

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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
من إعداد الطالبة: الهام بوعافية
بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين خلال سنة

2018)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: شاوش حجة الله
مشرفا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: الياس بدوي
مناقشا	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: بدر الزمان خمقاني

السنة الجامعية: 2018/2017

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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبة: الهام بوعافية

بعنوان:

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية

(دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين خلال سنة
2018)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 21 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: شاوش حجة الله
مشرفا	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: الياس بدوي
مناقشا	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	الأستاذ: خمقاني بدر الزمان

السنة الجامعية: 2018/2017

إهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلہ وكرمه وانعم علينا بالتصديق برسالة

نبيه محمد عليه الصلاة والسلام

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى اعز الناس على قلبي:

إلى الصدر الحنون والقلب الطيب والسند الدائم اعز ما املك

أمي الغالية

إلى من احمل اسمه بافتخار إلى من حصد الأشواك عن دربي

ليمهد لي طريق العلم إلى قدوتي أبي الغالي

إلى أغلى ما منحتني الحياة إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل من ساعدني ولو بنصيحة

لكل هؤلاء اهدي عملي هذا.

الهام

شكر وتقدير

قبل كل شيء احمده الله العلي القدير على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، واشكره على أنه وفقني و
أمدني بالإرادة والصبر على انجاز هذا العمل.
واصلني واسلم على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى اله
وصحبه أجمعين ومن تبعهم
بإحسان إلى يوم الدين.
كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف بدوي
إلياس وإلى كل الأساتذة الذي لم يدخلوا علي
بالتوجيه والنصائح إلى غاية إتمامي هذا البحث.
كما اشكر كل من ساعدني في إتمام هذا البحث من قريب أو
من بعيد.

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مامدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة)، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين لولايي ورقلة والوادي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المراجع الخارجي يساهم إلى حد كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وكذا في جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة. كما ارتأينا إلى مجموعة من التوصيات منها ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الاكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة الإبداعية، مراجعة خارجية، محافظ حسابات، خبير محاسبي.

Résumé :

Dans le but d atteindre les objectifs de l'étude , nous avons relise une étude de terrain d un échantillon , compose de comptables et d'experts comptables pour l'état de Ouargla.

Dans cette étude, nous avons trouve un certain nombre de résultats, dont les plus importants sont : l'auditeur externe contribue grandement a la réduction des pratiques comptables créatives dans le bilan ainsi que dans le tableau des résultats et le tableau des flux de trésorerie.

En outre, nous avons examine un certain nombre de recommandations, compris la nécessité d'accorder une grand attention A la question des pratiques comptables créatives des chercheurs universitaires et des institutions économiques algériennes dans leur perspective négative et le désir de découvrir et de combattre ces pratiques.

Les mots clés :

Comptabilité créative, audit externe, gestionnaire de comptes, expert comptable.

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري والتطبيقي للمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية
15	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
21	خلاصة
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين	
23	تمهيد
24	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
30	المبحث الثاني : نتائج الدراسة
46	خلاصة
48	الخاتمة
51	المصادر والمراجع
55	الملاحق
70	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	أنواع المراجعة الخارجية	(1-1)
25	الإحصائيات الخاصة بالاستبيان	(1-2)
26	ثبات الإستبانة	(2-2)
26	مقياس ليكارت الثلاثي	(3-2)
26	مجالات الاتجاه الآراء	(4-2)
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(5-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	(6-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	(7-2)
31	نتائج آراء العينة حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية	(8-2)
33	نتائج آراء العينة حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	(9-2)
36	نتائج آراء العينة حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة	(10-2)
39	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل العلمي	(11-2)
39	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل العلمي	(12-2)
40	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	(13-2)
41	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة	(14-2)
42	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الخبرة	(15-2)
43	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الخبرة	(16-2)
44	نتائج اختبار T-test لقياس الفروق للفرضية الأولى تبعا لمتغير الوظيفة	(17-2)
44	نتائج اختبار T-test لقياس الفروق للفرضية الثانية تبعا لمتغير الوظيفة	(18-2)
45	نتائج اختبار T-test لقياس الفروق للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الوظيفة	(19-2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(1-2)
29	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة	(2-2)
30	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة	(3-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
55	استمارة الاستبيان	01
58	قائمة الأساتذة المحكمين	02
58	اختبار ألفا كرومباخ	03
58	التكرارات والنسب المئوية لمتغيرات الدراسة	04
59	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الأول	05
60	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثاني	06
62	التكرارات والنسب المئوية لعبارات المحور الثالث	07
64	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الأول	08
65	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني	09
66	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث	10
67	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي	11
67	اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير الخبرة	12
68	اختبار T-test لقياس الفروق لمتغير الوظيفة	13

قائمة الاختصارات والرموز

الترجمة	المختصر	الرقم
بورصة نيويورك	NYSE	01
هيئة سوق المال الأمريكية	SEC	02
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	03
البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية	SPSS	04

مقدمة

توطئة:

لقد عرف التطور الذي شهدته كبرى المؤسسات الاقتصادية على مستوى حجم نشاطاتها، بانتقالها من مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم مما اوجب ضرورة اللجوء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم والحد من الأخطاء و التلاعبات في قوائمهم المالية وفي مقدمة هذه الوسائل المراجعة الخارجية، حيث تعتبر هذه الأخيرة اختبار تقني كبير وصارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها باعتباره مراجع مستقل عن المؤسسة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة الخارجية التي تتميز بالمصداقية والدقة باعتبارها الأداة الفعالة والركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة للقوائم المالية وإبداء رأي في محايد عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة ونشاطها ومدى تطابقها مع الإجراءات والأهداف الموضوعية من طرف الإدارة لتفادي مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ففي بداية عهد المراجعة كانت وظيفة المراجع وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية ، إلا أن الاهتمام بدور المراجعين في اكتشاف حالات التلاعب والتحرير قد نشط مرة أخرى في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع وإفلاس بعض الشركات ، ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق الإدارة كأحداث انهيار شركة انرون (Enron) ، وتحميل شركة آرثر اندرسون (Arthur anderson) بكونها الشركة المسؤولة على مراجعة حسابات شركة (انرون) جزءا من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب ببياناتها المحاسبية وإظهارها بغير شكلها الصحيح مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية الشيء الذي زاد من اهتمام وتركيز المحاسبين والمراجعين على مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل كبير جدا.

إشكالية الدراسة

واستنادا لما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية:

مامدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

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

1. إلى أي مدى يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية؟
2. إلى أي مدى يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج؟
3. إلى أي مدى يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة؟

فرضيات الدراسة

من خلال طرح الإشكاليات الفرعية السابقة تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي :

1. يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.
2. يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.
3. يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع للاعتبارات التالية :

- الرغبة في اختيار الموضوع والتعمق فيه بحكم انه موضوع مهم وجديد نسبيا ومفيد.

- الميول الشخصي لدراسة هذا النوع من المواضيع العلمية.

أهداف الدراسة

يمكن تلخيص أهداف البحث كمايلي:

إلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافع الإدارة من استخدامها وكذا الوقوف على الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات .

أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة من خلال إظهار مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و معرفة مختلف الممارسات التي تقوم بها المؤسسة من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية سواء كانت هذه الممارسات ايجابية أو سلبية.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية في مجموعة من مكاتب المحاسبين (محافظ حسابات، خبير محاسبي) لولايي ورقلة والوادي.
الحدود الزمنية: تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ بداية توزيع استمارات الاستبيان في شهر مارس إلى غاية تاريخ استلام آخر استمارة وتحددت في 15 افريل 2018.

منهج البحث والأدوات المستعملة

لغرض إتمام البحث بجانبه النظري والتطبيقي استوجب علينا اعتماد المنهجين التاليين :

المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة التي تم الحصول عليها واستخلاصها بالاطلاع على الكتب العربية والمدخلات والمقالات والبحوث العلمية والمجلات و الأطروحات الجامعية وغيرها.

دراسة ميدانية: من خلال استخدام الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من محافظي حسابات و خبراء محاسبين، كما تم إجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، والأدوات المستخدمة في البحث برنامج المعالجة الإحصائي SPSS.

