جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي التخصص: الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة

بعنوان:

مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة خلال سنة 2016

من إعداد الطالب: شتحونة محمد فارس

نوقشت وأجيزت علنا يتاريخ : 21 ماي 2016

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د / الحاج عرابة (أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ / عوينات فريد (أستاذ مساعد (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

د / مايو عبد الله (أستاذ محاضر (أ) - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2016/2015

دا_____ما

أمدي ثمرة جمدي المتواضعة إلى أمي وأبي أطال الله في عمرهما

" إجلالا وعرفانا "
إلى أخي وأخواتي
"لمساعدتهم لي في كل الظروفء"
إلى كل أفراد العائلة الكريمة
إلى كل أحدقائي

إلى كل طلبة الدراسات المحاسبية والجبائية ماستر دفعة 2016

شكر وغرهان

الحمد الله الذي هدانا ومن علينا بنعمة الإسلام الحمد الله الذي وفقني بالنجاح في المحدد الله الذي وفقني على إتمام المذكرة.

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف فريد عموينات، مد لي يد العمن بصبره وإرشاداته وتمجيماته ودعمه لانجاز هذا العمل المتماضع الذي اسأل الله أن يتقبله مني.

كما لا يغوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أغضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث وتقييمه وتقويمه وتثمينه جزاهم الله عنا خير الجزاء

ولا يغوتني في الأخير تقديم شكري وامتناني إلى كل أحدقائي وزملائي في الدراسة غبد السلام وغبد الرحيم ومحمد وغمر والعيد وكل من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية

لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية المراجعة وقدرتهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء مسؤوليته المهنية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبيان على مجموعة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وحبراء محاسبيين بولاية ورقلة 2016.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ✓ أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ أنه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✔ أنه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

الكلمات المفتاحية:

مراجعة، محاسبة إبداعية، مراجع حسابات، مسؤولية مهنية.

Summry:

This study aimed to identify the aspects of the responsibility of the audit to the reduction of the creative accounting practices, and through the evaluation of the extent to which the auditors responsible for the professional, and the availability of scientific and practical experience and professional competence They have, and the extent of their commitment to the plan review process and their ability to discover creative accounting practices, and the end of the constraints that affect the ability of the references in the performance of professional responsibility.

To achieve the objectives of the study questionnaire was distributed to a group of accountants and certified the accounts of the Board of Governors and experts Certified Ouargla state in 2016.

The study found the following results:

- ✓ that the factors associated with the external references affect his performance in the reduction of the exercise of creative accounting;
- ✓ that it complies with the external auditors to conduct tests necessary to limit the creative accounting practices;
- ✓ The Auditor faces problems and constraints affecting his professional responsibility by reviewing the data process.

Key words:

Review, creative accounting, auditor, professional responsibility.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنصر
III	الإهداء
IV	الشكرالشكر
V	الملخصالملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الإختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
1	المقدمة
4	الفصل الأول: مراجع الحسابات والمحاسبة الإبداعية
5	المبحث الأول: مسؤولية مراجع الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	الفصل الثاني: دراسة عينة من محافظي الحسابات
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
30	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
50	
53	قائمة المصادر والمراجع
56	الملاحقالملاحق
74	الفهرسالفهرسالفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	الجدول (1-2)
29	يوضح مقياس ليكرت لتحديد مستوى الموافقة	الجدول (2-2)
29	يوضح مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	الجدول (3-2)
30	يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	الجدول (4-2)
31	توزيع العينة حسب الجنس	الجدول (5-2)
31	توزيع العينة حسب السن	الجدول (6-2)
32	توزيع العينة حسب الشهادة	الجدول ₍ 7-2)
33	توزيع العينة حسب الوظيفة	الجدول ₍ 8-2)
34	توزيع العينة حسب الخبرة	الجدول (9-2)
36	يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات	الجدول (10-2)
	الفرضية الأولى	
40	جدول يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	الجدول ₍ 11-2)
	لفقرات الفرضية الثانية	
46	جدول يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	الجدول (12-2)
	لفقرات الفرضية الثالثة	

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	توزع العينة حسب متغير الجنس	الشكل (1-2)
32	توزيع العينة حسب السن	الشكل (2-2)
33	توزيع العينة حسب الشهادة	الشكل (3-2)
34	توزيع العينة حسب الوظيفة	الشكل (4-2)
35	توزيع العينة حسب الخبرة	الشكل (5-2)

قائمة الإختصارات والرموز

الدلالة بالغة العربية	الدلالة باللغة الأصلية	الإختصار
برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية	Statistical Package for Social Science	SPSS
الداخل أولا الخارج أولا	FIRST IN FIRST OUT	FIFO
المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standard	IAS
المعايير الدولية لتقارير المالية	International Financial Reporting	IFRS
. 39	Standards	

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
56	الإستبيان	01
62	نتائج ال SPSS	02

مقدمة

توطئة:

نظرا للتغيرات التي عرفتها المؤسسات من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والاجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال أمثل.

ولكي تتحكم المؤسسة في تسيير وترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل وتقنيات تساعدها على ذلك، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسات ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير. ومن هنا ظهرت المراجعة.

ولعب ظهور المراجعة دورا أساسيا داخل المؤسسة لأن من يقوم بحا شخصا مؤهلا ويتوفر فيه مواصفات لا تتواجد عند الأشخاص الآخرين الذين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة بإعتبارها آداة فعالة في فحص البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة الشركة، وترجع أهميتها إلى أنها الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية.

ونظرا للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال لجأت الكثير من إدارات المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بحا سعيا منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر إيجابيا على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية.

الاشكالية:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح تساؤل الإشكالية الرئيسية كالآتي :

"ما مدى مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟"

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- 井 هل تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- الابداعية على تلك البيانات؛ حلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات؟
 - 井 هل يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

❖ لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

مقدمة

- ❖ لا يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات؛
 - 💠 لا يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

أهداف الدراسة:

- إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع؛
 - التعرف على المحاسبة الإبداعية؛
- إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

- التعرف على مسؤولية مراجعة حسابات البيانات المالية؛
- تكمن أهمية الدراسة في مسؤولية مراجعو الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

حدود ومجال الدراسة:

للإحابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج، فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

حدود نظرية : لقد اقتصرت الدراسة على تحديد الإطار النظري للمراجعة والمحاسبة الإبداعية وتحديد العلاقة العكسية بينهما.

حدود مكانية : الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحاسبين في ولاية ورقلة.

حدود زمنية: أفريل 2016.

مبررات اختيار الموضوع:

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني أختار هذا الموضوع وهي:

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص؟

مقدمة

- ميول الطالب واهتمامه بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة؟
 - فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع؛
 - حداثة الموضوع.

المنهج المتبع:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نعتمد في الجزء النظري على المنهج الوصفى التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي.

في الجانب التطبيقي تعتمد الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وحبراء محاسبيين. لتقصى آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة ويتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

خطة وهيكل الدراسة:

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

الفصل الأول: متعلق بالأدبيات النظرية و التطبيقية لمسؤولية مراجعة الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية. يتناول فيه مفهوم المراجعة، مفهوم المحاسبة الإبداعية، مسؤولية المراجع، وكذا دور مراجع الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أما المبحث الثاني يتطرق فيه إلى الدراسات السابقة في الموضوع.

الفصل الثاني: يتعلق بالدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة مراجعي الحسابات و المحاسبين من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة.

تمهيد:

تعتبر مراجعة الحسابات اختبار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين، وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة، بإعتبارها آداة فعالة، وترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والآداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف ممارسات المحاسبية الإبداعية.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مراجعة الحسابات من خلال التطرق للعناصر التالية:

- ♦ المبحث الأول: مسؤولية مراجع الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

المبحث الأول : مسؤولية مراجع الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير حداً خلال السنوات الأخيرة خاصةً بعد أحداث انهيار شركة (إنرون-Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (إنرون) جزءاً من مسؤولية انهيار الشركة، و اتحامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات و السياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي و الصحيح ويتناول الباحث في هذا الإطار المحاسبة الإبداعية و مجالاتها و أسباب لجوء الإدارة إليها، ثم تعرف مسؤولية المراجعة ومفهومها ومهامها و الإجراءات التي تمارسها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول : المراجعة

إن إعطاء مفهوم عام للمراجعة هو عبارة عن الإحاطة بها ومعرفة حدودها وقد تعددت التعاريف حول مفهوم المراجعة وقد تم تناولها من عدة جوانب.

الفرع الأول: تعريف المراجعة

تعتبر المراجعة لغويا هي التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.²

وأيضا على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وحسارة عن تلك الفترة "3.

وكما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. (4)

¹ رشا حمادة، دور لجان المواجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، بحلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المحلد 26-العدد الثاني-2، ص 94.

² أحمد خيرت العطار، مبادئ مواقبة الحسابات المالية، مطبعة النهضة العربية، مصر، 1996، ص 9.

³ خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 13.

 $^{^{4}}$ توماس وهنكي تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد، ا**لمواجعة بين التنظيم والتطبيق**، ص 26 .

 1 وتتمحور المراجعة حول النقاط التالية : الفحص، التحقيق، التقرير

- ✓ الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ✓ التحقيق : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالى للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- ✔ التقرير: يقصد به بلورة نتائج التقييم والتحقيق في شكل تقرير يقدم الي الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية المراجعة

أولا: أهداف المراجعة

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة (²⁾

1 - 1 الأهداف التقليدية : بدورها تتفرع إلى :

- اهداف رئيسية:
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؟
 - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
 - ♦ أهداف فرعية:
 - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؟
 - تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أ ومستقبلا؛
 - طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم؟
 - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
 - تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 10– 12.

² حالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر عمان الأردن، 2001، ص 11.

