95) و إنحراف معياري يساوي (1.27) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و بتشتت مرتفع و هي درجة (محايد) مما يدل على أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه العبارة" **من أساليب المحاسبة الابتداعية عرض المطلوبات قصيرة الأجل على أنها مطلوبات طويلة الأجل** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على هذا الترتيب وذلك لأن تصنيف المطلوبات بشكل صحيح يعني تحديد ما إذا كانت المطلوبات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل, كما يجب على المحاسبين تقييم المطلوبات بشكل دقيق لتحديد ما إذا كانت ستتم تسويتها خلال السنة المالية الحالية أو بعد ذلك وأيضا تصنيفها بالشكل الصحيح فرأى أفراد العينة التحفظ في هذه العبارة لعدم المعرفة المطلقة والتيقن من حدوث هذا الأمر من عدمه.

– **احتلت الفقرة رقم (7)**: المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يساوي (2.45) و انحراف معياري يساوي (1.79) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و بتشتت مرتفع و هي درجة (غير موافق) مما يدل على أن هناك عدم موافقة بدرجة **مرتفعة** من قبل أفراد العينة على هذه العبارة" **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد والتلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر في العملات الأجنبية** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على الترتيب السابع وذلك لأن عدم الإفصاح عن بنود النقد هو أسلوب ابداعي في تطبيق المعايير المحاسبية لحل المشاكل المحاسبية أو تحسين النتائج المالية كما يجب تجنب أي تلاعب أو عدم إفصاح عن معلومات مالية مهمة وهذا يشمل الإفصاح عن بنود النقد المقيد والتلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر في العملات الأجنبية لذا نجد عدم موافقة من قبل أفراد عيمة دراستنا.

– **احتلت الفقرة رقم (3)**: المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي (2.20) و انحراف معياري يساوي (1.57) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و بتشتت مرتفع و هي درجة (غير موافق) مما يدل على أن هناك عدم موافقة بدرجة معينة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة" **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة بالمركز المالي** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على هذا الترتيب وذلك بما في هذا الأسلوب من مخاطر حيث يمكن أن يؤدي إلى تحريف البيانات المالية للشركة مع أنه أيضا يحسن من نتائج الشركة مستقبلا لكن تفاديا للمخاطر وأيضا مصداقية المراجع الخارجي .

– **احتلت الفقرة رقم (2)**: المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يساوي (1.75) و إنحراف معياري يساوي (1.11) لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة على الأقل و بتشتت مرتفع و هي درجة (غير موافق بشدة) مما يدل على أن هناك عدم موافقة بدرجة **مرتفعة** من قبل أفراد العينة على هذه العبارة" **من بين أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض المخصصات التقديرية مثل مخصص الديون** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على آخر الترتيب وذلك لأن تخفيض الديون والمخصصات قد يعود بالسلب أكثر منه بالإيجاب على الشركة حيث يؤدي إلى زيادة المخاطر المالية في المستقبل إذا تم تخفيض المخصصات بشكل غير ملائم وهذا ما يتماشى و إجابات أفراد العينة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق ان قيمة الوسط الحسابي المرجع لأساليب المحاسبة الإبداعية بلغت 2.76 و هي درجة محايد في سلم ليكرت و بتشتت قوي إلى حد ما حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري(0.85) مما يدل

على أن اجابات و أراء المستجوبين كانت متوافقة مع بعضها البعض و من خلال ما سبق يمكن القول بأن الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية قد لاقت التحفظ من طرف عينة الدراسة قد يكون راجع لعدم معرفة هذه الأساليب أو لعدم وجودها في المؤسسات الاقتصادية بالمنطقة.