صعوبات الدراسة

الصعوبات التي واجهتها عند القيام بإعداد بحثي:

- ضيق الوقت.

- رفض بعض المهنيين ملئ استمارة الاستبيان بسبب انشغالهم وعدم جدية البعض وصعوبة الوصول إلى آخرين.

هيكل الدراسة

تم تقسيم البحث إلى فصلين إضافة إلى المقدمة والخاتمة

الفصل الأول: تناولنا فيه الإطار النظري والتطبيقي للمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية وينقسم إلى مبحثين، الأول سنتعرض فيه إلى إلقاء نظرة عامة شاملة حول المحاسبة الإبداعية من مفهوم وخصائص وأشكال وأساليب وكذا كل ما يخص المراجعة الخارجية من تعريف وأهداف وأنواع والدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستي.

الفصل الثاني: فيتعلق بالدراسة الميدانية ويشمل كذلك مبحثين، في المبحث الأول نتناول فيه الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثاني نقوم بعرض وتحليل ومناقشة نتائج الاستبيان.

الفصل الأول
الإطار النظري
والتطبيقي للمحاسبة
الإبداعية و المراجعة
الخارجية

تمهيد:

ومن خلال هذا الفصل سنحاول تقديم نظرة عامة شاملة حول مفاهيم وعموميات المحاسبة الإبداعية وبعض جوانب المراجعة الخارجية ودور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هذا بالنسبة للأدبيات النظرية أما في ما يخص الأدبيات التطبيقية فسنقوم بعرض مختلف الدراسات السابقة التي تم الحصول عليهم.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها التي تتصف بالمصدقية والدقة، باعتبارها الأداة الفعالة والرئيسية ومن أهم وسائل فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة، وما يتخللها من تلاعب بالبيانات المحاسبية وتحويلها من ماهي عليه إلى ما يرغب به معدو هذه البيانات من خلال الاستفادة من بعض القوانين الموجودة وتجاهل بعضها وهو ما يعرف بممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول : بدايات ظهور استخدام المحاسبة الإبداعية ومفهومها
أولاً : بدايات ظهور استخدام المحاسبة الإبداعية:

تعود بدايات استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في بدايات عهد الثروة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف وذلك لان التصنيع وتطوير أساليبه اوجب الحاجة إلى وجود ما يطلق عليه الآن بالمحاسبة الإبداعية والحاجة إلى وجود مراجعين متخصصين في ذلك حيث كان لكل مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها، ولكن درجة استقلالية العمل المحاسبي ضعيفة.¹

حيث ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، وكان هناك ضغط لتحقيق ارباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق ارباح، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة الشيء الذي اجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية الإبلاغ عن أرباح صورية عن التصفية.

ولقد اصطلح مهنياً على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المالية بالعديد من المسميات، كالمحاسبة التجميعية وتمهيد الدخل والمحاسبة الخلاقة وإدارة الأرباح وغيرها وكل هذه التسميات تستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية في غير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالمؤسسة، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، والذي أصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة لاسيما بعد انهيار شركة انرون (Enron) وتحميل شركة آرثر اندرسون (Arthur anderson) جزءاً من المسؤولية عن مراجعة حساباتها، واتهامها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بذلك بعض المعالجات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.²

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال- قسم المحاسبة، 2009، ص 20.

² عبد الله باخجه محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2013، ص 18.

ثانيا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد تعددت المفاهيم بتعدد الأطراف والباحثين المهتمين بالمحاسبة الإبداعية، ومن ابرز هذه التعاريف: حيث عرف ملفورد (Mulford) : "المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"¹. ويقدم فيليبس (phillis) : "مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن وصف شامل وعمام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"². وعرفها ناصر (Naser) : "من وجهة نظر أكاديمية بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه معدو تلك القوائم المالية، من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جمعها"³. وعرفت أيضا بأنها: استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جيدة غير مألوفة لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، بحيث يتمتع ممارس هذه الأساليب المبدع بقدرات مميزة⁴: ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة لتلك التعاريف بالنقاط التالية:

- ✓ هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ✓ ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ✓ تنحصر ممارستها في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ✓ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها إلى الشكل الذي يرغبون فيه.⁵

ومما سبق من مفاهيم المحاسبة الإبداعية نرى أنها مجموعة عمليات وممارسات حديثة ومبتكرة ومعقدة يقوم بها المحاسب المتميز مستغلا معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة، وللمحاسبة الإبداعية زاويتان يمكن النظر إليهما الأولى إيجابية من منطلق إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، أما الزاوية الثانية سلبية من منطلق إتباع الحيل والأساليب للتغليظ والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تحتمل مصالح أطراف معينة على حساب أخرى أو إخفاء حقائق معينة.

الفرع الثاني : خصائص وأشكال المحاسبة الإبداعية

أولا : خصائص المحاسب المبدع وتتمثل في:

1. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
2. قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛

¹ محمد فارس شتحونة، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2016/2015، ص 16.

² محمد الخالدي ناهض نمر ، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014، ص14.

³Naser.K.and. pendlebury, A note on the use of Creative Accounting .British Accounting Review 24, 1992، p4.

⁴ جمال عمورة، احمد شريف، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة في الملتقى الدولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، يوم 18-19 مايو 2011، ص 8.

⁵ محمد فارس شتحونة، مرجع سابق، ص 16.

3. أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
4. العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخالقة؛
5. اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
6. النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقييم للأفكار والمعلومات والوسائل التي يستخدمها.¹

ثانياً : أشكال المحاسبة الإبداعية

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعاً للتسلسل الزمني لها ابتداءً من المحاسبية النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل، حيث يعتبر مصطلح " إدارة الأرباح " هو المفضل والأكثر استخداماً في معظم الأدبيات المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية، أما في أوروبا يستخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية. ومن هذا المنظور نقوم بعرض مختلف أشكال المحاسبة الإبداعية:

1. المحاسبة النفعية (Accounting Aggressive) : الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا.
2. إدارة الأرباح (Earnings Management) : التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد مسبق من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي.
3. تمهيد صورة الدخل (Smoothing Income) : وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.
4. التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent of Financial Reporting) : إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو عمل مخالف للقانون.
5. المحاسبة الإبداعية (Accounting Creative) : استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.²

الفرع الثالث : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

أولاً : دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

بالنظر إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد إن لها دافعين من الناحية الأخلاقية :

1. دافع انتهازي : غير أخلاقي لتحقيق منافع ذاتية للإدارة والإضرار وتضليل مستخدمي القوائم المالية.
2. دافع كفاءة المنشأة : هدفه التأثير على مستخدمي القوائم المالية ولتحقيق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة بهدف ضمان بقاء واستمرار المنشأة.

¹ صالح مراوغة، فنيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب - البليدة، يومي 13/12 و 14/12 ماي 2010، ص 6.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط 2012/2013، ص ص 21 - 22.

إن الدافع الأول يعد الأخطر لان تحقيق أي منفعة على حساب ضرر الآخرين يعد غير مقبول اخلاقياً، لكن مهما كانت الدوافع تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية غالباً تلاعبات مكروهة، فهي ليست عادلة وتحقق مصلحة على حساب المصالح أخرى، كما تعد خرق للأعراف والمعايير والقوانين الموضوعة والمتعارف عليها وأن منبع الأخلاق هو المحاسب نفسه قبل الإدارة، ومنه يجب حماية مهنة المحاسبة وإعطاء مرجعية للمحاسبين عند ممارسة أي ضغوطات عليهم من قبل الإدارة وذلك بإنشاء النقابات المهنية التي تحميهم وتدافع على حقوقهم ضد أي ضغوط تمارس عليهم، أما من يبرر لنفسه ممارسة إجراءات المحاسبة الإبداعية لضمان بقاء واستمرار المؤسسة، فإن هذه الممارسات تعكس أرباح وهمية ناتجة عن عمليات غير حقيقية ملموسة على أرض الواقع وتعكس مركز مالي سليم وهمي مما يتسبب في النهاية إلى الوصول إلى حالات الانهيار المالي.¹

وفي هذا الصدد نقوم بإبراز أهم دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق : بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال؛
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية : بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
3. زيادة الاقتراض من البنوك : الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض،
4. لغايات التلاعب الضريبي : من خلال تخفيض الإيرادات و الأرباح وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها،
5. تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية؛
6. لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني، التي تجريها مؤسسات دولية.²

ثانياً : أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، وبالنتيجة فإن هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية وعلى هذا فإن إدارة المؤسسة من خلال إمكانية الخيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها وأهدافها، والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تلجأ إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة المؤسسة، ومن أهم أساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية :³

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية : ويتم حصرها في مايلي :

1. الأصول غير الملموسة : 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 المعايير المحاسبية الدولية.