2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
 - تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة؛
 - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المحتمع.
 - $^{(1)}$: كما أنه هناك أهداف أخرى
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛
 - التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بما لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ثانيا: أهمية المراجعة 2

و تنقسم إلى قسمين كالتالي:

- 1 1 الأهمية الداخلية : وتعود بالنفع على أصحاب المشروع ونذكر منها :
 - تمكن أصحاب المشروع من معرفة ومتابعة سير العمل في المشروع؛
- اعتبار البيانات التي خضعت للتفتيش والمراجعة أداة صالحة لرسم الخطط واتخاذ الإجراءات المناسبة؛
 - إكتشاف الثغرات ونواحي القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
 - انتظام أعمال المحاسبة لشعور موظفي المحاسبة بخضوعهم إلى أعمال المراجعة.
- 2 الأهمية الخارجية : وتعود بالنفع على الغير وتعتمد بشكل رئيسي على المعطيات والبيانات المحاسبية التي توفرها المحاسبة وتؤكد صحتها المراجعة ونذكر منها :
 - فئة المستثمرين : أي كل شخص أو جهة تملك رأس مال ترغب في استثماره في أي مشروع اقتصادي مناسب؛
- البنوك على إختلاف أنواعها : من أجل معرفة وتحديد المركز المالي للمنشأة وكذا قدرته على تسديد ديونه المقترضة من هذه البنوك؟

¹ أحادة ليلي، مراجعة الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، حامعة الجزائر، 2002

^{2016/04/16 :} تاريخ الإطلاع http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php ²

- رجال التجارة والاقتصاد: من أجل المشورات والدراسات الاقتصادية لإختيار المجال الاقتصادي الأنسب؟
 - الدوائر المالية : من أجل تحديد الضرائب بشكل صحيح وسليم؟
 - إضافة إلى رجال العلم و الأكاديمين ، اتحادات العمال، و الهيئات الحكومية، و المدراء.

الفرع الثالث: مبادئ المراجعة

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ مراجعة الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهما ركن الفحص وركن التقرير وبناء على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص 1 :

- 1) مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسات وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من هذه الآثار من جهة أخرى.
- 2) مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- 3) مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- 4) مبدا فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشارك.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير²

1) مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوه من إعداد هذه التقارير.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 23.

² سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر 2004/2003، ص 31.

- 2) مبدأ الافصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
- 3) مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو حارجية.
- 4) مبدأ السببية : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو حدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قذ تكون قضايا غائية أو سببية.

الفرع الرابع: معايير المراجعة وأنواعها: 1

أولا: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة هي المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها.

المعايير الشخصية العامة وهي تضم المعايير الفرعية التالية:

- معيار التأهيل العلمي والفني؟
 - معيار الاستقلالية؛
- معيار بذل العناية المهنية المعقولة او المناسبة.

معايير العمل الميداني وهي تضم المعايير الفرعية التالية :

- معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين؛
 - معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
 - معيار كفاية وصلاحية أدلة الإثبات.

معايير التقارير وهي تضم المعايير الفرعية التالية:

9

^{2016/04/16 /} تاريخ الإطلاع / http://www.bayt.com/ar/specialties/q/ % - ¹

- معيار اعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً؛
- معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاماً؛
 - معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات؛
 - معيار إبداء الرأى.

ثانيا: أنواع المراجعة

يمكن تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية مراجعة الحسابات، إلا أن هذا التنوع والتعدد هو تنوع وصفي، أي أنه لا يتعرض إلا للجانب الوصفي للمراجعة فقط، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع تبقى واحدة.

حيث أن مفهوم مراجعة الحسابات ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية المراجعة، وسنقوم بدراسة أنواع المراجعة على النحو التالي:

- من زاوية الإلزام القانوني؟
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة.

أولا: من زاوية الإلزام القانوني

- المراجعة الإلزامية؛
- المراجعة الاختيارية.

1 - المراجعة الإلزامية : وهي المراجعة التي يحتم القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزام تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على إلزامية تعيين مراجع الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بحا قانونا، وضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة.

"يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس الرقابة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية". أ

2. المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بما بواسطة مراجع خارجي، ويحدث هذا غالبا في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية، إن واجبات المراجع في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها. 2

¹ حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000، ص 281.

²⁻ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

ثانيا: من زاوية المجال أو نطاق المراجعة

تقسم المراجعة من حيث النطاق إلى مايلي:

1. المراجعة الكاملة: وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي لغرض إعطاء رأي فني محايد، ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق المراجعة حيث يقوم المراجع بتحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل. ¹

2. المراجعة الجزئية: وهي التي تقتصر على عمل المراجعة على عمليات معينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجعة بأي صورة من الصور وتحديد الجهة التي تعين المراجع لتلك العمليات.²

المطلب الثاني: مسؤولية مراجع الحسابات:

بعد توكيل أو تكليف المراجع وتحديد طبيعة ونوعية ومجال العمل المطلوب تنفيذه منه يتوجب عليه القيام بالأمور التالية:

1- التأكد من أن جميع العمليات المالية نظمت وسجلت وأعدت حساباتها بشكل سليم وصحيح وبما ينسجم مع الفروض والمبادىء المحاسبية؛

- 2- التأكد من صحة إعدادات الميزانية الختامية والأعمال الجردية؟
- 3- التأكد من الالتزام في اتباع المبادىء المحاسبية في معالجة جميع الأعمال المحاسبية؛
 - 4- إعداد خلاصة نتيجة أعماله (تقرير المراجع).

أما المسؤولية التي يتعرض لها مراجع الحسابات في حالت ارتكابه مخالفات يحاسب عليها فهي تحدد حسب نوع المحالفة التي ارتكبها وكذلك حسب ما تناولته أنظمة وقوانين كل دولة على حدى ونذكر منها:

أولا - مسؤولية مدنية:

تنحصر هذه المسؤولية في إخلال المراجع للشروط المنصوص عليها بالعقد بينه وبين موكله والأخطاء التي تسبب ضرراً للغير والأخطاء التي يترتب عليها دفع غرامة مالية للمتضرر وهناك نوعين من الأخطاء هما (الأخطاء التافهة وهي لا توجب مسؤولية والأخطاء الجسيمة ويترتب عليها مسؤولية). مثل التوقيع على تقرير معد بشكل مسبق أو إغفال ذكر أن المؤسسة مرهونة وهذه المسؤولية ناجمة عن العلاقة التعاقدية بين المراجع والعميل.

¹ ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، ص 21.

²لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة لحاج لخضر، باتنة، 2008/ 2009، ص 23.

http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/2187-3

<u>%D9%85%D8%B3%D8%A4%D9%88%D9%84%D9%8A%D8%A9-%D9%85%D8%B1%D8%A7%D8%AC%D8%B9-</u> 2016/14/09 يَارِيخ الإطلاع : 2016/14/09 يَارِيخ الإطلاع : 2016/14/09

ثانيا - مسؤولية جزائية (جنائية) :

تنحصر هذه المسؤولية بإرتكاب المراجع مخالفات كالاحتيال على أنظمة الدولة والغش ويترتب عليها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً كما يساعد المؤسسة على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح في حال الأرباح الصناعية والتجارية مما يضيع حقوق الدولة أو نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.

ثالثا - مسؤولية تأديبية:

تنحصر هذه المسؤولية بإخلال المراجع بواجباته لمهنة المراجعة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة لجمعية المحاسبين مثل مخالفة أحكام القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة والتصرفات الشائنة التي تحط من مكانة المهنة وتكون هذه العقوبات كما يلي:

- 1. التنبيه؟
- 2 الإنذار ؟
- 3. الوقف عن العمل لمدة زمنية محددة؛
- 4. شطب اسمه نمائياً من جدول المحاسبين القانونيين.
 - ومن الأمور التي تعاقب عليها أدبياً:
- أن يعمل على تحديد أتعابه بشكل يؤثر على أتعاب زملائه؛
 - أن يبدي رأي مخالف لما تتضمنه الدفاتر والسجلات؛
 - وضع اسمه على تقرير خاص بقوائم مالية لم يقم بمرجعتها؟
 - إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها؟
 - أن يعرض خدماته على الغير بدلاً من أن يطلبها الغير؛
 - أن يقوم بأعمال تتعارض مع وضعه كمراجع قانويي.

المطلب الثالث: ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

أولا: الخبير المحاسبي:

- يعد خبيرا محاسبا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات؟

- يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتحميع محاسبة الؤسسات والهيئات التي لا يربطه بما عقد عمل؛ 1
- يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات. ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛ ²
 - مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمّة ظرفية أو مؤقتة؛
 - يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته؛³
 - تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير؛ ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

ثانيا: محافظ الحسابات:

- يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
 - يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:
 - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة
 - المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؟
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

أ الجريدة الرسمية، قانون رقم 10-01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص 6. تاريخ الإطلاع 2016/05/12

² الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق ونفس الصفحة.

³ الجريدة الرسمية، نفس المرجع السابق، ص 7.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؟

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؟
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؟
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؟
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة

الاجتماعية؟

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؟
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؟

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم؛

- تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؟
 - تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

ثالثا: المحاسب المعتمد:

- يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب حدماته؛

- يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها؛
- تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد ملكية الزبون؛
- يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها. كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
 - يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية 1

تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليها البعض حدثًا من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تخبرك فقط عما لا يستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله إولهذا فقد رأت المؤسسة بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

يقدم (ناصر Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنما هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها و / أو جميعها ". 2

ويعرف (أمات Amat) المحاسبة الإبداعية بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات مؤسسات الأعمال ". 3

ويقدم (فيليبس Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".4

¹علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص ص 6-7.

Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting. British Accounting Review 24 ², p 4

Naser, K. and M. Pendlebury, Ibid, P 7-8 ³

Breton, G. and Taffler, R. J., "Creative Accounting and Investment Analyst Response" P98

ويعطي (ملفورد Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتحاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل. 1

ويصف (Bambooweb Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المعارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

$\frac{3}{2}$ كما تتصف المحاسبة الابداعية بما يلي

- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارستها تعمل على تغيير القيم لمحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارستها تنحصر في إطار المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

الفرع الثاني: خصائص وتقنيات المحاسبة الإبداعية

أولا: خصائص المحاسبة الإبداعية 4

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بما المحاسب والمتمثلة في:

- قدرة المحاسب على التحليل والتحميع؟
- قدرة المحاسب على التحيل والحدس؟
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

<u>ثانيا: تقنيات المحاسبة الإبداعية: 5</u>

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية والتي تصنف حسب عدة اعتبارات وفي عدة أصناف، نذكر منها:

Amat, O. and Blake , J. , " The Ethics of Creative Accounting" p22 $^{\rm 1}$

² مرجع سابق، ص 7-Naser, K. and M. Pendlebury.8

³ طارق حماد المبيضين وأسماه عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، أبحاث اقتصادية وادارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010، ص 88.

⁴ مرزاقة صالح وبوهرين فتيحة، **الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12و 13 ماي 2010 كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دحلب سعد، البليدة، الجزائر، ص.ص 5.

⁵ مرزاقة صالح، المرجع سبق ذكره، ص 6.

1- تصنيف. François Bonnet سنة 1995.

- جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية: وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات؛
 - جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة؟
 - جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير من خلال تحسين النتيجة؛
 - عمليات على الميزانية : رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأس مال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

d'Hervé Stolowy. تصنیف -2

- تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛
- تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج؟
 - تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

كما أنها عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في الجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة / مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بحا.

الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعاريف ومن ضمن تلك التعاريف هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية، وكذلك تؤثر المحاسبة الإبداعية على تجميل القوائم المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية.

1 : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول حسابات النتائج

يمكن استعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في حدول حسابات النتائج في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

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

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

¹ حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد، العدد 27، كلية العلوم الإدارية والمالية، حامعة الإسراء، العراق، 2011، ص 366.

2- تسجيل إيراد مزيف

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

-3 نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو -3

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 الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الإيراد.

4- 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.

5- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة

قدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسات أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي اكتسبت فيها الإيراد إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

-6 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 إلي عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبمدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

1 : ثانيا : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الميزانية

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة

¹ حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق ص.ص 367-368.

مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية.

الأصول غير الملموسة -1

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

2- الأصول الثابتة

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

-3 الاستثمارات المتداولة

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

4- النقدية

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

5- الذمم المدينة

ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

6- الاستثمارات طويلة الأجل

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

7- الإيرادات الطارئة

حيث يتم إثبات الإيرادات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.

8- الخصوم المتداولة

مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بحدف تحسين نسب السيولة.

9- الخصوم طويلة الأجل

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بحدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

10− المخزون

في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى التكلفة الوسطية المرجحة.

11- حقوق المساهمين

مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

1 ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؟
- وتستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمار وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذا أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو حسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

¹ ليندا حسن الحلبي، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص.ص 14.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

الرابعا : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية 1

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين جدول حسابات النتائج وبين الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نمايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب ، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

أولا: باللغة العربية.

-1 دراسة – حسين أحمد دحدوح – "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه" مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية—المجلد 22 —العدد الأول—2006.

وتمدف هذا الدراسة إلى:

- استعراض وتحليل الإصدارات المهنية التي تتعلق بمسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية؛
- حصر العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها بوصفها خطوة نحو وضع مجموعة من التوصيات لمراجعي الحسابات لمساعدتهم على تحسين وزيادة قدرتهم على اكتشاف التضليل؛
- وضع مقترحات وتوصيات للمساهمة في تطوير مهنة المراجعة والنهوض بما لمواجهة تحديات الفترة القادمة فيما يتعلق باكتشاف التضليل في التقارير المالية.

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص ص 14-15.

و توصلت هذه الدراسة إلى :

- ✔ هناك عوامل متعددة مرتبطة بمراجع الحسابات تساعده في اكتشاف التضليل في التقارير المالية؛
- ◄ هناك عوامل مرتبطة بالمنشأة وإدارتها تساعد المراجع في اكتشاف التضليل في التقارير المالية، والتي ينبغي عليه أحذها بالحسبان عند تنفيذ عملية المراجعة؟
 - ✔ تتأثر إمكانية المراجع في اكتشاف التضليل في التقارير المالية بالعديد من العوامل المرتبطة بالإصدارات المهنية؛
 - ✓ ليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية؛
- ✓ اتفق مراجعو الحسابات والمديرون الماليون على عدم تأثير العوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية.

2- دراسة علي محمود الخشاوي - محسن ناصر الدوسري " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة 2008.

وتمدف هذه الدراسة إلى:

- 1- استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.
- 2- التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية ودور المنظمات الدولية المحاسبية في ذلك.
 - 3- التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.
 - 4- دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

حيث وصلت هذه الدراسة إلى أن :

- ✓ هنالك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.
- ✓ ان أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مضلل " عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل.
- ◄ هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.
- ▼ تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبية الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبية الإبداعية .

- ✓ ان ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية الدولية الدولية المحاسبة الدولية INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS لتصبح معايير المحاسبة الدولية INTERNATIONAL FINANCIAL STANDARDS STANDARDS.
 - ✔ للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.
- ✓ تبين من حلال البحث ان المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله، حيث يتضح ان هنالك أخلاقيات تحكم المهنة، وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود الى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ ان مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا فانه يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة ان تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعبات أو تحريف أو غش.

-3 دراسة -1 شيرين مصطفى الحلو -1 "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية" رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، 2009.

تحدف هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- ✓ يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، وهذه النتيجة تنسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض تدقيق الشركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية؛
- ✓ يتوفر لدى مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما
 يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

4 - دراسة – ميسون بنت محمد بن علي القري – " دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة " أفريل 2010.

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

حيث وصلت هذه الدراسة إلى أن:

- ✓ وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية؛
- ✓ أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
 - ✔ اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة 60% فيما يتعلق بالدوافع و48% فيما يتعلق بالأساليب.

5-دراسة - أسامه عبد المنعم - طارق محاد المبيضين - " دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في القوائم المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين) " أبحاث إقتصادية وإدارية العدد الثامن، ديسمبر 2010.

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة أسباب الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة ومفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم أساليب المحاسبة الإبداعية.

حيث وصلت هذه الدراسة إلى أن:

- ✓ أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمحور في بند المدينون بمدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة المخصص الديون المشكوك فيها؛
- ✓ أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تأدي إلى نشوء الأزمات المالية وفقدان الموثوقية للبيانات والمعلومات المالية (في قائمة الدخل) وتتمحور في نقل المصاريف الجارية إلى الفترات المحاسبية السابقة أو لاحقة.

ثانيا: باللغة الأجنبية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تزيد من احتمال كشف التحريف والتلاعب، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم أحذ عينة مكونة من (56) إجراء للكشف عن التحريف والتلاعب مستخدماً في دورة المخازن والمستودعات، بالإضافة إلى العوامل التي تزيد من احتمالات كشف التحريف والتلاعب في هذه الدورة في نيوزلاندة.

وأظهرت النتائج أن مدققي الحسابات عينة الدراسة يرون أن أقل من نصف هذه الإجراءات لها فاعلية أكثر في الكشف عن التحريف والتلاعب، وأن أكثر من نصفها لها فاعلية بدرجة متوسطة في الكشف عن الغش، وأن (15) إجراء من الإجراءات التي تمت دراستها ذات فاعلية بدرجة أقل في الكشف عن الغش.

2– دراسة (Amat and Gowthorpe (2005) ، بعنوان "دراسة القضايا الأخلاقية لنوعين من السلوك التلاعبي"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوعين رئيسين من السلوك التلاعبي، حيث وصف النوع الأول اصطلاحاً بالتلاعب الكلي (manipulation-macro) لوصف التأثير في المنظمات وإضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية. كما وصف النوع الثاني بالتلاعب الجزئي "manipulation-micro" للتعبير عن عملية معالجة الأرقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح الشركة، وقامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور أخلاقي، وهي دراسة أحريت في إسبانيا. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال المقابلة حيث تم توزيع استبيان على (33) شركة مراجعة حسابات. وخلصت إلى أن التلاعب بنوعيه 11 يعد محاولة للخداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية إذ يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها.

المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة و ذكر خصوصية الدراسة الحالية

أولا: التعليق على الدراسات السابقة

ركزت الدراسات السابقة على مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب، ومدى تخفيض التضليل في التقارير المالية، وعالجت بعض المواضيع الخاصة بالمراجعين كمسؤوليتهم القانونية تجاه الغير والصعوبات التي تواجه مراجعي الحسابات، وأيضاً مناقشة تطوير بعض النماذج والأساليب الفنية التي يمكن استخدامها من قبل المراجعين من أجل اكتشاف الغش، ومدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية.

ثانيا : خصوصية الدراسة الحالية

وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونما طبقت في ولاية ورقلة الجزائر - حلال سنة 2016، وتتميز في كونما عالجت موضوعاً على قدر كبير من الأهمية وهو (مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية). كذلك وتتميز هذه الدراسة أيضاً عن الدراسات السابقة في أنما لم ينحصر إطارها النظري فقط. بل تجاوز ذلك إلى تحليل أبعاد مسؤولية مراجعي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. هذا بالإضافة إلى ما تقوم به مكاتب المراجعة في الواقع الفعلي من إجراءات للحد من هاته الممارسات.

تمهید:

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبيين، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

سنحاول في هذا الفصل التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- ❖ لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ لا يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات؛
 - ❖ لا يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

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

- ◄ المبحث الأول: الأدوات والبرامج المستخدمة؟
 - **المبحث الثاني**: تحليل النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سنقوم من خلال هذا الدراسة بعرض عينة وحدود الدراسة متبوعة بتوضيح استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا بتناول مراحل إعدادها و مختلف الظروف المحيطة بما و المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى :

المطلب الأول : عينة وحدود الدراسة

الفرع الأول: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين ومحاسبي المؤسسات. حيث تم توزيع الاستبيان على 40 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 35 استبيان كما هو موضح بالجدول أدناه :

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

النسبة	العدد	البيان
100	40	عدد الإستمارات الموزعة
87.5	35	عدد الإستمارات الواردة
5	2	عدد الإستمارات الملغاة
82.5	33	الإستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الإستبيان

الفرع الثاني: حدود الدراسة

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

- الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وحبراء محاسبين ومحاسبين في مؤسسات في ولاية ورقلة.
- الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام أخر استمارة (من 28 أفريل إلى 03 ماي 2016).

المطلب الثاني: أدوات ويرامج الدراسة

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

الفرع الأول: الاستبيان

أولا: تصميم الاستمارة

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

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

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

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

ثانيا: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

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

- المقابلة الشخصية : وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها كما ألحينا على ضرورة ملء الاستمارة في أقل وقت ممكن؟
- الاستعانة بالغير : وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولاية التي تمت فيها الدراسة ؟
 - التسليم المباشر: وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من مكاتب المحاسبة.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 36 سؤالا، بوبت في ثلاثة محاور رئيسية، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الخماسي، وهذا للوصول بدقة إلى أراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلى:

- المحور الأول : يتضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من خبرة ومحال العمل….الخ، ويحتوي على 5 أسئلة؛
- المحور الثاني : يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بتحديد تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية، ويحتوي على 11 سؤال؛
- المحور الثالث: يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ويحتوي على 15 سؤال.
- المحور الرابع : يتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بتحديد المشاكل و المعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية، ويحتوي على 5 أسئلة.