3- إختبار الفرضية الثالثة: تم حساب المتوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام لجميع عبارات **محور الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**, قصد معرفة مدى موافقة أفراد العينة على هذا المحور فكانت النتائج في الجدول الآتي:

الرقم	الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن	الترتيب
01	يطالب المراجع الخارجي الجزائري بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة الأجل	4.55	0.82	موافق تماما	1
02	يقوم المراجع الخارجي الجزائري بمراقبة كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	4.10	0.81	موافق	2
03	تحقق من توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية	3.80	0.83	موافق	6
04	يطالب بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.	4	0.91	موافق	5
05	لتأكد من عدم المبالغة في تقي يم المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضائع المباعة	4.10	0.91	موافق	3
06	مراقبة ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات المالية	4.05	1.01	موافق	4
07	يعمل على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة	3.80	1.19	موافق	7

	لاكتشاف الانحرافات من طرف الإدارة				
-	الوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري العام	4.06	0.52	موافق	

جدول رقم (09):توزيع عبارات محور الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية مع توضيح الترتيب التنازلي للمحور الثالث

من خلال ذلك يمكن استخلاص ما يلي:

_ **احتلت الفقرة رقم (1)**: المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي (4.55) و إنحراف معياري يساوي (0.82) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يطالب المراجع الخارجي الجزائري بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة الأجل** " ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى ترتيب و موافقة أفراد الدراسة وذلك لوجوب التدقيق في صحة أوراق العقود للمستثمرين في مؤسسة ما أو ما يسمى بالاستثمارات طويلة الأجل.

– **احتلت الفقرة رقم (2)**: المرتبة الثانية بمتوسط حسابي يساوي (4.10) و إنحراف معياري يساوي (0.81) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يقوم المراجع الخارجي الجزائري بمراقبة كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية** ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى ثاني ترتيب و موافقة أفراد الدراسة لوجوب توفر درجة من النباهة المحاسبية للمراجع الخارجي والتي تتمثل في مراقبة جميع الفواتير التي تم تسجيلها في الميزانية والتحقق من صحتها وأنه تم إصدارها بشكل صحيح وفقا للأنظمة والإجراءات المتبعة.

وهذا ما يتوافق مع دراسة دراسة الآغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير ،جامعة الأزهر فلسطين ، كلية العلوم الإقتصادية و الإدارية، 2011.

– **احتلت الفقرة رقم (5)**: المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي يساوي (4.10) و انحراف معياري يساوي (0.91) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **لتأكد من عدم المبالغة في تقييم المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضائع المباعة** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى ثالث ترتيب وموافقة أفراد الدراسة لوجوب التأكد من أن تقييم المخزون لا يزيد عن القيمة الفعلية للمنتجات فإن كان تقييم المخزون مبالغ فيه فهذا يؤدي لزيادة تكلفة البضائع المباعة وبالتالي قد يؤثر ذلك على الأرباح.

– **احتلت الفقرة رقم (6)**: المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي يساوي (4.05) و انحراف معياري يساوي (1.01) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق إلى حد ما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة مرتفعة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **مراقبة ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات المالية** "

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على أعلى رابع ترتيب و موافقة أفراد الدراسة لضرورة التأكد من أن البيانات المالية التي يتم تضمينها في الكشوفات المالية صحيحة ودقيقة و موثوقة كما يمكن تحقيق ذلك من خلال تطبيق إجراءات دقيقة لمراقبة البيانات والتحقق من ملائمتها وصحتها.

-احتلت الفقرة رقم (4): المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي يساوي (4) و انحراف معياري يساوي (0.91) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق إلى حد ما) مما يدل على أن هناك موافق بدرجة جدا من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يطالب بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية**. ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على الترتيب الخامس وموافقة أفراد الدراسة عليها ودلك لأن على المراجع المالي المطالبة للوثائق الرسمية للشركة وكذا الفواتير الرسمية مع وجوب المصادقة عليها من طرف الجهات المعنية بالصفقات لإتمام عمليات البيع في هاته الحالة.

-احتلت الفقرة رقم (3): المرتبة السادسة بمتوسط حسابي يساوي (3.80) و انحراف معياري يساوي (0.83) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **تحقق من توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على الترتيب السادس وموافقة أفراد الدراسة وذلك لأن المراجعين الخارجيين يعملون حسب طريقة معينة ونظام معين وهو التحقق من المصاريف التشغيلي التي تم تسجيلها في الميزانية وفقا للأنظمة والإجراءات المتبعة.