¹ سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 69.

² محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 9-10.

³ نعيم توماس مرهون الزبيدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص 198.

2. الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك 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 النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
4. الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا 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.
5. الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال .
6. الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
7. المطلوبات المتداولة : مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
8. المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.
9. المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها.
10. 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

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول حساب النتائج :

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.
2. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة.
3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إلى إهلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.
4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.
5. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية²

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحلي، مرجع سابق، ص ص 12- 13.

² مرجع نفسه، ص 10.

- ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة : تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويمكن حصر تلك الممارسات فيما يلي:
- 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 وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
 - وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب هذه التدفقات النقدية الاستثمارية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
 - التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهم تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.¹

المطلب الثاني: عموميات حول المراجعة الخارجية

الفرع الأول : مفهوم المراجعة الخارجية و خصائصها

أولاً : مفهوم المراجعة الخارجية

لقد تعددت التعاريف بتعدد الجهات و الأطراف الدارسة لهذا الموضوع ولكن في مجملها نجد أنها تصب في نفس الهدف، ومن هذه التعاريف نذكر :

حيث عرف porter المراجعة الخارجية بأنها " عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفق متطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي بإبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".²

وعرفها عبد الفتاح محمد صحن : " بان المراجعة الخارجية عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي في مهني محايد في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاختصاص".³

وعرفها الخبير Allel Hamini: " بأنها عملية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من اجل ضمان موضوعية القرار، وتهدف إلى التعبير عن رأي حول صدق وسلامة القوائم المالية".⁴

وكان تعريف خالد أمين عبد الله للمراجعة الخارجية: " بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر والحسابات الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في مهني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".¹

¹محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص 14.

²Porter, B., *Principles of External Auditing*, John wiley and sons, 1997, P 19.

³عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 7.

⁴Hamini Allel, *l audit comptable et financier*, 2eme Edition, alger, 2001/2002, P 8 .

ومن خلال التعاريف السابقة للمراجعة الخارجية نستنتج أن كل التعاريف تصب في خانة واحدة ألا وهي : المراجعة الخارجية عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة تهدف إلى التحقق الموضوعي الحيادي عن صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الأطراف المعنية بذلك.

ثانيا : خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي :

— المراجعة عملية منتظمة تتم من خلال مراحل متتابعة بشكل منطقي، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛
— ضرورة جمع أدلة الإثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛
— تشتمل على إبداء رأي في محاييد حول المعلومات والبيانات محل الدراسة، الأمر الذي يتطلب وضع معايير تستخدم كأساس لتقييم الرأي؛

— توضيح نتائج عملية الفحص وتقديمها إلى الأطراف المعنية؛²

— يجب على المراجعين الخارجيين الالتزام بالإحكام القانونية المعمول بها، التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا فحصها ومراقبتها بكل استقلالية ونزاهة.³

الفرع الثاني : أنواع المراجعة الخارجية

يتم تصنيف المراجعة الخارجية بصورة عامة إلى خمسة تصنيفات بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، كما أن آخرون صنفوها من حيث الجوانب المتعلقة بمهام المراجعة إلى ثلاثة أنواع هي: مراجعة القوائم المالية، مراجعة الالتزام، مراجعة التشغيل (العمليات) وهذه الأنواع المتعددة للمراجعة يمكن تنفيذها من قبل المراجعة الخارجية، والمراجعة الداخلية. إلا أننا سنوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، المراجعة القضائية.⁴

1- **المراجعة القانونية:** وهي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة، والتسوية الإجبارية التي يقوم بها المراجع الخارجي، وتصنف إلى نوعين من حيث درجة الالتزام:

* **مراجعة إجبارية:** وهي التي نص عليها القانون التجاري حيث ألزم شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة بوجوب تعيين مراجع خارجي.

* **مراجعة اختيارية:** تتوقف هذه الصورة من المراجعة على رغبة أصحاب المؤسسة أو الإدارة دون وجود قانون ملزم لذلك، ونجد هذا النوع من المراجعة في شركات الأشخاص حيث تكون واجبات المراجع الخارجي غير محدودة وواضحة الشروط.⁵

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 9.

² محمد سمير الصبيان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص 17-18.

³ قانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 21 يونيو 2010، ص 4.

⁴ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2009، ص 57.

⁵ محمد البشير غوالي، دور المراجعة الخارجية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2003/2002، ص 37.

الفصل الأول الإطار النظري والتطبيقي للمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية

2_ المراجعة التعاقدية: هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب أحد الأطراف الداخلية والخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا.

3_ الخبرة القضائية: وهي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.¹
وللوقوف على طبيعة الثلاثة أنواع السابقة للمراجعة نورد هذا الجدول الذي يلخص أهم الفروقات بينها:

الجدول رقم (1-1) يوضح أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المؤسسة
التعيين	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المؤسسة
الهدف	المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الصادقة، ومراجعة معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على الشرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين والشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحتزم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى:	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية وغير العادية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين....	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير معني

¹ حولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 15.

الإلزام	بحسب الوسائل وحسب النتائج	بحسب النتائج مبدئياً	بحسب الوسائل وحسب نوع المهمة
---------	---------------------------	----------------------	------------------------------

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط1، 2003، ص28.

الفرع الثالث : أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

أولاً : أهداف المراجعة الخارجية

تعبر الأهداف عن أغراض يتعين تحقيقها من تنفيذ نشاط معين، ومن ثم فهي تمثل نتاج الوظيفة، والهدف الرئيسي للمراجع الخارجي هو إبداء رأيه في مدى عرض القوائم المالية المنشورة للمؤسسة محل المراجعة، والواقع أن هذا الرأي يمثل خلاصة سلسلة من عمليات الاستقراء، والاستدلال والاستنتاج والحصول على الأدلة والبراهين المنطقية¹. ومن هنا يمكن تحديد أهدافها بمجموعتين، التقليدية والحديثة أو المتطورة.

-1- الأهداف التقليدية : وتتفرع بدورها إلى:

أ- أهداف رئيسية:

*التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
 *إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي²؛
 *إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي في تقريره من أجل تحسين أداء النظام؛
 *إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.³

ب- أهداف فرعية :

*الوجود والتحقق: يسعى المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبي تبين مبلغ وكمية معينة للمخزون السلعي عند تاريخ معين، فيسعى المراجع الخارجي إلى التحقق من هذه المعلومات عن طريق الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.⁴

¹ محمد نصر الهوارى، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1991، ص19.

² لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2015/2014، ص13.

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص54.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ابن عكنون الجزائر، ط2، 2005، ص16.

* الشمولية والكمال: للوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.¹

* التقييم: ويقصد به أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبقيمتها الملائمة وان عملية التقييم طلقت بصفة ثابتة من دورة لأخرى.²

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

* التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة.

* التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية واكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغيث.³

2- الأهداف الحديثة أو المتطورة :

* التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ والتزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية؛

* التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء المحاسبية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛

* دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات المالية، والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم؛⁴

* تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة؛

* مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛⁵

ثانياً : أهمية المراجعة الخارجية

تظهر أهمية المراجعة الخارجية في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل في:⁶

1- إدارة المؤسسة : إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد؛

2- المساهمين: تمكن المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية، فالمراجعة تساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة؛⁷

3- الموردون: تمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها؛

¹ مرجع نفسه، ص 17.

² توفيق زاهر، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 22.

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 54.

⁴ ليندة قداري، مرجع سابق، ص 13.

⁵ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 19.

⁶ عبيد سعد شريم، حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز أمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007، ص 14.

⁷ خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 11.

4- الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاط الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.¹

5- مجموعة الموظفين واتحادات العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية.

6- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: وتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات. كما إن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.²

الفرع الرابع : مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجي

إن مهنة المراجع الخارجي شأنها شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاويلها صلاحيات وعليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها وأدائها على أكمل وجه حتى تحقق المراجعة الخارجية غايتها من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية، وفيما يلي سنعرض تلك المسؤوليات والصلاحيات:³

أولاً : مسؤوليات المراجع الخارجي

1- المسؤولية الفنية: تتعلق هذه المسؤولية في أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وكذلك التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

2- المسؤولية الأخلاقية (التأديبية): تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة كإخفاء المراجع لحقائق مادية معينة يعرفها، وتقديم بيانات مضللة وغير حقيقية والإهمال والتقصير في عمله، حيث يجب على المراجع الخارجي ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية.⁴

- يعتبر الإجراء التأديبي مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية ومسؤولية الدعوى الجنائية المرفوعة ضد المراجع الخارجي.⁵

3- المسؤولية القانونية: تنقسم المسؤولية القانونية الناتجة عن مخالفة القوانين إلى مسؤولية مدنية ومسؤولية جنائية وبالرغم من صعوبة التفرقة بين هذين النوعين من المسؤولية إلا انه يمكن القول أن المسؤولية الجنائية تنتج عن ارتكاب المراجع عملا يعتبر موجها ضد المجتمع ويعاقب عليه إما بالسجن أو غرامة مالية أو الاثنين معا، أما بالنسبة للمسؤولية المدنية فتنطوي على مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل عميل المراجعة أو طرف ثالث، ويقتصر العقاب هنا عن دفع تعويض مادي، كما انه يوجد بعض التصرفات قد تعرضه لكلا المسؤوليتين وللتفريق أكثر بينهما نقوم بتوضيح أكثر لهما:⁶

أ- المسؤولية المدنية: تنشأ هذه المسؤولية من اعتبار المراجع الخارجي مهملا في أداء واجباته المهنية إذا لم يقوم ببذل العناية المعقولة أو الواجبة، وإذا ثبت انه قام بالعناية اللازمة فإنه يستطيع دفع عن نفسه تلك المسؤولية، وتنقسم إلى:

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 11.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 15.

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 59.

⁴ أمين السيد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 191.

⁵ مرسوم تنفيذي رقم 13-10، المتعلق بتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلهم، الجريدة الرسمية، العدد3، الجزائر، المؤرخ في 13 يناير 2013، ص 18.

⁶ وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب: احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، بدون سنة نشر، ص 216-217.

*مسؤولية المراجع اتجاه العميل؛

*مسؤولية المراجع عن أعمال مساعديه؛

*مسؤولية المراجع اتجاه الغير؛¹

*مسؤولية المراجع اتجاه المؤسسة.

ب- المسؤولية الجنائية : يتحمل المراجع الخارجي نوعين من المسؤوليات اتجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانون، طبقا للمادة (52) من قانون 08 /91، وهي:

*مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة المراجع الخارجي، ونعني بها ارتكاب هذا الأخير لمخالفات نص عليها القانون التجاري كإعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة المؤسسة وإفشاء السر المهني؛

*مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها المراجع الخارجي بالاشتراك مع مسيري المؤسسة مهما كانت تلك الأفعال الجنائية كالتستر على أفعال المسيرين.²

ثانيا : صلاحيات المراجع الخارجي:

لكي يتمكن المراجع من القيام بمهامه، وإنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فيجب منه أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي:

*حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات للحصول على بيان أو معلومة معينة أو تفسير لنتيجة معينة،

*حق الإطلاع على اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة؛

*حق طلب أي تقرير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة لكي يتمكن بالقيام من عمله؛

*حق المراجع في فحص ومراجعة مختلف الحسابات والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفق القواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها؛

*صلاحيته في جرد مختلف الخزائن في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك؛

*حق المراجع في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائي المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات؛

*حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في حالة الضرورة القصوى؛

*حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية، أو من ينوبه من مساعديه.³

¹كمال عبد السلام على، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2003، ص 107.

²حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر- باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص ص 213 - 214.

³عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص ص 63-64.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لقد شهدت مهنة المراجعة والمحاسبة في الآونة الأخيرة اهتماما كبير من طرف الباحثين والدارسين في هذا المجال وذلك لما تعرفه من تطورات وتغيرات مستمرة، وعليه سنحاول عرض أهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع دراستي.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية

1- دراسة Amat and Gowthorpe، بعنوان: المحاسبة الإبداعية: دراسة نوعين من السلوك التلاعبي من المنظور الأخلاقي 2005¹:

هدف الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى تحليل نوعين رئيسيين من السلوك التلاعبي من المنظور الأخلاقي، حيث وصف النوع الأول بالتلاعب الكلي لوصف التأثير في المنظمات وإضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية، أما النوع الثاني فوصف بالتلاعب الجزئي للتعبير عن معالجة الأرقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح المؤسسة، حيث أجريت هذه الدراسة في إسبانيا من خلال توزيع إستبانة على عينة تتمثل في (33) شركة مراجعة الحسابات.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن التلاعب يعد محاولة للإبداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية إذ تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها.

2- دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، بعنوان: المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، 2008²:

هدف الباحثان من خلال هذه الدراسة إلى مناقشة المشكلة الرئيسية للبحث وهي أن هنالك البعض يرغب بتحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، وتقدم مفهوم عام لها من وجهة نظرهما واستعراض بعدها أهم الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية والوسائل والاتجاهات الحديثة للكشف والحد منها، كما تطرق الباحثان إلى تسليط الضوء على دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل وأخطار قد تؤثر على المهنة و مناقشة الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية وبيان دور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها اتفاق جل الباحثين لمفهوم واحد للمحاسبة الإبداعية ألا وهي عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبين باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، ومن أهم الأساليب الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة هي لجان المراجعة.

¹، Amat and Gowthorpe ,Creative Accountability: Studying two types of manipulative behavior from a moral perspective, 2005.

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

كما أوصى الباحثان من خلال دراستهم بضرورة بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح أضرار المحاسبة الإبداعية، وتفعيل التنظيم المهني للجان المراجعة في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية ووضع ميثاق السلوك المهني الأخلاقي التي يجب على المدقق الالتزام به.

3- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، 2009¹:

سعت الباحثة من خلال دراستها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها، بيان أهمية خاصية موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات وكذا التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي والتركيز على خاصة تحيز الموثوقية، كما هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية وبيان دوافع الإدارة من استخدام هذه الأساليب وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، والوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الاحتياطية التي تمارسها مجالس إدارة شركات المساهمة الأردنية في القوائم المالية المدققة، من خلال توزيع (150) إستبانة على عينة الدراسة المشكلة من المدققين الخارجيين والمحللين الماليين وموظفي تلك الشركات. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن كافة فئات عينة الدراسة لشركات المساهمة الأردنية يمارسون أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية وأن لها تأثير مرتفع في مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر موظفي الشركات و مدققي الحسابات، بينما يرى المحللين الماليين أن تأثيرها متوسط.

وأوصت هذه الدراسة بضرورة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

4- دراسة رشا حمادة، بعنوان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2010²:

لقد تناولت هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية والتي تدور حول ماهي النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وماهية الفروقات الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجان المراجعة في الحد من هذه الممارسات؟ ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بتوزيع الإستبانة على مجتمع الدراسة المتمثل في ثمانية (08) شركات مساهمة مدرجة في سوق دمشق المالي، والتي بلغت (68) إستبانة استهدفت المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في تلك الشركات.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن جميع النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أوصت الباحثة بضرورة تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام، وعلى مجالس إدارة شركات المساهمة في سوريا وأن تأخذ في الحسبان عند تشكيلها لتلك اللجان توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

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

5- دراسة ميساء محمد سعد أبو تمام، بعنوان: مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، 2013/2012¹:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بدراسة ميدانية في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية البالغ عددها (85) شركة، وتكونت عينة الدراسة من (261) إستبانة شملت كل من المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية.