¹ توجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم: (01)

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة

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

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

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

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

المصدر: من إعداد الطالب

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

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

المصدر: من إعداد الطالب

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 22) حيث تم استخدام الوسائل التالية :

- المتوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة؛
 - الانحراف المعياري : لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم حساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة؟

- صدق وثبات المحتوى:

تم إستخدام مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة حيث بلغت نسبة 65.4 بالمائة كما هو موضح في الجدول التالي :

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

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
,654	31

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الإستبيان

المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها

المطلب الأول: عرض نتائج الاستبيان

الفرع الأول: عرض النتائج الخاصة بالمعلومات الديموغرافية

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

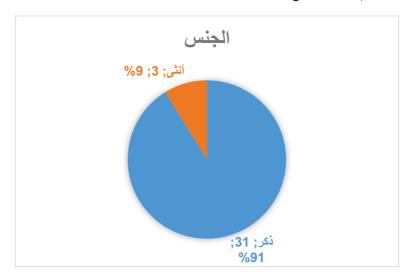
جدول رقم (5-2) توزیع العینة حسب الجنس

جنس التكوار	التكرار	النسبة
كور 31	31	93.94
اث 2	2	6.06
مجموع 33	33	%100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

تتكون عينة الدراسة من 33 فردا منهم 31 ذكر و2 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت93.94 % في حين قدرت نسبة الإناث ب 6.06 %.

شكل رقم (1-2) توزع العينة حسب متغير الجنس



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن

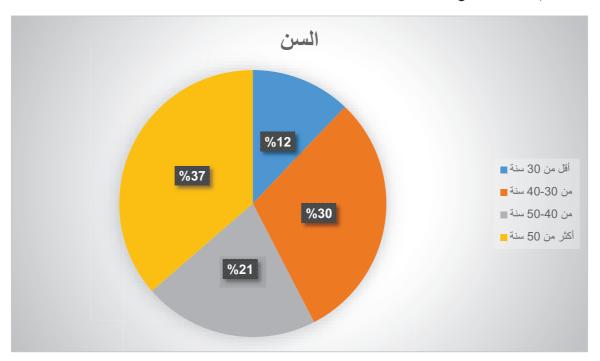
جدول رقم (6-2) توزيع العينة حسب السن

الجحموع	50سنة فأكثر	من40-50 سنة	من 30 -40	أقل من 30	العمر
			سنة	سنة	
33	12	7	10	4	التكرار
100	36,4	21,21	30.3	12,12	النسبة %

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة هو 33 فردا أي بنسبة 100 % من إجمالي العينة، حيث أن عدد أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 سنة هو 4 أي بنسبة 12,12 %، أما الذين يتراوح عمرهم بين 30 و40 سنة هو 10 أفراد أي بنسبة 30.3 %. والذين يتراوح عمرهم بين 40 و50 سنة هو 7 أفراد أي بنسبة 21,21 %. أما الأفراد الذين يتجاوز سنه م 50 عاما عددهم 12 أي ما يعادل نسبة 36,4 % من إجمالي أفراد العينة.

شكل رقم (2-2): توزيع العينة حسب السن



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الشهادة

جدول (7-2): توزيع العينة حسب الشهادة

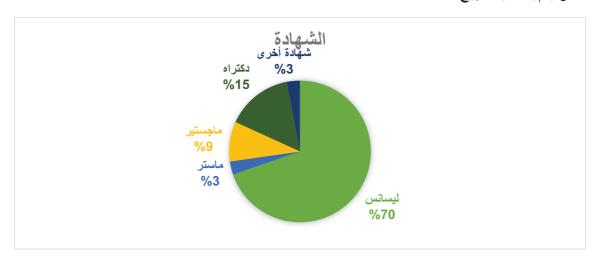
المؤهل	التكوار	النسبة
ليسانس	23	69.7
ماستر	1	3
ماجستير	3	9
د کتوراه	5	15.3
شهادة أخرى	1	3
المجموع	33	100

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

لقد تبين أنه من خلال معالجة الاستمارات الصالحة أن المؤهل العلمي الغالب لأفراد العينة هو شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبة المشاركين الحاصلين على شهادة الدكتراه بنسبة 15.3 % تسبة المشاركين الحاصلين على شهادة الماجستير، وأخيرا نسبة 3 % للحائزين على كل من شهادة ماستر وشهادات أخرى.

حيث أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

شكل رقم(3-2) : توزيع العينة حسب الشهادة



 EXCEL المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج

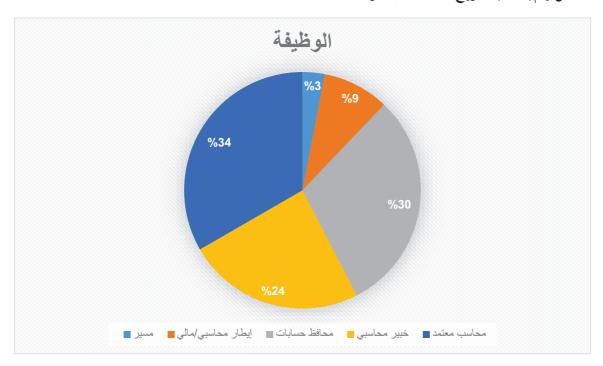
ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

جدول رقم (8-2) : توزیع العینة حسب الوظیفة

النسبة	التكوار	الوظيفة
3	1	مسير
9.1	3	إيطار محاسبي /مالي
30.3	10	محافظ حسابات
33.36	11	محاسب معتمد
24.24	8	خبير محاسبي
100	33	المجموع

 EXCEL المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج

الشكل رقم(4-2): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

خامسا : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

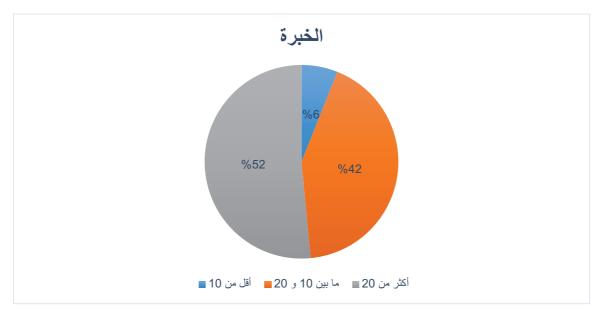
جدول رقم (9-2) : توزيع العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	المدة
6,1	2	أقل من 5 سنوات
42,4	14	ما بين 5 إلى 10 سنوات
51,5	17	أكثر من 10 سنوات
100	33	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرهم عن 05 سنوات هو 2 أفراد أي بنسبة 6.1 % من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرهم بين 05 و01 سنوات هو 14 فرد أي بنسبة 42.4 % أما الأفراد الذين تتجاوز خبرهم عن 10 سنوات فكان عددهم 17 فردا أي ما يعادلً نسبة 51.5 % من إجمالي العينة.

الشكل رقم (5-2): توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج EXCEL

المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستبيان

للتعرف على نتائج الفرضية تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة، وقد تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمس بدائل تتدرج من تأثير قوي إلى لا يأثر بتاتا. حيث الفقرات من (6 إلى 16) تتعلق بالفرضية الأولى، والفقرات من (18 إلى 31) تتعلق بالفرضية الثانية وفق تدرج موافق بشدة إلى غير موافق بشدة، أما الفرضية الثالثة فتكون فقراتها من (32 إلى 36) تتدرج من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة.

عرض نتائج الفرضيتين:

الفرضية الأولى:

井 لا تأثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية:

لا يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات.

الفرضية الثالثة:

👃 لا يواجه مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيامه بأدائه المسؤولية المهنية.

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

درجة	الإنحراف	المتوسط	لا يؤثر	لا يؤثر	محايد	تأثير	تأثير	الفقرة
الموافقة	المعياري	الحسابي	بتاتا	%	%	%	قوي	
		من 5	%				%	
مرتفعة	,90453	4,4545	3	3	0	33.4	60.6	6. فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته
جدا	, 70433	7,4343						
مرتفعة	,80834	4,1818	3	0	6.1	57.6	33.3	7. فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل
مرتفعة	92259	4 5455	3	0	3	27.3	66.7	8. كفاءة المراجع وخبرته المهنية
جدا	,83258	4,5455						
مرتفعة	1,33428	3,9697	9.1	9.1	6.1	27.3	48.5	9. إستقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته
مرتفعة	,95409	3,8437	6.1	3	6.1	66.7	15.2	10. الدراسة والتقييم الجيد لرقابة الداخلية
متوسطة	,69270	2,8125	0	30.3	57.6	6.1	3	11. تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم
	,07270	2,0123						إكتشافه لتضليل
مرتفعة	,81997	3,7879	0	0	45.5	30.3	24.2	12. تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي
	,01777	3,7077						الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بما
مرتفعة	,78817	3,9394	0	3	24.2	48.5	24.2	13. التعليم المستمر للمراجع
مرتفعة	,98377	3,6970	3	6.1	30.3	39.4	21.2	14. يتم التخطيط لعمليات المراجعة
	,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,	3,0770						بشكل بكفؤ وفعال قبل القيام بما
								15. يعمل مكتب مراجعة الحسابات على
مرتفعة	1,34488	3,6061	3	30.3	6.1	24.2	36.4	فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية
	_,	,,,,,,						المراجعة مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء
								وإكتشاف الغش
								16. يجب على مراجع الحسابات الفهم
متوسطة	1,53987	3,3939	15.2	21.2	9.1	18.2	36.4	الكافي لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن
								الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة
								لتخطيط لعملية المراجعة
مرتفعة	1,000289	3,839273	نتائج المحور الثاني					

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج الإستبيان

يبين جدول رقم (2-10) التالي :

في الفقرة (06) يتبين أن : (60.6 %) من أفراد العينة يؤيدون أن " فهم المراجع لواجباته و مسؤولياته له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "، في حين أن (3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر على أدائه، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,4545)، أي ما يعادل نسبة (89.09 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " فهم المراجع لواجباته و مسؤولياته له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (07) يتبين أن : (57.6 %) من أفراد العينة يؤيدون أن " فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1 %) من أفراد العينة كانت أرائهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,1818)، أي ما يعادل نسبة (83,636 %) مما يدل على أن آر اء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (08) يتبين أن : (66.7 %) من أفراد العينة يؤيدون "كفاءة المراجع و خبرته المهنية له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر بتاتا، وتبين أن المتوسط الحسابي