وهذا ما يتوافق مع دراسة دراسة الآغا، "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير ،جامعة الأزهر فلسطين ، كلية العلوم الإقتصادية و الإدارية، 2011.

-احتلت الفقرة رقم (7): المرتبة السابعة بمتوسط حسابي يساوي (3.80) و انحراف معياري يساوي (1.19) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أن استجابات أفراد عينة

الدراسة تركزت في فئة استجابة واحدة و هي درجة (موافق) مما يدل على أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه العبارة " **يعمل على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات من طرف الإدارة** ".

ويفسر الباحث حصول هذه العبارة على آخر ترتيب وموافقة أفراد الدراسة لوجوب كشف المراجع الخارجي عن أي انحرافات من قبل الإدارة، وايضا تحديد ما اذا كانت البيانات المالية المقدمة موثوقة ام لا من خلال بعض الاختبارات على غرار الاختبارات العملية وايضا الاستنتاجية والعمل على تحسين العمليات المالية والإدارية.

نلاحظ من خلال الجدول السابق ان قيمة المتوسط الحسابي المرجح بلغت (4.06) و هي درجة موافق ما في سلم ليكارت بتشتت مرتفع إلى حد ما و متجانس و بانحراف معياري بلغ (0.52) مما يدل على اجابات العينة المدروسة قد صرحوا بوجود بعض الإجراءات المطبقة من طرف المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة و هذا ما تؤكده نتائج أغلب فقرات الإستبيان وخاصة العبارة رقم 01 .

– المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري العام لمتغيرات الدراسة:

المتغير	المتوسط الحسابي المرجح العام	الإنحراف المعياري العام	الوزن
المراجعة الخارجية	4.38	0.21	محايد
المحاسبة الإبداعية	2.76	0.85	محايد

جدول رقم (10): يوضح المتوسط الحسابي المرجح العام والإنحراف المعياري العام لإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة

أظهرت نتائج الدراسة المتحصل عليها من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي المرجح العام (4.38)وهو درجة محايد على سلم ليكارت مع وجود تشتت متوسط نسبيا إذ بلغ الإنحراف المعياري (0.21)، هذا من حيث كفاءة المراجع الخارجي للحد من المحاسبة الإبداعية ، أما من حيث ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ المتوسط

الحسابي المرجح العام(2.76)وهو درجة متوسطة على سلم ليكارت، مع تسجيل تشتت قوي و بإنحراف معياري بلغ (0.85) هذا من وجهة نظرا أفراد العينة مما يدل على أن ممرسات المحاسبة الإبداعية ليست بالأمر المفصول فيه بل هي موجودة مع كل التحفضات.

-نتائج معاملات الإرتباط:

- دراسة الفرضية العامة :

علاقة الارتباط بين المراجعة الخارجية وممارسات المحاسبة الإبداعية

المتغير المستقل / المتغير التابع	المراجعة الخارجية	
	Rمعامل الارتباط PEARSON	القيمة الاحتمالية (sig)
ممارسات المحاسبة الإبداعية	-0.222	0,054*

جدول رقم (11) نتائج تحليل الارتباط الخطي البسيط بين المراجعة الخارجية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

* الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة0.05 الارتباط دال احصائيا عند مستوى دلالة0.05=

يشير الجدول رقم السابق الى وجود علاقة ارتباط معنوية بين المراجعة الخارجية و الممارسات الإبداعية ,اذ بلغ معامل الارتباط بيرسون بينهما (0.222-) و هو دليل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين اذ تشير هاته النتيجة الى علاقة ارتباط عكسي ضعيف وهي دالة عند (0.05) ,وحسب رأي الباحث ومن خلال دراستنا التي

وجدنا فيها أن فعلا المراجع الخارجي ومن خلال بعض المهارات وكذا تدخل كفاءة المراجع في حد ذاته قد تمكنه من الحد من المحاسبة الإبداعية و هو ما يتماشى مع الفرضية العامة للدراسة.