وأشارت الباحثة من خلال دراستها إلى أهم النتائج المتمثلة في وجود إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وبالنسبة لمدى إدراكهم للإجراءات المستخدمة في الحد من آثار ممارساتها فأشارت النتائج لعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الشاملة للدراسة. وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصت الباحثة بالعمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، وذلك للحد من ممارساتها ومحاربتها بالوسائل السليمة، كما أوصت بإعطاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم عجلة الاقتصاد نحو النمو.

6- دراسة عبد الرحمان عادل خليل، بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية، 2013²:

تناول الباحث من خلال دراسته هذه إلى معالجة الإشكالية التالية والتي تدور حول قيام بعض إدارات الشركات بممارسات إدارة الأرباح، من خلال تعدد الأساليب لممارسات المحاسبة المستخدمة في تلك العملية وعدم التوصل إلى أسلوب متفق عليه يساعد في الكشف عن تلك الممارسات لتجنب التأثير السلبي لإدارة الأرباح على مصالح تلك الشركات وقدرتها على الاستمرار وعدم الإضرار بمصالح الأطراف المختلفة التي تتعامل معها.

حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثر ذلك على جودة التقارير المالية من خلال التعرف على دوافع وأساليب وطرق إدارة الأرباح وضوابط التشكيل الجيد للجان المراجعة للحد من إدارة الأرباح، ولتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بمجموعة من المناهج تتمثل في المنهج الاستنباطي والتاريخي والاستقرائي في الجانب النظري، ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن التشكيل الجيد للجان المراجعة وفعاليتها لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية يحد من ممارسات إدارة الأرباح، وأن ممارسات إدارة الأرباح تؤثر سلباً على جودة التقارير المالية.

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012.

² عبد الرحمان عادل خليل، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013.

وفي الأخير قدم الباحث مجموعة من التوصيات منها، ضرورة تشكيل لجان مراجعة تتوفر لديهم خبرة محاسبية عالية مما يساعد ذلك في اكتشاف أساليب المحاسبة المتعددة لإدارة الأرباح والحد منها، كما أوصى بتدريب وتأهيل لجان المراجعة بحيث تكون لديهم إلمام ومعرفة شاملة بالممارسات الاحتياطية للإدارة وطرق الكشف عنها.

7- دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، بعنوان: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، 2014¹:

جاءت هذه الدراسة لدعم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات ودعم الجهات التي يمكن أن تتضرر من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السورية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دوافع المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السورية والتحرري والكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبانة على مجتمع الدراسة المتكون من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق شركات المساهمة والبالغ عددهم (493) مدقق حسابات. ومن النتائج التي توصلت إليها الباحثة هي أن إدارة الشركات المساهمة السورية تهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير و تطبق أساليب ممارساتها وكذا إجراءات الكشف عنها من قبل المدقق الخارجي.

8- دراسة خلايفة ربحانة، بعنوان: دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، 2015/2014²:

هدفت الباحثة من خلال دراستها هذه إلى معالجة الإشكالية التالية والتي تدور حول ما مدى قدرة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية ؟ ذلك من خلال التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية وآثارها على القوائم المالية، وبيان الدور الذي يمنح لأصحاب المصالح من مستخدمي القوائم المالية في حوكمة الشركات وأثره في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتوزيع (100) إستبانة على مجتمع الدراسة المتكون من مكاتب محافضي حسابات وخبراء محاسبين لولاية الوادي.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى انه يوجد دافعان لممارسة المحاسبة الإبداعية، الأول انتهازي والدافع الثاني يرجع لكفاءة المنشأة، كما أشارت النتائج إلى أن يقظة وكفاءة محافضي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة هذه الممارسات.

وفي الأخير أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بموضوع ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية من منظورها السلي والتركيز على اكتشاف تلك الممارسات ومحاربتها، وكذا التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافضي الحسابات بشكل مستمر، كما أوصت على العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية، من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل اللازمة

¹ مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2014.

² خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر، 2015/2014.

9- دراسة خولة ثليب، بعنوان: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2015/2014¹:

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية المتمثلة في معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، ذلك من خلال التأكد من أن المؤسسة الاقتصادية تعمل على تحقيق كشوف ذات جودة وخالية من أي تلاعبات محاسبية و بيان دوافعها من استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية المقدمة، كما هدفت إلى الوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبية التي تمارسها المؤسسات، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتوزيع (40) استبيانة لعينة المتكونة من محافظ حسابات وخبير محاسبي و محاسب معتمد ومساعد محاسب لولاية بسكرة. وخلصت هذه الدراسة إلى أنه بالرغم من الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي إلا أنه لا يستطيع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا بنسبة قليلة، وذلك لأنه قد توجد هناك عوامل أخرى غير التدقيق تساعد في وجود هذه الممارسات.

وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصت الباحثة بضرورة الإسراع في تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة على أن تتضمن فرض عقوبات على المؤسسات الاقتصادية التي تقوم بعمليات ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أوصت الباحثين والأكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاهتمام بصورة أكبر بموضوع المحاسبة الإبداعية والأخطار الناجمة عنها، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات.

10- دراسة بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي، بعنوان: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، 2015²:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى التعريف بواقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بتقاسم مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها ومداخل ممارستها في البيئة الجزائرية، ثم القيام بإجراء دراسة ميدانية لعينة متكونة من 05 شركات بتولية عامة بالجزائر. وتوصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية المتروكة خاصة تلك المتعلقة بالتقدير الشخصي. كما أوصى الباحثان بضرورة إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بآثارها السلبية التي تركها على قرارات مستخدمي المعلومات المالية.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة

1- تختلف دراستي عن دراسة (Amat and Gowthorpe) كون دراستهما ركزت على تحليل نوعين من التلاعب من المنظور الأخلاقي، أما مجتمع الدراسة فتمثل في شركات مراجعة الحسابات في اسبانيا، في حين ركزت دراستي على مختلف أشكال التلاعب في القوائم المالية وشملت عيني كل من مكاتب محافضي حسابات وخبراء محاسبين.

¹ خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.

² بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.

- 2-** تتشابه دراستي مع دراسة الباحثان علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، في كون كلانا تناولنا دور المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا أنهما بينا دور المنظمات المهنية في مواجهة المشاكل والأخطار المتعلقة بمهنة المراجعة باختلاف دراستي التي ركزت فقط على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 3-** تتشابه دراستي مع دراسة ليندا حسن في كون كلانا ركزنا على دور المدقق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية، إلا أن عينتها شملت كل من المدققين الخارجيين والمحللين الماليين في شركات المساهمة الأردنية، أما عينة دراستي فشملت محافظي حسابات وخبراء المحاسبين.
- 4-** إن اختلاف دراستي عن دراسة رشا حمادة هي أن دراستها ركزت على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة بصفة عامة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن عينتها استهدفت المراجعين الخارجيين في شركات المساهمة السورية، أما دراستي فكانت مركزة على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وشملت عينة دراستي كل من مكاتب المحاسبة (محافظ حسابات، خبير محاسبي).
- 5-** إن اختلاف دراستي عن دراسة ميساء محمد تمثل في أن دراستها ركزت على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية والأساليب الإبداعية المستخدمة فيها حيث شمل مجتمع دراستها جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أما عينتها فتكونت من المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية، باختلاف دراستي التي ركزت على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية كما أن عينة دراستي شملت محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية ورقلة.
- 6-** إن دراستي و دراسة الباحث عبد الرحمان عادل خليل متشابهتان نوعا ما حيث أنهما ركزتا على دور المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا التعرف على أساليب ودوافع ممارساتها، أما من حيث أداة الدراسة فتختلف حيث كانت دراستي ميدانية (استبيان) باختلاف دراسته التي كانت عبارة عن دراسة حالة.
- 7-** إن دراستي و دراسة مريم مصطفى متشابهتان نوعا ما حيث كلاهما تناولتا دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما من حيث عينة الدراسة فنختلف حيث شملت دراسة مريم مصطفى جميع المدققين المعتمدين في شركات المساهمة في سوريا، أما عينة دراستي فتكونت من مكاتب محافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- 8-** إن اختلاف دراستي مع دراسة خلايفة ريجانة في إن دراستها ركزت على التعرف على دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية أما دراستي فركزت بشكل كبير على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما مجتمع الدراسة فكان نفسه ألا وهو محافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- 9-** إن دراستي ودراسة خولة ثليب متشابهتان إلى حد كبير حين كلاهما تناولتا دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك عينة الدراسة كانت نفسها ألا وهي محافظي حسابات وخبراء محاسبين.
- 10-** تختلف دراستي مع دراسة الباحثان بدر الزمان حقماني و مسعود صديقي في كون دراستهما ركزت على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وتكونت عينتهما من شركات بتولية عامة، باختلاف دراستي التي ركزت حول آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل لتقدم مفهوم عام حول المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية رغم تعدد تعريفهما ، ووضحنا أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية ودوافع الإدارة من استخدامها، كما قمنا بتحديد الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من مراقبة عمل المحاسب وتقييم وفحص القوائم المالية للمؤسسة والتحقق من سلامتها وصدقها وخلوها من أي تلاعبات أو أخطاء أو مخالفات، ثم عرض لمختلف الدراسات ذات الصلة بموضوع دراستي.