يساوي (4,5455)، أي ما يعادل نسبة(90,91 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " كفاءة المراجع و حبرته المهنية له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (09) يتبين أن : (48.5 %) من أفراد العينة يؤيدون " إستقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (9.1 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,9697)، أي ما يعادل نسبة (79,394 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " إستقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (10) يتبين أن : (66.7 %) من أفراد العينة يؤيدون " الدراسة والتقييم الجيد لرقابة الداخلية له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,8437)، أي ما يعادل نسبة (76,874%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " الدراسة والتقييم الجيد لرقابة الداخلية له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (11) يتبين أن : (6.1 %) من أفراد العينة يؤيدون " تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم إكتشافه لتضليل له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (30.3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (2,8125)، أي ما يعادل نسبة (56,25 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة محايد، أي أن أفراد العينة يتحفظون في أن " تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم إكتشافه لتضليل له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة الجاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (12) يتبين أن : (24.2 %) من أفراد العينة يؤيدون " تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بما له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (45.5%) من أفراد العينة كانت آرئهم محايدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,7879)، أي ما يعادل نسبة (75,758 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بما له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المجاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (13) يتبين أن : (48.5 %) من أفراد العينة يؤيدون " التعليم المستمر للمراجع له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في ما يعادل نسبة (78,788%) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " التعليم المستمر للمراجع له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (14) يتبين أن : (39.4 %) من أفراد العينة يؤيدون " يتم التخطيط لعمليات المراجعة بشكل بكفؤ وفعال قبل القيام بما له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,6970)، أي ما يعادل نسبة (73,94 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " يتم التخطيط لعمليات المراجعة بشكل بكفؤ وفعال قبل القيام بما له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (15) يتبين أن : (36.4 %) من أفراد العينة يؤيدون " يعمل مكتب مراجعة الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء وإكتشاف الغش له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (30.3 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي ممارسة المحاسبة الإبداعية " في ما يعادل نسبة (72,122 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " يعمل مكتب مراجعة الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء وإكتشاف الغش له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (16) يتبين أن : (36.4 %) من أفراد العينة يؤيدون " يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة لتخطيط لعملية المراجعة له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (21.2 %) من أفراد العينة يرون بأنه لا يؤثر، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي ممارسة المحاسبة الإبداعية " في ما يعادل نسبة (67,878 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون أن " يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة لتخطيط لعملية المراجعة له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

إختبار الفرضية الأولى:

 $\mathbf{H0}$ الفرضية العدمية: لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

H1 الفرضية البديلة: تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

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

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.81 و4.54)، وبانحرافات معيارية (0.6927) وبانحرافات معيارية (0.6927) ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.81 و8.5%). وهذا ما يدل على موافقة بنسبة لابأس بحا على العبارات التي تقيس تحديد تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية.

ويتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 08" كفاءة المراجع وخبرته المهنية له تأثير قوي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " قد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.54)، في حين أن العبارة رقم 11 والمتعلقة با تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم إكتشافه لتضليل له تأثير على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " قد تحصلت على أدنى قبول من المستحوبين بمتوسط حسابي (2.81).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.83) بنسبة موافقة 76.7 %.

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية الثانية التي مفادها " تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

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

درجة	الإنحراف	المتوسط	معارض	معارض	محايد	موافق	موافق	الفقرة
الموافقة	المعياري	الحسابي	بشدة	%	%	%	بشدة	
		من 5	%				%	
متوسطة	1,17099	3,0606	9,1	24,2	30,3	24,2	12,1	17. يفحص مراجع الحسابات كشوف
	1,17099	3,0000						جرد المخزون ويستبعد البضاعة التالفة
مرتفعة	,84723	3,9697	0	6.1	18.2	48.5	27,3	18. يتحقق مراجع الحسابات من صحة
	,04723	3,7077						أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد
مرتفعة	,99810	3,9394	3	0	33.3	27.3	36.4	19. يتحقق مراجع الحسابات من مدي
	,,,,,,,,,	3,7371						توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة
مرتفعة			3	0	0	45.5	51.5	20. يتحقق مراجع الحسابات من
جدا	,79177	4,4242						المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن
								تقييمها
مرتفعة			0	3	9.1	30.3	57.6	21. يفحص المراجع عقود القروض
جدا	,79177	4,4242						ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن
								الالتزامات
مرتفعة	,67725	4,1563	0	0	15.2	51.5	30.3	
	,	,						أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار
مرتفعة	,79415	3,5455	3	0	45.5	42.4	9.1	23. يفحص مراجع الحسابات نسب
	,	,						الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة
مرتفعة	,71906	4,2727	0	3	6.1	51.5	39.4	
جدا	,	,						فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام
متوسطة			12.1	24.2	12.1	36.4	21.1	25. يتحقق مراجع الحسابات من عدم
	1,28891	3,1250						إدراج أرباح سنوات سابقة ضمن الأرباح
	,	,						المحتجزة واستبعادها من جدول حسابات
								النتائج
			6.1	24.2	12.1	45.5	12.1	26. يتحقق مراجع الحسابات من عدم
متوسطة	1,16369	3,3333						إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار
	, , ,							الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في
								جدول حسابات النتائج

			0	30.3	6.1	36.4	27.3	27. يبدل المراجع جهد للكشف عن وجود
متوسطة	1,19738	3,6061						تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف
								القوائم المالية بمدف الغش
مرتفعة			0	3	3	51.5	39.4	28. يعمل المراجع على تصميم اختبارات
جدا	,69270	4,3125						المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة
								على غش الادارة
مرتفعة			0	6.1	30.3	33.3	30.3	29. يقوم المراجع بالتاكد من ملائمة
	,92728	3,8788						الأهداف والسياسات الموضوعة وبيان
								الانحرافات والابلاغ عنها
مرتفعة			6.1	3	12.1	48.5	30.3	30. يقوم المراجع باتخاد منهجيات معينة
	1,05887	3,9394						للكشف عن عمليات تنطوي على غش
								الإدارة
متوسطة			24.2	12.1	3	39.4	21.2	31. في حالة التأكد من وجود أخطاء
								وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور
	1,53618	3,2121						التقرير يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر
								مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية
								حسب الظروف الجديدة المكتشفة
مرتفعة	0,977022	3,81332	نتائج المحور الثاني					

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على نتائج الإستبيان

يبين جدول رقم (2-11) التالي:

في الفقرة (17) يتبين أن : (24.2%) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون ويستبعد البضاعة التالفة له كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "، في حين أن (24.2 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,0606)، أي ما يعادل نسبة (61,212 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة متحفظ، أي أن أفراد العينة يتحفظون في أن " يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون ويستبعد البضاعة التالفة له كإجراء للحد من ممارسة الإبداعية ".

في الفقرة (18) يتبين أن : (48.5)% من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وحد كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1)% من أفراد العينة يعارضون

ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,9697)، أي ما يعادل نسبة (79,394 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (19) يتبين أن : (36.4 %) من أفراد العينة يؤيدون بشدة أنه " يتحقق مراجع الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3%) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,9394)، أي ما يعادل نسبة (78,788 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يتحقق مراجع الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المحتلفة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (20) يتبين أن : (51.5 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن تقييمها كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,4242)، أي ما يعادل نسبة (88,484 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون بشدة " يتحقق مراجع الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن تقييمها كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (21) يتبين أن : (57.6 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يفحص المراجع عقود القروض ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن الالتزامات كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,4242)، أي ما يعادل نسبة (79,394 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يفحص المراجع عقود القروض ويتحقق من الإفصاح عن الكفالات ضمن الالتزامات كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (22) يتبين أن : (51.5%) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (15.2 %) من أفراد العينة كانت آرئهم متحفظة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,1563)، أي ما يعادل نسبة (83,126 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يتحقق مراجع الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (23) يتبين أن : (42.4 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يفحص مراجع الحسابات نسب الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,5455)، أي ما يعادل نسبة (70,91 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يفحص مراجع الحسابات نسب الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة كإجراء للحد من ممارسة الإبداعية ".

في الفقرة (24) يتبين أن : (51.5 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نحاية العام كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,2727)، أي ما يعادل نسبة (85,454 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون بشدة " يتحقق مراجع الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نحاية العام كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (25) يتبين أن : (36.4) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,1250)، أي ما يعادل نسبة (62,5) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة متحفظ، أي أن أفراد العينة يتحفظون حول " تحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (26) يتبين أن : (45.5 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يتحقق مراجع الحسابات من عدم إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في جدول حسابات النتائج كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (24.2 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,3333)، أي ما يعادل نسبة (66,666 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يتحفظون حول " يتحقق مراجع الحسابات من عدم إدراج أرباح أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في جدول حسابات النتائج كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (27) يتبين أن : (36.4 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يبدل المراجع جهد للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بحدف الغش كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (30.3 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,6061)، أي ما يعادل نسبة (72,122 %) مما يدل

على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يبدل المراجع جهد للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بمدف الغش كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (28) يتبين أن : (51.5 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المترتبة على غش الادارة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,3125)، أي ما يعادل نسبة (86,25 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون بشدة " يعمل المراجع على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف التحريفات المرتبة على غش الادارة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (29) يتبين أن : (33.3 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يقوم المراجع بالتاكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة وبيان الانحرافات والابلاغ عنها كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,8788)، أي ما يعادل نسبة (77,576 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يقوم المراجع بالتاكد من ملائمة الأهداف والسياسات الموضوعة وبيان الانحرافات والابلاغ عنها كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (30) يتبين أن : (48.5 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " يقوم المراجع باتخاد منهجيات معينة للكشف عن عمليات تنطوي على غش الادارة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (6.1 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك بشدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,9394)، أي ما يعادل نسبة (78,788 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " يقوم المراجع باتخاد منهجيات معينة للكشف عن عمليات تنطوي على غش الادارة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

في الفقرة (31) يتبين أن : (39.4 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في حين أن (24.2 %) من أفراد العينة يعارضون ذلك بشدة، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,2121)، أي ما يعادل نسبة (64,242 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة متحفظ، أي أن أفراد العينة يؤيدون " في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش وتصرفات غير قانونية بعد صدور التقرير يقوم مراجع الحسابات ببحث الامر مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة كإجراء للحد من ممارسة المجاسبة الابداعية ".

إختبار الفرضية الثانية:

H0 الفرضية العدمية: لا يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات.

H1 الفرضية البديلة: يمارس مراجعو الحسابات حلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإحتبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات.