ثانيا : استنتاجات عامة للفرضيات

1- الفرضية الأولى: المهارات الواجب توفرها في المراجع الخارجي للتحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (08) التي تبين لنا واقع وجود مهارات و كفاءات للمراجع الخارجي للجد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وحسب نتائج الوسط الحسابي والذي كان بدرجة موافق تماما نستنتج بالفعل حقيقة وجود لهذه المهارات والكفاءات والمتمثلة في الخبرة المهنية اللازمة, المصداقية, العدالة , العناية المهنية والتخطيط كما يجب عليه القيام بدورات أيضا ,**وبالتالي نثبت صحة الفرضية الأولى**.

2-الفرضية الثانية: تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في التظليل والتلاعب بالأرقام المحاسبية وتلطيف الدخل.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) ان قيمة الوسط الحسابي المرجع للمتطلبات الإدارية بلغت (2.76) و هي درجة محايد في سلم ليكارت و بتشتت قوي إلى حد ما حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري(0.85) مما يدل على أن اجابات و أراء المستجوبين كانت متوافقة مع بعضها البعض و من خلال ما سبق يمكن القول بأن التظليل يعتبر من مهارات المحاسبة الإبداعية عكس التلاعب بالأرقام المحاسبية الذي لم يوافق عليه أغلب أفراد العينة من خلال الإجابات على العبارات 2-3-4-7 أما في ما يخص تلطيف الدخل فهنالك تحفض من طرف أفراد العينة من خلال الإجابة على العبارة 6 والعبارة 8 , **وهذا ما استنتجناه من الفرضية الثانية** .

3- الفرضية الثالثة: يطبق المراجع الخارجي في الجزائر الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10) ان قيمة المتوسط الحسابي المرجح بلغت (4.06) و هي درجة موافق في سلم ليكرت بتشتت مرتفع إلى حد ما و متجانس و بانحراف معياري بلغ (0.52) مما يدل على اجابات العينة المدروسة قد صرحوا بأن المراجع الخارجي يعمل من أجل الحد من الممارسات الإبداعية في المحاسبة **والتالي نستطيع القول أن الفرضية الثالثة محققة.**

4- الفرضية العامة: يساهم المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجداول رقم (08) و (09) و(10) نجد حقيقة واقع محاربة المحاسبة الإبداعية من طرف المراجع الخارجي أما في ما يخص العلاقة فمن خلال الجدول رقم (11) الى وجود علاقة ارتباط عكسية بين المراجع الخارجي والمحاسبة الإبداعية ,اذ بلغ معامل الارتباط بيرسون بينهما (0.222-) و هو دليل على وجود العلاقة العكسية بين المتغيرين اذ تشير هاته النتيجة الى علاقة ارتباط عكسية وهي دالة عند (0.05) ,وحسب رأي الباحث ومن خلال دراستنا التي وجدنا فيها أن الكفاءة والمهارة للمراجع الخارجي تنقص من الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية وبالتالي ترفع من كفاءة المؤسسة وتزيد من فعاليتها وأيضا تطورها من الحسن إلى الأحسن, **والتالي تحقق الفرضية العامة.**

خلاصة الفصل :

هدفت الدراسة الميدانية إلى إسقاط الضوء على واقع الحد من الممارسات الإبداعية من طرف المراجع الخارجي حيث أثبتت النتائج أن هناك تجسيد لتبني لمحاربة المحاسبة الإبداعية من خلال التطوير في الأداء الوظيفي وكذا وجوب تمتع المراجع بالمهارات اللازمة من عناية مهنية أثناء عمليات التدقيق وأيضا تلقى العامل لدورات تدريبية في مجال أساليب إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية, لتكون المؤسسة الاقتصادية ذات كفاءة و فعالية في ظل التغيرات السياسية المنتهجة من قبل الدولة الجزائرية في محاربة المحاسبة الإبداعية كما أكدت تحاليل الدراسة وجود علاقة و تأثير بين أداء المراجع الخارجي و المحاسبة الإبداعية و هذا ما اثبتته نتائج الفرضيات .

الخاتمة

نتيجة الأزمات المالية التي مست كبرى شركات العالم والإنهيارات المتوالية لها بسبب ممارسات المحاسبة الإبداعية التي أدت إلى زرع الشكوك عند المستثمريين الذين فقدوا ثقتهم في مصداقية و موثوقية القوائم المالية،خاصة أن البعض إتهم مهنة المحاسبة بأنها من أسباب نشوء الأزمات نتيجة التلاعب بالبيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح والفعلي ، وبهذا كان يجب على المراجعين الخارجين و كذا الجهات المسؤولة من منظمات و جمعيات بإتخاذ الإجراءات اللازمة للحد و تقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومن هنا جاءت المراجعة الخارجية كإحدى الإجراءات المقترحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث يظهر دور المراجع الخارجي في القيام بمواجهة هذه الممارسات من خلال تقديم رأيه الفني المحايد حول صدق القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة .

وعلى هذا الأساس تم دراسة موضوع دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال معالجة الإشكالية المتمثلة في؛ إلى أي مدى يمكن للمراجعة الخارجية أن تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومجموعة من الأسئلة الفرعية ، وذلك بتقسيم الدراسة لثلاثة فصول بإستخدام المناهج المشار إليها في المقدمة و على هذا تم تخصيص الخاتمة لنتائج الدراسة و التوصيات .

1- نتائج الدراسة :

لخصت هذه الدراسة في جملة من النتائج أهمها:

- تعد مهنة المراجع الخارجي عملية منهجية و منظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل للقيام بمهنته على أكمل وجه.

- توفر الخبرة المحاسبية والمالية لدى المراجع الخارجي إضافة إلى الاستقلالية و عدم تدخله في شؤون تسيير الإدارة يعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يتميز ممارسو المحاسبة الإبداعية بقدرات مهنية عالية تتيح لهم الفرصة للتلاعب بالقيم المحاسبية و تحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- تعد كفاءة المراجعين الخارجين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الوسيلة الأقوى والأهم لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يلعب المراجع الخارجي دور مهم و محوري في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها.

2- نتائج إختبار فرضيات :

- قامت الدراسة على ثلاث فرضيات ,بخصوص الفرضية الأولى والتي تبين لنا واقع وجود مهارات وكفاءات للمراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد بينت لنا نتائج المحور الأول توافق كبير بإتجاه عام موافق تماما مما يثبت صحة هذه الفرضية.

- أما بخصوص الفرضية الثانية والتي تتمثل في أساليب المحاسبة الإبداعية من التظليل و التلاعب بالأرقام المحاسبية و تلطيف الدخل حيث أظهرت نتائج التحليل أن التظليل يعتبر من مهارات المحاسبة الإبداعية عكس التلاعب بالأرقام المحاسبية الذي لم يوافق عليه أغلب أفراد العينة .

- في ما يخص الفرضية الثالثة التي تنص على أن المراجع الخارجي يطبق الإجراءات اللازمة للحد من الممارسات الإبداعية حيث بينت نتائج الدراسة أن رأي أفراد العينة المدروسة قد صرحوا بأن المراجع الخارجي الجزائري يعمل من أجل الحد من هذه الممارسات ومنه يمكن القول بأن هذه الفرضية محققة.

التوصيات :

- تحسيس المراجعين الخارجين بالدور الفعال الذي يجب ان تؤديه مهنة المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الرفع من كفاءة المراجعين الخارجين من خلال تنظيم دورات عليمة حول الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية
- الإهتمام بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين والمؤسسات الإقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على إكتشافها ومحاربتها.
- تحديد مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وتطوير أدائه بشكل مستمر.
- القيام بسد الفجوات والثغرات في القواعد المحاسبية لتقليل من استخدام الإدارات للممارسات المحاسبة الإبداعية.