يصف الجدول رقم (2-11) وجهة نظر المستجوبين حول مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.06 و4.42)، وبانحرافات معيارية (0.6927) ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.06 و4.42)، وبانحرافات معيارية الحسابات الخارجيون الحسابات الخارجيون المحتبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

ويتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 20" يتحقق مراجع الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن تقييمها كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " قد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.42)، في حين أن العبارة رقم 17 والمتعلقة با يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد المخزون ويستبعد البضاعة التالفة له كإجراء للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " قد تحصلت على أدنى قبول من المستجوبين بمتوسط حسابي (3.06).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.81) بنسبة موافقة 76.2 %.

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية البديلة التي مفادها " يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات".

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

درجة	الإنحراف	المتوسط	معارض	معارض	محايد	موافق	موافق	الفقرة	
الموافقة	المعياري	الحسابي	بشدة	%	%	%	بشدة		
		من 5	%				%		
مرتفعة	,84275	4,0909	0	3	21.2	39.4	36.4	32. عدم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	
	,01273	1,0000						بشكل سليم	
مرتفعة	1,32502	3,5455	9.1	21.1	0	45.5	24.2	33. عدم فهم دور مراجع الحسابات لدي	
	1,32302	3,3433						الكثير من ملاك / مدراء الشركات	
مرتفعة			0	3	0	66.7	30.3	34. عدم تنمية وتطوير أداء المراجعين من	
جدا	,61392	4,2424						خلال عقد دورات تدريبية كافية في مجال	
								المعايير الدولية	
مرتفعة	,87039	4,1515	0	3	21.4	33.3	42,4	35. عدم ملائمة أتعاب المراجعة التي	
	,07037	7,1313						يتقاضاه المراجع	
متوسطة			18.2	15.2	21.1	30.3	12,1	36. إهتمام الشركات بشكل تقرير المراجع	
	1,33161	3,0313						أكثر من إهتمامها بمضمون ودقة المراجعة	
						_		نفسها	
مرتفعة	0,996738	3,81232	نتائج المحور الثالث						

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج الإستبيان

يبين حدول رقم (2-12) التالي:

في الفقرة (32) يتبين أن : (39.4 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " عدم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات بشكل سليم تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,0909)، أي ما يعادل نسبة (81,818 %) ثما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " عدم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات بشكل سليم تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية ".

في الفقرة (33) يتبين أن : (45.5) %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " عدم فهم دور مراجع الحسابات لدى الكثير من ملاك/ مدراء الشركات تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " في حين أن (21.1) %) من أفراد العينة يعارضون ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,5455)، أي ما يعادل نسبة (70,91) % مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة

إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " عدم فهم دور مراجع الحسابات لدى الكثير من ملاك/ مدراء الشركات تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية ".

في الفقرة (34) يتبين أن : (66.7 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " عدم تنمية وتطوير أداء المراجعين من خلال عقد دورات تدريبية كافية في مجال المعايير الدولية تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,2424)، أي ما يعادل نسبة (84,848 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون بشدة " عدم تنمية وتطوير أداء المراجعين من خلال عقد دورات تدريبية كافية في مجال المعايير الدولية تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية ".

في الفقرة (35) يتبين أن : (42.4)% من أفراد العينة يؤيدون أنه " عدم ملائمة أتعاب المراجعة التي يتقاضاه المراجع تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " في حين أن (3 %) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (4,1515)، أي ما يعادل نسبة (83,03 %) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة إيجابي، أي أن أفراد العينة يؤيدون " عدم ملائمة أتعاب المراجعة التي يتقاضاه المراجع تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية ".

في الفقرة (36) يتبين أن : (30.3 %) من أفراد العينة يؤيدون أنه " إهتمام الشركات بشكل تقرير المراجع أكثر من إهتمامها بمضمون ودقة المراجعة نفسها تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " في حين أن (15.2 %) من أفراد العينة يعارضون بشدة ذلك، وتبين أن المتوسط الحسابي يساوي (3,0313)، أي ما يعادل نسبة (60,626) مما يدل على أن آراء العينة في هذه الفقرة متحفظ، أي أن أفراد العينة يتحفظون حول " إهتمام الشركات بشكل تقرير المراجع أكثر من إهتمامها بمضمون ودقة المراجعة نفسها تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية ".

إختبار الفرضية الثالث:

H0 الفرضية العدمية: لا يواجه مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيامه بأدائه المسؤولية المهنية.

H1 الفرضية البديلة: يواجه مراجعو الحسابات حلال عملية مراجعة البيانات المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيامه بأدائه المسؤولية المهنية.

يصف الجدول رقم (2-12) وجهة نظر المستجوبين حول تحديد المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية.

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.24 و4.24)، وبانحرافات معيارية (0.61392) ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.03 و4.24)، وبانحرافات التي تؤثر في قيام وهذا ما يدل على موافقة بنسبة مقبولة بما على العبارات التي تقيس تحديد المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية.

ويتضح لنا أيضا من خلال الجدول أن العبارة رقم 34" عدم تنمية وتطوير أداء المراجعين من خلال عقد دورات تدريبية كافية في مجال المعايير الدولية تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية " قد تحصلت على أكثر تأييد بأعلى وسيط حسابي (4.24)، في حين أن العبارة رقم 36 والمتعلقة بـ إهتمام الشركات بشكل تقرير المراجع أكثر من إهتمامها بمضمون ودقة المراجعة نفسها " قد تحصلت على أدنى قبول من المستجوبين بمتوسط حسابي (3.03).

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.81) بنسبة موافقة 76.2 %.

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية البديلة التي مفادها " يواجه مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيامه بأدائه المسؤولية المهنية ".

خلاصة الفصل:

لقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقوم بما مراجع الحسابات والمتمثلة في فحص القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة وإبداء رأيه المهني فيها حول مطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وتعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة.

والملاحظ مما سبق أن الدراسة كانت متمثلة في إستبيان، وزع على عينة من المجتمع تشمل محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبيين من ذوي التخصص في مجال المراجعة والمحاسبة على إختلاف أعمارهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة :

- ✓ تؤثر العوامل المرتبطة بمراجع الحسابات على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات؛
 - ✔ يواجه مراجع الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بأدائه مسؤوليته المهنية.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور " ما مدى مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "، وللإجابة على هذا التساؤل قسمنا الدراسة إلى فصلين، الأول يتعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية حيث تطرقنا فيه إلى مبحثين رئيسيين، فالمبحث الأول تناولنا فيه مسؤولية مراجعة الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية. والمبحث الثاني تناولنا فيه الأدبيات التطبيقية، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقد قسمت إلى قسمين الطريقة والأدوات المستخدمة ثم النتائج والمناقشة.

وسنتطرق في نهاية هذا البحث وضمن هذه الخاتمة إلى مجموعة من النتائج، والاستنتاجات وكذا تقديم بعض التوصيات وفي الأخير ندرج بعض الآفاق المحتملة لمواصلة البحث والتي لها علاقة بجوانب أحرى من الموضوع لم يتم التطرق لها.

نتائج إختبار الفرضيات:

إختبار الفرضية الأولى:

 ${
m H0}$ الفرضية العدمية: لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

H1 الفرضية البديلة: تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

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

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.81 و4.54)، وبانحرافات معيارية (0.6927) ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.81 و4.54). وهذا ما يدل على موافقة بنسبة مقبولة على العبارات التي تقيس تحديد تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية.

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.83) بنسبة موافقة (76.7%).

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية الثانية التي مفادها " تؤثر العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ".

إختبار الفرضية الثانية:

H0 الفرضية العدمية: لا يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

H1 الفرضية البديلة: يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية.

يصف الحدول رقم (1-2) وجهة نظر المستجوبين حول مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.42و.4.4)، وبانحرافات معيارية (0.6927 ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.42و.20). وهذا ما يدل على موافقة بنسبة مقبولة بها على العبارات التي تقيس مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

كما نلاحظ من الجدول موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.81) بنسبة موافقة (76.2).

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية البديلة التي مفادها " يمارس مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات إجراءات وإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية على تلك البيانات".

إختبار الفرضية الثالث:

H0 الفرضية العدمية : لا يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

H1 الفرضية البديلة : يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية حلال عملية مراجعة البيانات.

يصف الجدول رقم (2-12) وجهة نظر المستجوبين حول تحديد المشاكل و المعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية.

ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.03 و4.24)، وبانحرافات معيارية (0.61392) ويشير الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.03 و4.24)، وهذا ما يدل على موافقة بنسبة مقبولة بما على العبارات التي تقيس تحديد المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية.

76.2) موافقة المستجوبين حيث بلغ المتوسط العام للمحور الأول (3.81) بنسبة موافقة (%).

وبالنسبة لاختبار T بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.000) أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية العدمية (الصفرية) الأولى وقبول الفرضية البديلة التي مفادها " يواجه مراجعو الحسابات خلال عملية مراجعة البيانات المشاكل والمعوقات التي تؤثر في قيامه بأدائه المسؤولية المهنية ".

النتائج:

بعد تحليل نتائج الدراسة واحتبار فرضياتها يمكن للباحث عرض نتائجها على النحو الآتي:

- ✔ أجمع أفراد عينة الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
 - ◄ أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ◄ أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

<u>التوصيات:</u>

- 1. نوصي بالاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمراجعي الحسابات وتطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة للعاملين بمكاتب المراجعة لتحسين مستوى أدائهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال؛
- 2. نوصي المنظمات المهنية بالقيام بتحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية أن يثقوا بآرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن ميزانية المؤسسات؛
 - 3. نوصي المنظمات المهنية بالقيام بدراسة معمقة لقضايا الغش والأخطاء السابقة للتعرف على الطرق والأساليب المستخدمة في ذلك، ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع اتباعها في معالجة هذه القضايا، والتي على أساسها تحدد مسؤوليته؟
 - 4. نوصي بضرورة ممارسة جهات الرقابة والإشراف دورها المنطوي بما في الرقابة على المهنة، ووضع التشريعات الكفيلة لمنع الغش والخطأ في القوائم المالية، وكذلك تطبيق الجزاءات على من يرتكبها؛
 - 5. نوصي مكاتب المراجعة بزيادة الاهتمام بمراجعة التقارير المالية، والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتشديد العقوبات على الشركات المخالفة لأنظمة حوكمة الشركات؛
 - 6. جميع أساليب المحاسبة الإبداعية المتناولة نظرياً تتم فعلاً ممارستها في الشركات، ولعل هذه الدراسة تساهم في زيادة اهتمام الجهات التنظيمية المتمثلة في وزارة التجارة والمحاسبين بالظاهرة، وزيادة الاهتمام بأنظمة حوكمة الشركات والرقابة على الأداء.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولا: الكتب:

- 1- أحمد خيرت العطار، مبادئ مراقبة الحسابات المالية، مطبعة النهضة العربية، مصر، 1996.
- 2- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
 - 3- ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات.
 - 4- توماس وهنكى تعريب احمد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين التنظيم والتطبيق.
 - 5- حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000.
- 6- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
 - 7- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر عمان، 2001.
- 8- حالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 9- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

ثانيا: الرسائل الجامعية:

- 1- أحادة ليلي، مراجعة الحسابات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس، جامعة الجزائر، 2002.
- 2- سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر 2004/2003.
 - 3- لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، رسالة الماحستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص المحاسبة، حامعة لحاج لخضر، باتنة، 2008/ 2008.