المراجـــع

أولا : الكتب

1-أحمد مُحَّد النور واخرون، دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ،الإسكندرية،مصر ،2007

2-إدريس عبد السلام اشتيوي ، المراجعة معايير وإجراءات، الطبيعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي ،ليبيا، 2008.

3- حازم هاشم الألوسي ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق،الجزء الاول ،الطبعة الأولى ، الجامعة المفتوحة ، طرابلس،ليبيا،2003.

4-زاهر عاطف سواد ، مراجعة الحاسبات و التدقيق ، الطبعة الاولى ، دار الراية للنشر والتوزيع ،عمان،2009.

5- صديقي مسعود ،طواهر مُحَّد التهامي ، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية ،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2005.

6-عصام الدين مُحَّد متولي،المراجعة وتدقيق الحسابات1 ،دار الكتاب الجامعي ، ،صنعاء، اليمن، 2009.

7-علي عبد القادر الدنيات ،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (النظرية و التطبيق)،الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر ، عمان،الأردن،2015.

8-مُحَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر على ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ،مصر،الإسكندرية ،2002.

9-كمال خليفة ابو زيد وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية،مصر، 2009.

ثانيا: الرسائل و الأطروحات :

10-أحمد مُحَمَّد صالح جلال، تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعين الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية ، جامعة الجزائر، 2009-2010 .

11-أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF"250، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة وتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2014 .

12- آلاء مهدي هادي ،علي عبات كريم الخفاجي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول بإستخدام نموذج (ميرال) في قياس إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2018.

13-بريش خالد، مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثار مخاطر على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية،رسالة ماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر ،2015 .

14-بشير الصالح مُحَمَّد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ،جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان،2017 .

15- بلال فندور ،مساهمة المراجع الخارجي في الحد ما الفساد المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ،تخصص دراسات محاسبية وجباية وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، 2018-2019 .

16- سبيعة ناهد،تومي الميلود، دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-اوماش، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَمَّد خيضر،بسكرة، الجزائر، 2020-2021.

17-سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجين، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2018

18-سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعين الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، 2012.

19-عبد الله السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ،التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر3 2009-2010 .

20-عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجيستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية،جامعة الأزهر، غزة، فلسطين،2011.

21-كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدق الحسابات الخارجي في الحد ما ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، رسالة ماجستير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشرق الأوسط ،عمان، 2022.

22- مُحَّد مطر،ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة على شركات المساهمة العامة الأردنية، البحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول

على درجة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

23- محمود تيسير عبد الله الرفيع، دوافع وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية في الشركات غير المساهمة العامة في فلسطين، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والضرائب، جامعة القدس، فلسطين، 2018.

24-ليندا حسن نمر الحلبي،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

25-ميساء مُحَّد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين والماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائم التدقيق النقدي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،عمان،الأردن،2012-2013.

ثالثا: المجلات :

26- أحمد حامد، نبيل ياسين ،عبير عبد الكريم، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة المحاسبة والمراجعة إتحاد الجامعات العربية،العدد 03، 2021.

27- حسين فليح مفلح القطيش ،فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية،جامعة الإسراء، العدد 27، 2011.

28- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد26، العدد02، 2010.

29- رضا جاو حدو،إيمان بن قارة، حقائق علمية حول أخلاقيات ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة التواصل في العلوم الإنساني والإجتماعي، جامعة باجي مختار، عنابة، العدد30، 2012.

30- سامي محمود عبدالحميد مراد،"إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة الحالة المصرية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة،جامعة الأزهر، مصر،العدد 17 ،2017 .

31- سمير كامل مُحَمَّد عيسى ،أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الارباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،مصر،العدد 02،المجلد 45 ،2008.

32- سمية فحموش، دور المراجع الخارجي في الكشف على الممارسات السلبية لإدارة الارباح، مجلة العلوم الإنسانية ،جامعة مُحَمَّد خيضر بسكرة ، المجلد22 ،العدد01، 2022 .