المراجع

4- ليندا حسن الحلبي، دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

ثالثا: الملتقيات:

1- علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 0087.

2- مرزاقة صالح وبوهرين فتيحة، الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12و 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، حامعة دحلب سعد، البليدة، الجزائر.

رايعا: المجلات:

1 - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، محلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المحلد 26 – العدد الثاني – 2.

2- طارق حماد المبيضين وأسماه عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، أبحاث اقتصادية وادارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010.

3- حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد، العدد 27، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء، العراق، 2011.

خامسا: القوانين

1- الجريدة الرسمية، قانون رقم 10-01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، ص 6. تاريخ الإطلاع 2016/05/12.

المراجع

المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting. British Accounting Review 24, p 4
- 2- Breton, G. and Taffler , R. J. , " $\boldsymbol{Creative\ Accounting\ and\ Investment\ Analyst\ Response}$ "P98
- 3- http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/ 2016/04/16 : تاريخ الإطلاع
- 4- http://www.bayt.com/ar/specialties/q/ 2016/04/16 : تاريخ الإطلاع
- 5- http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/ 2016/14/09 : דועيخ וلإطلاع

الملحق رقم 01: الإستبيان



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي جامعة قاصدي مرباح – ورقلة قسم العلوم التجارية



إستبيان

أخي الفاضل/ أحتي الفاضلة

نضع بين أيديكم هذا الإستبيان، بمدف الحصول على آرائكم و مقترحاتكم فيما يتضمنه من محاور، لإستيفاء البيانات و المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لمذكرة التحرج لنيل شهادة الماستر في تخصص الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة بعنوان :

" مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

ولهذا يسعدني مشاركتكم في إثراء هذا الموضوع من حلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الملحقة بهذه الإستمارة بعد قراءة كل عبارة قراءة متأنية من أجل الوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية.

وأحيطكم علما أن إجابتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم

- الباحث: ش. محمد فارس.

- البريد الإلكتروني : shathona.faras@gmail.com

الرجاء وضع علامة (×) في الخانة المناسبة

I أسئلة المعلومات العامة (المعلومات الشخصية)

1 - الجنس : نام الجنس :
– ذکر– انثی
<u>-2</u> السن :
 − أقل من 30 سنة − من 40 − 30 سنة
- 50 سنة فأكثر
$\frac{3}{2}$ الشهادة العلمية :
- ليسانس — ماستر — ماجستير — دكتوراه — شهادة أخرى — أذكرها المائد المائ
أذكرها
4— المهنة أو الوظيفة :
- مسير
– خبير محاسب
– وظيفة أخرى :
<u>5</u> - الخبرة المهنية:
 أقل من 5 سنوات مابين 5إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

II - الأسئلة الخاصة بالدراسة:

المحور الأول: يهدف هذا المحور إلى تحديد تأثير العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي في الحد من الممارسة الإبداعية

	التفاصيل	تأثير قوي	تأثير	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر بتاتا
01 فه	فهم المراجع لواجباته ومسؤولياته.					
02 ف	فهم المراجع لمخاطر حدوث التضليل.					
03	كفاءة المراجع وخبرته المهنية.					
الس 04	إستقلالية المراجع وموضوعيته ونزاهته.					
05 ال	الدراسة والتقييم الجيد لرقابة الداخلية.					
	تحميل المراجع مسؤولية أكبر عن عدم إكتشافه لتضليل.					
	تستغرق عملية المراجعة الوقت الكافي الذي تحتاجه طبيعة المهام التي يقوم بها.					
التا 08	التعليم المستمر للمراجع.					
	يتم التخطيط لعمليات المراجعة بشكل بكفؤ وفعال قبل القيام بها.					
طبر	يعمل مكتب مراجعة الحسابات على فهم طبيعة عمل المنشأة قبل قيامه بعملية المراجعة مما يعزز من قدرته على متابعة الأداء وإكتشاف الغش.					
آل عتد اإع	يجب على مراجع الحسابات الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة لتخطيط لعملية المراجعة.					

المحور الثاني: يهدف هذا المحور الى قياس مدى تقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الإختبارات اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق	التفاصيل	П
بشدة				بشدة		
		\Box			يفحص مراجع الحسابات كشوف جرد	01
			Ш		المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	Ш
		\Box	П		يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار	02
					الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.	
					يتحقق مراجع الحسابات من مدى توفر	03
					شروط الرسملة في المصروفات المختلفة.	Ш
					يتحقق مراجع الحسابات من المستندات	04
					والعقود الخاصة بالأصول ومن تقييمها.	
			П		يفحص المراجع عقود القروض ويتحقق	05
					من الإفصاح عن الكفالات ضمن	Ш
					الالتزامات.	Ш
					يتحقق مراجع الحسابات من عدالة	06
			ш		أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم	Ш
					الأسعار .	
					يفحص مراجع الحسابات نسب	07
					الاستهلاك بمقارنتها مع النسب السائدة.	
					يتحقق مراجع الحسابات من صحة فواتير	08
					الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام.	

صيل	(سيل	فاصير	التفا					
ضمز	من عدم ن الأرباح جدول ح	، الأرب	من آ	ة ضم	ابقة ه	ت سا	ىنوات ئزة وا	اح س	أربا الم	09
ب أسا	من عدم عار الاستث في جدول	مار الا	أسعار	ب أس	تقلب للمتا	سائر	ر خس خصع	اح أو ر الم	أربا غير	
قيام ا	.ف عن و- الإدارة بتح ش.	لإدارة		، قيام	عن ق	تجة ع	ت نات	ريفان	تح	11
نشاف	بم اختباران ب التحريفا	، التح	ماف ا		ة لاكت	لازمة	ية اللا	واجع	الم	12
	ملائمة الأ يان الانحر					المو		سياس	وال	13
	جیات معین ل <i>وي</i> علی					_	ے عن		للك	14
ة بعد ت بب تعديا	. أخطاء وغ . صدور الا حث الامر لل القوائم المكتشفة	صدو حث ا ل القو	بعد ص ببحد مديل ا	نیة بعا بات به با تعد	قانونية سابا <i>د</i> منها	نمير قا الحد للب د	ت غ اجع والطا	مىرفاه مِ مرا دارة	وتص يقو الإد	15

المحور الثالث: يهدف هذا المحور الى تحديد المشاكل و المعوقات التي تؤثر في قيام المراجع بأدائه المسؤولية المهنية

غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق	التفاصيل	П
بشدة				بشدة		
					عدم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	01
		Ш			بشكل سليم.	Ш
		П			عدم فهم دور مراجع الحسابات	02
					لدى الكثير من ملاك / مدراء	Ш
					الشركات.	Ш
					عدم تنمية وتطوير أداء المراجعين	03
					من خلال عقد دورات تدريبية كافية	Ш
					في مجال المعايير الدولية.	
		\Box			عدم ملائمة أتعاب المراجعة التي	04
					يتقاضاه المراجع.	
					إهتمام الشركات بشكل تقرير	05
					المراجع أكثر من إهتمامها	
					بمضمون ودقة المراجعة نفسها.	

الملحق رقم 02 : نتائج ال SPSS

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	29	87,9
	Excludeda	4	12,1
	Total	33	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.654	31

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
1س	33	4,4545	,90453
2س	33	4,1818	,80834
3س	33	4,5455	,83258
4س	33	3,9697	1,33428
5س	32	3,8437	,95409
6س	32	2,8125	,69270
7س	33	3,7879	,81997
8س	33	3,9394	,78817,
9س	33	3,6970	,98377
10س	33	3,6061	1,34488
11س	33	3,3939	1,53987
Q1	33	3,0606	1,17099

			1
Q2	33	3,9697	,84723
Q3	33	3,9394	,99810
Q4	33	4,4242	,79177
Q5	33	4,4242	,79177
Q6	32	4,1563	,67725
Q7	33	3,5455	,79415
Q8	33	4,2727	,71906
Q9	32	3,1250	1,28891
Q10	33	3,3333	1,16369
Q11	33	3,6061	1,19738
Q12	32	4,3125	,69270
Q13	33	3,8788	,92728
Q14	33	3,9394	1,05887
Q15	33	3,2121	1,53618
Q16	33	4,0909	,84275
Q17	33	3,5455	1,32502
Q18	33	4,2424	,61392
Q19	33	4,1515	,87039
Q20	32	3,0313	1,33161
Valid N (listwise)	29		

Frequency Table

'س

	5-1						
					Cumulative		
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent		
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0		
	يأثر لا	1	3,0	3,0	6,1		
	تأثير	11	33,3	33,3	39,4		
	قوي تأثير	20	60,6	60,6	100,0		
	Total	33	100,0	100,0			

2س

5-2						
					Cumulative	
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent	
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0	
	محايد	2	6,1	6,1	9,1	

تأثير	19	57,6	57,6	66,7
قوي تأثير	11	33,3	33,3	100,0
Total	33	100,0	100,0	

3س

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	1	3,0	3,0	6,1
	تأثير	9	27,3	27,3	33,3
	قوي تأثير	22	66,7	66,7	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

4س

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	3	9,1	9,1	9,1
	يأثر لا	3	9,1	9,1	18,2
	محايد	2	6,1	6,1	24,2
	تأثير	9	27,3	27,3	51,5
	قوي تأثير	16	48,5	48,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

5س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	2	6,1	6,3	6,3
	يأثر لا	1	3,0	3,1	9,4
	محايد	2	6,1	6,3	15,6
	تأثير	22	66,7	68,8	84,4
	قوي تأثير	5	15,2	15,6	100,0
	Total	32	97,0	100,0	
Missing	System	1	3,0		
Total		33	100,0		

6س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	يأثر لا	10	30,3	31,3	31,3
	محايد	19	57,6	59,4	90,6
	تأثير	2	6,1	6,3	96,9
	قوي تأثير	1	3,0	3,1	100,0
	Total	32	97,0	100,0	
Missing	System	1	3,0		
Total		33	100,0		