33- طه علي مُحَمَّد سلطان، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة ،المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية ،المجلد 15 ، العدد الاول، 2023.

34- عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير،جامعة المسيلة،المجلد12، العدد02، 2019.

35- عبد الله زكي مُحَمَّد الشمايله، أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العربية للنشر العلمي،العدد 50، 2022.

36- علاء بوقفة(2022)، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والإرتقاء بجودة الأداء المهني- إستطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، المجلد09، العدد01 ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

37- علي عبد الحسين هاني الزاملي، إنعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر،الوادي، العدد09، 2018.

38- فاتن حاتم الفاضل،مُحَّد عبات الشمري، اجراءات المدقق الخارجي في الحد ما ممارسات المحاسبةالإبداعية- دراسة إستطلاعية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ،قسم المحاسبة،العراق،العدد47 ،2020.

39- فوزي الحاج أحمد ،مُحَّد البشير مركان وأمال دنيا سبل2020، جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية ، مجلة المحاسبة ،التدقيق والمالية ،المجلد02، العدد01، 2020.

40- كمال أحمد يوسف، كفاح صالح إبراهيم، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات العليا، جامعة المنيلين، السودان،المجلد 05،العدد 20 ، 2016.

41- مُحَّد صديق مُحَّد، عبيدة عامر مرعى الربيعي ، المسؤولية المدينة لمراجع الحسابات في الشركات، مجلة كلية القانون العلوم القانونية والسياسية ،كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق، المجلد 10، العدد 36، 2021 .

42- مُحَّد فتحي عبد القادر، أثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية -دراسة نظرية- ،مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 06 ،العدد 10، 2020 .

43- مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الارباح أنموذجا) -دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة،المجلد08، العدد01، جامعة الجزائر3، 2019.

44- منال حسين لفتة صالح ،إستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير ،العدد 08 ،دون سنة .

45- منال مُحَّد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجه نظر المراجع الداخلي-دراسة ميدانية تطبيقية ديوان المراجع القومي، مجلة الإضافات الإقتصادية ،المجلد02، العدد03، 2018.

46- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية،مجلة الغري للعلوم الإقتصادية و الادارية ،جامعة القادسية،العراق ،المجلد 09،العدد 32، 2015.

الملاحـــــــق

1- الملحق (01): الإستبيان.

2- الملحق (02): تحكيم الإستبيان.

3- الملحق (03): بعض مخرجات نظام ال spss .

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مُحَّد الشريف مساعدية – سوق اهراس –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية والعلوم التسير

قسم علوم التسيير

إستمارة الإستبيان

في إطار إعداد مذكرة الماستر العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان : دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ـ دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجين في الجزائر– ، لذا أتوجه إليكم بجزيل الشكر والاحترام لتعاونكم لإكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الإستمارة بكل موضوعية وما يعبرعن وجهة نظركم ،وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم ،علما بأن جميع المعلومات التي سنزود بها ستعامل بكل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي

من إعداد :

الطالبة بن جبار دنيا

الطالبة بوعلاق شيماء

1/ **البيانات الشخصية :**

1- الوظيفة الممارسة :

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي. ☐

3- عدد السنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى 10 سنوات ☐ أكثر من 10سنوات ☐

4- **المؤهل العلمي :**

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

اخرى ☐

5- التخصص العلمي :

محاسبة ☐ مالية ☐

تخصص أخر يرجى ذكره ☐

المحور الأول: كفاءة ومهارات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالأنظمة والقوانين التي تمكنه من أداء مهامه					
2	المراجع الخارجي هو المسؤول عن تحديد مصداقية وعدالة الميزانية والقوائم المالية					
3	يقوم المراجع الخارجي بالتركيز على إستخدام وسائل متطورة وأساليب حديثة عند عملية التدقيق					
4	يقوم المراجع الخارجي بإجراء مسح شامل للمنشأة المراد تدقيقها قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني					
5	الإطلاع الدائم للمراجع الخارجي على معايير المراجعة الدولية و المحلية					
6	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
7	يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية التدقيق					
8	تلقي دورات تدريبية في مجال أساليب اكتشاف					

	ممارسات المحاسبة الإبداعية					
9	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهنة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين					

المحور 02: أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف إدارات المؤسسات

الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم المؤسسة بنقل الإيردات من الفترة المحاسبية الحالية إلى الفترة المحاسبية اللاحقة					
2	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض المخصصات التقديرية مثل مخصص الديون					
3	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة بالمركز المالي					
4	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إضافة مكاسب محققة من السنوات السابقة إلى ربح					

	السنة الحالية					
5	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية قيام الوحدة الإقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الإستثمارية					
6	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تعديلات في التدفقات النقدية مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات					
7	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد والتلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر في العملات الأجنبية					
8	من أساليب المحاسبة الابداعية عرض المطلوبات قصيرة الأجل على أنها مطلوبات طويلة الأجل					
9						

المحور3 : الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يطالب المراجع الخارجي الجزائري بالأوراق الثبوتية للإستثمارات طويلة الأجل					
2	يقوم المراجع الخارجي الجزائري بمراقبة كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية .					
3	التحقق من توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية					
4	يطالب بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية					
5	التأكد من عدم المبالغة في تقييم المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضائع المباعة					
6	مراقبة ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات المالية					
7	يعمل على تصميم إختبارات المراجعة اللازمة لإكتشاف الإنحرافات من طرف الإدارة					

تحكيم الإستبيان

مخرجات نظام ال spss

مخرج نظام ال spssنتائج الاتساق حسب معامل الفاكرونباخ للمحاور الأربعة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
0.642	,903	20

مخرج نظام ال spssيبين نتائج الاتساق حسب معامل الفاكرونباخ للمحاور الأربعة

-نتـائج معامل الإرتباط لمتغيرات الدراسة :

Corrélations

		R1	2م
R1	Corrélation de Pearson	1	-,222
	Sig. (bilatérale)		0,054*
	N	20	20
2م	Corrélation de Pearson	-,222	1
	Sig. (bilatérale)	0,054*	
	N	20	20

ملـــــخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة و إبراز دور المراجعة الخارجية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، بإعتبارها من الممارسات التي تعتمدها المؤسسة الإقتصادية للظهور في صورة المؤسسة الجيدة من أجل إستقطاب المستثمريين و ذلك كله في إطار المسموح ودون خرق للقواعد والمبادىء المحاسبية، بهدف التظليل و تحقيق المكاسب الشخصية ، لهذا سنقوم بدراسة ميدانية من خلال إعداد و توزيع إستمارات إستبيان على عينة من المراجعين الخارجين والمحاسبين و بعد إتمام الإجابات على الإستبيان تم تحليل البيانات وإختبار الفرضيات بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النقاط أهمها دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معاييرها في التقليل من هذه الممارسات و الدور الفعال للمراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية ، المحاسبة الإبداعية ، المراجع الخارجي ، القوائم المالية، التدقيق .

Résumé:

Cette étude visait à connaître et mettre en évidence le rôle de l'audit externe dans la découverte de pratiques comptables créatives, comme l'une des pratiques adoptées par l'institution économique pour apparaître à l'image d'une bonne institution afin d'attirer les investisseurs, le tout dans le cadre permis et sans violant les règles et principes comptables, dans le but d'ombrager et d'obtenir des gains personnels. Pour cela, nous allons mener une étude de terrain en préparant et en distribuant des questionnaires à un échantillon d'auditeurs externes et de comptables. Après avoir rempli les réponses au questionnaire, les données ont été analysé et testé ,Hypothèses à l'aide de progiciels statistiques pour les sciences sociales (SPSS).

L'étude a abouti à un ensemble de points dont le plus important est le rôle de l'audit externe dans la limitation des pratiques comptables créatives par l'apport de ses normes dans la réduction de ces pratiques et le rôle effectif de l'auditeur externe.

Les Mots clés : audit externe, comptabilité créative, auditeur, externeÉtats financiers, audit