7س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	15	45,5	45,5	45,5
	تأثير	10	30,3	30,3	75,8
	قوي تأثير	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

8س

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	8	24,2	24,2	27,3
	تأثير	16	48,5	48,5	75,8
	قوي تأثير	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

9س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	-	rrequericy	i ercent	valid i elicelit	i ercent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	يأثر لا	2	6,1	6,1	9,1
	محايد	10	30,3	30,3	39,4
	تأثير	13	39,4	39,4	78,8
	قوي تأثير	7	21,2	21,2	100,0

Total	33	100,0	100,0	
1000				

10س

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	يأثر لا	10	30,3	30,3	33,3
	محايد	2	6,1	6,1	39,4
	تأثير	8	24,2	24,2	63,6
	قوي تأثير	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

11س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	- بتاتا يأثر لا	5	15,2	15,2	15,2
	يأثر لا	7	21,2	21,2	36,4
	محايد	3	9,1	9,1	45,5
	تأثير	6	18,2	18,2	63,6
	قوي تأثير	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q1

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	3	9,1	9,1	9,1
	يأثر لا	8	24,2	24,2	33,3
	محايد	10	30,3	30,3	63,6
	تأثير	8	24,2	24,2	87,9
	قوي تأثير	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

			Cumulative
Frequency	Percent	Valid Percent	Percent

Valid	يأثر لا	2	6,1	6,1	6,1
	محايد	6	18,2	18,2	24,2
	تأثير	16	48,5	48,5	72,7
	قوي تأثير	9	27,3	27,3	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	11	33,3	33,3	36,4
	تأثير	9	27,3	27,3	63,6
	قوي تأثير	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q4

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	تأثير	15	45,5	45,5	48,5
	قوي تأثير	17	51,5	51,5	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	3	9,1	9,1	12,1
			·		
	تأثير	10	30,3	30,3	42,4
	قوي تأثير	19	57,6	57,6	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

			Cumulative
Frequency	Percent	Valid Percent	Percent

Valid	محايد	5	15,2	15,6	15,6
	تأثير	17	51,5	53,1	68,8
	قوي تأثير	10	30,3	31,3	100,0
	Total	32	97,0	100,0	
Missing	System	1	3,0		
Total		33	100,0		

			٠,٠		
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	15	45,5	45,5	48,5
	تأثير	14	42,4	42,4	90,9
	قوي تأثير	3	9,1	9,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q8

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	2	6,1	6,1	9,1
	تأثير	17	51,5	51,5	60,6
	قوي تأثير	13	39,4	39,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	4	12,1	12,5	12,5
	يأثر لا	8	24,2	25,0	37,5
	محايد	4	12,1	12,5	50,0
	تأثير	12	36,4	37,5	87,5
	قوي تأثير	4	12,1	12,5	100,0
	Total	32	97,0	100,0	
Missing	System	1	3,0		
Total		33	100,0		

			Q10		
					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	2	6,1	6,1	6,1
	يأثر لا	8	24,2	24,2	30,3
	محايد	4	12,1	12,1	42,4
	تأثير	15	45,5	45,5	87,9
	قوي تأثير	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q11

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	10	30,3	30,3	30,3
	محايد	2	6,1	6,1	36,4
	تأثير	12	36,4	36,4	72,7
	قوي تأثير	9	27,3	27,3	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q12

			Q I Z		
					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,1	3,1
	محايد	1	3,0	3,1	6,3
	تأثير	17	51,5	53,1	59,4
	قوي تأثير	13	39,4	40,6	100,0
	Total	32	97,0	100,0	
Missing	System	1	3,0		
Total		33	100,0		

	4.0						
					Cumulative		
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent		
Valid	يأثر لا	2	6,1	6,1	6,1		

محايد	10	30,3	30,3	36,4
تأثير	11	33,3	33,3	69,7
قوي تأثير	10	30,3	30,3	100,0
Total	33	100,0	100,0	

			٠, , ,		
					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	2	6,1	6,1	6,1
	يأثر لا	1	3,0	3,0	9,1
	محايد	4	12,1	12,1	21,2
	تأثير	16	48,5	48,5	69,7
	قوي تأثير	10	30,3	30,3	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q15

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	8	24,2	24,2	24,2
	يأثر لا	4	12,1	12,1	36,4
	محايد	1	3,0	3,0	39,4
	تأثير	13	39,4	39,4	78,8
	قوي تأثير	7	21,2	21,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	7	21,2	21,2	24,2
	تأثير	13	39,4	39,4	63,6
	قوي تأثير	12	36,4	36,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	3	9,1	9,1	9,1
	يأثر لا	7	21,2	21,2	30,3
	تأثير	15	45,5	45,5	75,8
	قوي تأثير	8	24,2	24,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q18

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	تأثير	22	66,7	66,7	69,7
	قوي تأثير	10	30,3	30,3	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

Q19

					Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	يأثر لا	1	3,0	3,0	3,0
	محايد	7	21,2	21,2	24,2
	تأثير	11	33,3	33,3	57,6
	قوي تأثير	14	42,4	42,4	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بتاتا يأثر لا	6	18,2	18,8	18,8
	يأثر لا	5	15,2	15,6	34,4
	محايد	7	21,2	21,9	56,3
	تأثير	10	30,3	31,3	87,5
	قوي تأثير	4	12,1	12,5	100,0
	Total	32	97,0	100,0	

Missing System	1	3,0	
Total	33	100,0	

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	33	4,4545	,90453	,15746
2س	33	4,1818	,80834	,14071
3س	33	4,5455	,83258	,14493
4س	33	3,9697	1,33428	,23227
5س	32	3,8438	,95409	,16866
6س	32	2,8125	,69270	,12245
7س	33	3,7879	,81997	,14274
8س	33	3,9394	,78817	,13720
9س	33	3,6970	,98377	,17125
10س	33	3,6061	1,34488	,23411
11س	33	3,3939	1,53987	,26806
Q1	33	3,0606	1,17099	,20384
Q2	33	3,9697	,84723	,14748
Q3	33	3,9394	,99810	,17375
Q4	33	4,4242	,79177	,13783
Q5	33	4,4242	,79177	,13783
Q6	32	4,1563	,67725	,11972
Q7	33	3,5455	,79415	,13824
Q8	33	4,2727	,71906	,12517
Q9	32	3,1250	1,28891	,22785
Q10	33	3,3333	1,16369	,20257
Q11	33	3,6061	1,19738	,20844
Q12	32	4,3125	,69270	,12245
Q13	33	3,8788	,92728	,16142
Q14	33	3,9394	1,05887	,18433
Q15	33	3,2121	1,53618	,26741
Q16	33	4,0909	,84275	,14670
Q17	33	3,5455	1,32502	,23066
Q18	33	4,2424	,61392	,10687
Q19	33	4,1515	,87039	,15152
Q20	32	3,0313	1,33161	,23540

One-Sample Test

		Test Value = 0				
					95% Confidence	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
1س	28,290	32	,000	4,45455	4,1338	4,7753
2س	29,719	32	,000	4,18182	3,8952	4,4684
3س	31,363	32	,000	4,54545	4,2502	4,8407
4س	17,091	32	,000	3,96970	3,4966	4,4428
5س	22,790	31	,000	3,84375	3,4998	4,1877
6س	22,968	31	,000	2,81250	2,5628	3,0622
7س	26,537	32	,000	3,78788	3,4971	4,0786
8س	28,712	32	,000	3,93939	3,6599	4,2189
9س	21,588	32	,000	3,69697	3,3481	4,0458
10س	15,403	32	,000	3,60606	3,1292	4,0829
11س	12,661	32	,000	3,39394	2,8479	3,9400
Q1	15,015	32	,000	3,06061	2,6454	3,4758
Q2	26,916	32	,000	3,96970	3,6693	4,2701
Q3	22,673	32	,000	3,93939	3,5855	4,2933
Q4	32,100	32	,000	4,42424	4,1435	4,7050
Q5	32,100	32	,000	4,42424	4,1435	4,7050
Q6	34,716	31	,000	4,15625	3,9121	4,4004
Q7	25,646	32	,000	3,54545	3,2639	3,8270
Q8	34,135	32	,000	4,27273	4,0178	4,5277
Q9	13,715	31	,000	3,12500	2,6603	3,5897
Q10	16,455	32	,000	3,33333	2,9207	3,7460
Q11	17,301	32	,000	3,60606	3,1815	4,0306
Q12	35,217	31	,000	4,31250	4,0628	4,5622
Q13	24,029	32	,000	3,87879	3,5500	4,2076
Q14	21,372	32	,000	3,93939	3,5639	4,3149
Q15	12,012	32	,000	3,21212	2,6674	3,7568
Q16	27,885	32	,000	4,09091	3,7921	4,3897
Q17	15,371	32	,000	3,54545	3,0756	4,0153
Q18	39,697	32	,000	4,24242	4,0247	4,4601
Q19	27,400	32	,000	4,15152	3,8429	4,4601
Q20	12,877	31	,000	3,03125	2,5512	3,5113

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الإختصارات والرموز
X	قائمة الملاحق
1	المقدمة
4	الفصل الأول: مراجع الحسابات والمحاسبة الإبداعية
5	المبحث الأول : مسؤولية مراجعة الحسابات إتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية
5	المطلب الأول : المراجعة
5	الفرع الأول: تعريف المراجعة
6	الفرع الثاني : أهداف وأهمية المراجعة
8	الفرع الثالث : مبادئ المراجعة
9	الفرع الرابع : معايير المراجعة وأنواعها
11	المطلب الثاني : مسؤولية مراجع المراجعة
12	المطلب الثالث : ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر
15	المطلب الرابع: المحاسبة الإبداعية
15	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية
16	الفرع الثاني : خصائص وتقنيات المحاسبة الإبداعية
17	الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
21	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني : التعليق على الدراسات السابقة و ذكر خصوصية الدراسة الحالية
26	الفصل الثاني: دراسة عينة من مراجعي الحسابات
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

26	المطلب الأول: العينة وحدود الدراسة
26	الفرع الأول : عينة الدراسة
27	الفرع الثاني : حدود الدراسة
27	المطلب الثاني : أدوات وبرامج الدراسة
27	الفرع الأول: الإستبيان
29	الفرع الثاني: البرامج المستخدمة
30	المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
30	المطلب الأول : عرض نتائج الإستبيان
35	المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستبيان
49	الخلاصة الفصل الثاني
50	الخاتمة
53	قائمة المصادر والمراجع
56	الملاحق
74	الفهرسا