الفصل الثاني
دراسة ميدانية
لعينة من محافظي
حسابات وخبراء
محاسبين

تمهيد :

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تمت الدراسة الميدانية واختيار الإشكاليات عن طريق توزيع استمارة الاستبيان الذي يحتوي على أسئلة لإثبات أو نفي الفرضيات، استهدفت عينة الدراسة كل من مكاتب محافظي حسابات وخبراء محاسبين.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وسنعرض في هذا المبحث الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سنطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان بدءاً من إعداده ثم توزيعه وأخيراً هيكله، وكذا مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول : مراحل إعداد ومحتوى الاستبيان

أولاً: مراحل إعداد الاستبيان

عند إعدادنا لهذا الاستبيان حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذي من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث وذلك من خلال المراحل الثلاث التالية:

1/ مرحلة التصميم الأولي : وهي الخطوة الأولى من عملية إعداد الاستبيان، وفيها يتم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الدراسات السابقة ومراجع أخرى من مقالات وبحوث علمية وغيرها، كما تم الاطلاع على استبيانات أخرى حول نفس الموضوع، وبعدها تم صياغة الأسئلة بناءً على إشكاليات وفرضيات الدراسة حيث حاولنا قدر الإمكان استخدام:

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة.

- لغة سليمة.

- ترتيب وتسلسل الأسئلة وربطها مع أهداف الدراسة.

2/ مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية بعد إعداد الاستبيان، حيث يتم عرضه على مجموعة من الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة للاحتكام والمراجعة، للتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة وصياغة الأسئلة وصحة العبارات والأخذ بعين الاعتبار الآراء والملاحظات المقدمة من طرفهم، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة (انظر الملحق رقم 01).

3/ مرحلة التصميم النهائي: وهي آخر مرحلة من عملية تصميم الاستبيان فبعد إجراء كافة التعديلات اللازمة وتصميمه بشكله النهائي قمنا بتوزيعه من خلال التسليم المباشر لبعض أفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات شخصية لشرح مضمون الاستبيان، وكذا التسليم غير المباشر بإيداعها في مكاتب المحاسبة، كما استعنا بالغير من خلال تسليم عدد من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولاية وخارج الولاية (الوادي) لتوزيعها.

ثانياً: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل التعريف بموضوع الدراسة، والتعريف بمهدفها الأكاديمي الذي على أساسه قمت بدراستي وتشجيع المستجوبين على المشاركة فيه بكل صدق وموضوعية، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، حيث تتضمن الاستمارة 21 سؤالاً موزعة على قسمين كما يلي:

- القسم الأول: يتكون من 03 أسئلة والتي توضح بعض البيانات الشخصية لعينة الدراسة.
- القسم الثاني: والذي يعالج مشكلة الدراسة ويحتوي على 18 سؤالاً مقسمة على ثلث محاور:

المحور الأول: تضمن (06) أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

المحور الثاني: تضمن (06) أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

المحور الثالث: تضمن (06) أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة حول مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على المؤهل العلمي والعملية كشرط أساسي لتوزيع الاستثمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التجاوب والتعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وبالتالي كان التركيز على الأكاديميين والمهنيين الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة والتخصصات ذات الصلة ذوي مكاتب المحاسبة لولايي ورقلة والوادي، وفيما يلي نقوم بعرض الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة وهي:

- محافظ حسابات : هو الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة ويقوم عادة بمراجعة نقدية لنظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية قبل إبداء رأيه في عدالة المراكز المالي.
- خبير محاسبي: كل شخص يمارس وبصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل مختلف الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون.

ثانياً: حجم عينة الدراسة: لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقاً، حيث قمنا بتوزيع 65 استمارة على أفراد العينة وبعد القيام بعملية التصفية والترتيب استبعدنا 07 استمارات غير صالحة بسبب نقص الإجابات وبقيت 58 استمارة صالحة.

الجدول رقم (2-1) يوضح الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

النسبة	العدد	البيان
100%	65	عدد الاستثمارات الموزعة
6.15%	04	عدد الاستثمارات غير المعادة
4.62%	03	عدد الاستثمارات الملغاة
89.23%	58	عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على فرز الاستبيان.

الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة :

سنتناول في هذا الفرع الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان

أولا : الأدوات الإحصائية

- اختيار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ : يستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) من ناحية الاتساق الداخلي بين العبارات، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60% وتأخذ النتائج بقيم محصورة بين الصفر والواحد ولكل قيمة منها دلالة.

- نتائج اختبار الثبات : عندما قمنا بتطبيق ألفا كرونباخ من اجل اختبار الثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من (58) فردا تحصلنا على قيمة ألفا (0.70) وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (2-2) يوضح ثبات الإستبانة:

البيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
الاستبيان ككل	18	0.70

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

الملحق رقم (03)

* تم تحديد مقياس إجابات الاستبيان باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات على النحو التالي :

الجدول رقم (3-2) يوضح مقياس ليكارت الثلاثي:

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

* بعد ذلك يتم تحديد حساب المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ثم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط كمايلي :

الجدول رقم (4-2) يحدد مجالات الاتجاه الآراء:

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS.

ثانيا : معالجة استمارة الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية التصفية النهائية للاستمارات الصالحة للدراسة قمنا باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS (20)، بحيث يعتبر هذا البرنامج مصدرا لكل الجداول المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة.

- وبناء على البرنامج السابق اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي، ولإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي :
- 1- اختبار ألفا كرومباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان.
 - 2- حساب المتوسطات الحسابية واستخراج التكرارات والنسب لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا لكل محور.
 - 3- حساب الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد العينة من متوسطاتها الحسابية لكل عبارة من عبارات الاستبيان وكذا المحور ككل.
 - 4- الإحصاء الاستدلالي (اختبار أنوفا، واختبار T-test) بمستوى دلالة 0.05.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

وفي هذا المطلب نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد عينة الدراسة وذلك حسب المتغيرات التالية: المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

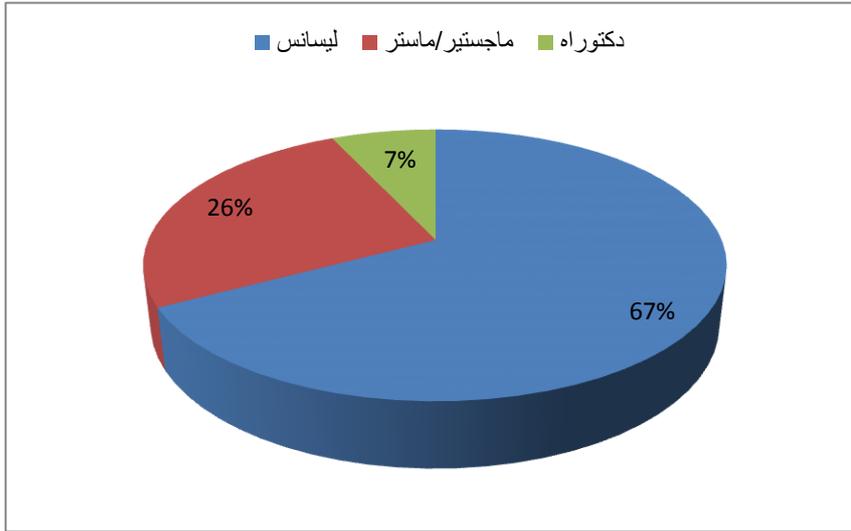
حيث يبين الشكل الآتي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي وهو كمايلي:

الجدول رقم (2-5) يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	الشهادات
67.2%	39	ليسانس
25.9%	15	ماجستير / ماستر
6.9%	04	دكتوراه
00%	-	أخرى
100	58	المجموع

الملحق رقم (04)

الشكل رقم (1-2): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي، فكانت النسبة المسيطرة هي نسبة المتحصلين على شهادة ليسانس ب 67.2% أي ما يعادل 39 فردا حيث لاحظنا أن اغلب محافظي الحسابات في الولايتين من حاملي شهادة ليسانس، وتأتي في المرتبة الثانية المتحصلون على شهادة الماجستير و الماستر بنسبة 25.9% أي مايعادل 15 فردا، تليها في المرتبة الأخيرة فئة المتحصلون على شهادة الدكتوراه بنسبة 6.9%، ونلاحظ انعدام فئة المتحصلين على شهادات أخرى، حيث يعد هذا مؤشر جدهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

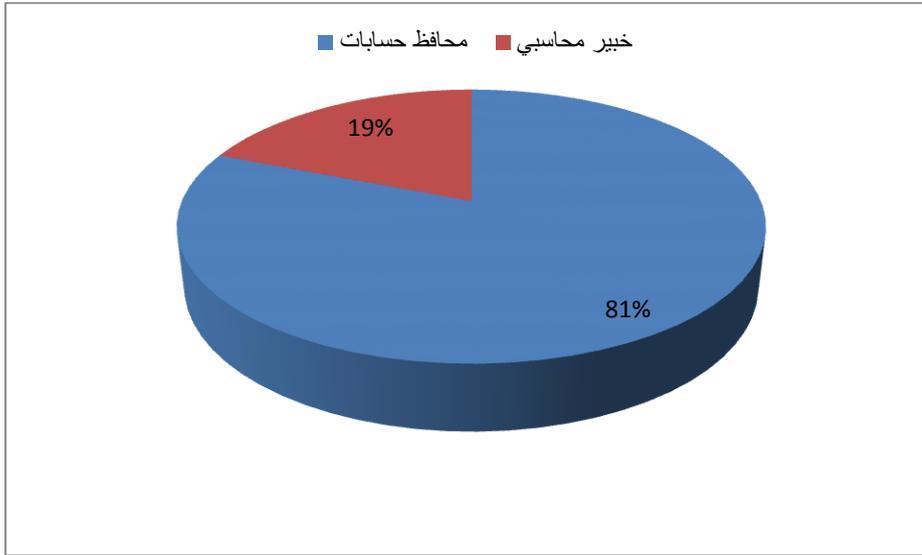
حيث يبين الشكل الآتي توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة وهو كمايلي:

الجدول رقم (2-6) يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
81.0%	47	محافظ حسابات
19.0%	11	خبير محاسب
100%	58	المجموع

الملحق رقم (04)

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



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال التحليل الوصفي لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة نلاحظ أن الفئة المسيطرة والأكثر استجابة هي فئة محافظي الحسابات 81% لتكيز الدراسة على هذه الفئة بالذات أي ما يعادل 47 فرداً، لتأتي بعدها الفئة الثانية خبير محاسبي 19% أي ما يعادل 11 فرداً.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

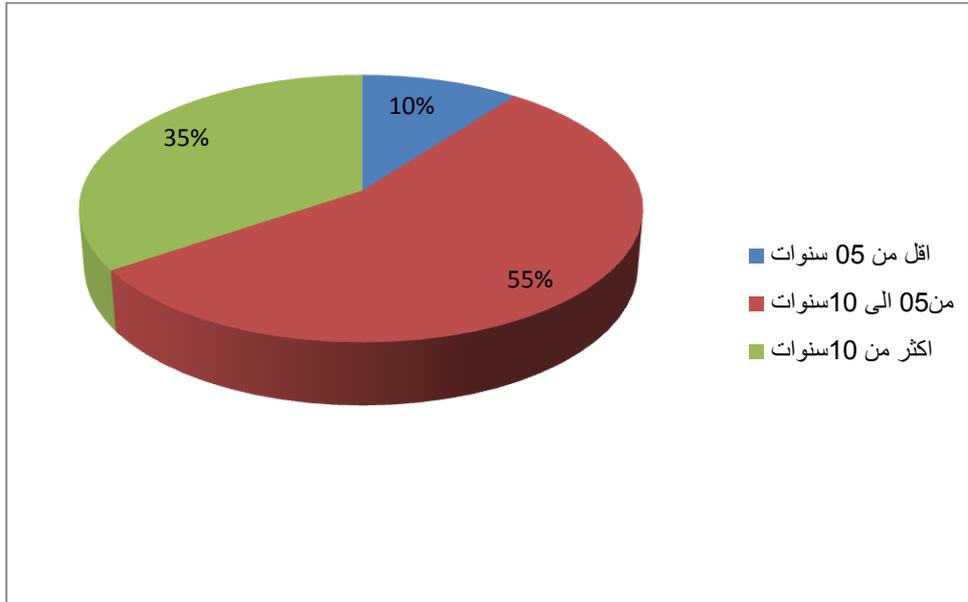
حيث يبين الشكل الآتي توزيع أفراد العينة حسب الخبرة وهو كمايلي:

الجدول رقم (2-7) يمثل توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 05 سنوات	06	10.3
من 05 إلى 10 سنوات	32	55.2
أكثر من 10 سنوات	20	34.5
المجموع	58	100

الملحق رقم (04)

الشكل رقم (2-3): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة على أساس الخبرة نجد أن نسبة 55.2% تعود للذين تتراوح خبرتهم من 05 إلى 10 سنوات خاصة بالنسبة لفئة محافظي حسابات أي مايعادل 32 فردا وهي النسبة الأكبر مما يعطينا مؤشرا إيجابيا على الاعتماد بدرجة كبيرة على إجابات الاستبيان، لتليها الفئة التي تتجاوز خبرتهم 10 سنوات بنسبة 34.5% أي مايعادل 20 فردا، لتأتي في المرتبة الأخيرة الفئة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة 10.3% أي 6 أفراد.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

يضم المبحث مطلبين تتناول في المطلب الأول الإحصاء الوصفي للدراسة، أما المطلب الثاني فيتعلق بالإحصاء الاستدلالي.

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي

سنحاول في هذا المطلب عرض وتحليل للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحاور الثلاثة.

الفرع الأول: يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميزانية المالية

يوضح الجدول رقم (2-8) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان، المتعلق بمساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

الجدول رقم (2-8) يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية

رقم العبارة	العبارات	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية المالية.	التكرار	-	2	56	2.97	0.184	موافق
		النسبة%	-	3.4	96.6			
2	التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من اجل تحسين صورة المركز المالي الصافي للمؤسسة.	التكرار	1	4	53	2.90	0.360	موافق
		النسبة%	1.7	6.9	91.4			
3	التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة.	التكرار	2	9	47	2.78	0.497	موافق
		النسبة%	3.4	15.5	81.0			
4	التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق على الأصول بالاستناد لعمر الأصل.	التكرار	3	13	42	2.67	0.574	موافق
		النسبة%	5.2	22.4	72.4			
5	التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية وأوراق دفع وغيرها لتحسين الوضع المالي للمؤسسة.	التكرار	4	12	42	2.66	0.608	موافق
		النسبة%	6.9	20.7	72.4			
6	التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية.	التكرار	1	7	50	2.84	0.410	موافق
		النسبة%	1.7	12.1	86.2			
						2.80	0.250	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (05) و(08)

بالاطلاع على الجدول رقم(2-8) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور الأول والذي بلغ 2.80 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري الذي بلغ 0.43.

1- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية المالية:

من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 01 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.97، 0.184 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 96.6% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية المالية مرتفعة جدا، بينما أبدى 3.4% حيادهم اتجاه ذلك.

2- التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من اجل تحسين صورة المركز المالي الصافي للمؤسسة: من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 02 هي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.90، 0.360 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 91.4% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من اجل تحسين صورة المركز المالي الصافي مرتفعة جدا، بينما أبدى 1.7% عدم موافقتهم على ذلك.

3- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة: من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 03 هي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.78، 0.497 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة مرتفعة، بينما أبدى 15.5% حيادهم اتجاه ذلك و 3.4% عدم موافقتهم.

4- التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق على الأصول بالاستناد لعمر الأصل: من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 04 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.67، 0.574 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 72.4% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق مرتفعة، بينما أبدى 5.2% عدم موافقتهم اتجاه ذلك.

5- التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية وأوراق دفع وغيرها لتحسين الوضع المالي للمؤسسة: من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 05 هي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.66، 0.608 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 72.4% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية وأوراق دفع وغيرها مرتفعة، بينما أبدى 20.7% حيادهم اتجاه ذلك و 6.9% عدم موافقتهم لذلك.

6- التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية: من خلال الجدول(2-8) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 06 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.84، 0.410 على الترتيب وهي تقع في

المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 86.2% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية مرتفعة، بينما أبدى 1.7 عدم موافقتهم اتجاه ذلك.

الفرع الثاني: يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج يوضح الجدول رقم (2-9) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، المتعلق بمساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

الجدول رقم (2-9) يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج:

رقم العبارة	العبارات	المقاييس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حساب النتائج.	التكرار	-	2	56	2.97	0.184	موافق
		النسبة%	-	3.4	96.6			
2	التأكد من طبيعة المصاريف والإيرادات للأنشطة الاستثنائية.	التكرار	1	16	41	2.69	0.503	موافق
		النسبة%	1.7	27.6	70.7			
3	التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر.	التكرار	5	18	35	2.52	0.655	موافق
		النسبة%	8.6	31.0	60.3			
4	التأكد من إدراج مختلف إيرادات ومصاريف السنة المالية.	التكرار	1	10	47	2.79	0.450	موافق
		النسبة%	1.7	17.2	81.0			
5	التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين و الضرائب والرسوم ومختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال.	التكرار	-	5	53	2.91	0.283	موافق
		النسبة%	-	8.6	91.4			
6	التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية.	التكرار	-	2	56	2.97	0.184	موافق
		النسبة%	-	3.4	96.6			
المتوسط الإجمالي للمحور الثاني						2.80	0.224	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (06) و(09)

بالاطلاع على الجدول رقم(2-9) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور الثاني والذي بلغ 2.80 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري الذي بلغ 0.376.

1- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حساب النتائج: من خلال الجدول(2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 01 هو موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.97، 0.184 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 96.6% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة مراجع الخارجي في التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حساب النتائج مرتفعة جدا، بينما أبدى 3.4% حيادهم اتجاه ذلك.

2- التأكد من طبيعة الإيرادات والمصاريف للأنشطة الاستثنائية: من خلال الجدول(2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 02 هو موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.69 ، 0.503 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 70.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من طبيعة الإيرادات والمصاريف للأنشطة الاستثنائية مرتفعة، بينما أبدى 27.6% حيادهم اتجاه ذلك.

3- التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر: من خلال الجدول (2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 03 هو موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.52 ، 0.655 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 60.3% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر مرتفعة، بينما أبدى 8.6% عدم موافقتهم اتجاه ذلك.

4- التأكد من إدراج مختلف إيرادات ومصاريف السنة المالية: من خلال الجدول(2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 04 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.79، 0.450 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من إدراج مختلف الإيرادات والمصاريف السنة المالية مرتفعة، بينما أبدى 17.2% حيادهم اتجاه ذلك.

5- التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال: من خلال الجدول(2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 05 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.91 ، 0.283 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 91.4% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال مرتفعة جدا، بينما أبدى 8.6% حيادهم اتجاه ذلك.

6- التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية: من خلال الجدول (2-9) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 06 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.97، 0.184 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 96.6% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية مرتفعة جدا، بينما أبدى 3.4% حيادهم اتجاه ذلك.

الفرع الثالث: يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة
يوضح الجدول رقم (2-10) النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، المتعلق بمساهمة المراجع الخارجي
في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

الجدول رقم (2-10) يساهم المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة:

رقم العبارة	العبارات	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة.	التكرار	1	5	52	2.88	0.378	موافق
		النسبة%	1.7	8.6	89.7			
2	التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية.	التكرار	1	25	32	2.53	0.537	موافق
		النسبة%	1.7	43.1	55.2			
3	التأكد من ادراج ضريبة الدخل ضمن أنشطة التدفقات النقدية التشغيلية.	التكرار	4	23	31	2.47	0.627	موافق
		النسبة%	6.9	39.7	53.4			
4	التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية.	التكرار	2	20	36	2.59	0.563	موافق
		النسبة%	3.4	34.5	62.1			
5	التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات والمؤونات والتغير في الضرائب المؤجلة و المخزونات وغيرها.	التكرار	-	11	47	2.81	0.395	موافق
		النسبة%	-	19.0	81.0			
6	التأكد من إدراج مختلف التسديدات المتعلقة بمجازة الاستثمارات المادية والمعنوية.	التكرار	1	14	43	2.72	0.488	موافق
		النسبة%	1.7	24.1	74.1			
موافق	المتوسط الإجمالي للمحور الثالث							
موافق	0.297	2.66						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS، الملحق رقم (07) و(10)

بالاطلاع على الجدول رقم(2-10) نلاحظ مايلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور الثالث والذي بلغ 2.66 نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري الذي بلغ 0.498.

1- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة: من خلال الجدول(2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 01 هي موافق والتي حصلت على أعلا متوسط حسابي 2.88 بانحراف معياري للإجابات 0.378، وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 89.7% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة مرتفعة، بينما أبدى 8.6% حيادهم اتجاه ذلك.

2- التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية: من خلال الجدول(2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 02 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.53 ، 0.537 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 55.2% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية مرتفعة، بينما أبدى 43.1% حيادهم اتجاه ذلك.

3- التأكد من ادراج ضريبة الدخل ضمن أنشطة التدفقات النقدية التشغيلية: من خلال الجدول(2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 03 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.47، 0.627 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 53.4% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من ادراج ضريبة الدخل ضمن أنشطة التدفقات النقدية التشغيلية متوسطة، بينما أبدى 39.7% حيادهم اتجاه ذلك.

4- التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية: من خلال الجدول(2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 04 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.59، 0.563 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 62.1% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية مرتفعة، بينما أبدى 34.5% حيادهم اتجاه ذلك.

5- التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات والمؤونات والتغير في الضرائب المؤجلة و المخزونات وغيرها: من خلال الجدول(2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 05 هي موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.81 ، 0.395 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 81% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات والمؤونات والتغير في الضرائب المؤجلة و المخزونات وغيرها مرتفعة، بينما أبدى 19% حيادهم اتجاه ذلك.

6- التأكد من إدراج مختلف التسديدات المتعلقة بحيازة الاستثمارات المادية والمعنوية: من خلال الجدول (2-10) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المستجوبين حول العبارة رقم 06 هي موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات 2.72 ، 0.488 على الترتيب وهي تقع في المجال الثالث (2.34-3)، حيث أبدى 74.1% من أفراد العينة موافقتهم على أن مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من إدراج مختلف التسديدات المتعلقة بحيازة الاستثمارات المادية والمعنوية مرتفعة، بينما أبدى 24.1% حيادهم اتجاه ذلك.

المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي

الفرع الأول: الاختبارات الإحصائية:

لقد اعتمدنا في تحليل نتائج الفرضيات على الفرضية الصفرية (الصيغة العدمية) والفرضية البديلة في اختبار فرضيات الدراسة.

$$H_0 = U_1 = U_2$$

$$H_1 = U_1 \neq U_2$$

- **H0 الفرضية العدمية (الفرضية الصفرية) :** تعني عدم وجود فروق هامة ذات دلالة إحصائية بين متوسطات المجموعات، متضمنة الهدف المطلوب للاختبار، وقبولها يعني عدم رفض نتائج العينة.
 - **H1 الفرضية البديلة :** تعني وجود فروق هامة ذات دلالة إحصائية بين متوسطات المجموعات، متضمنة الهدف المطلوب، وتقبل في حالة رفض الفرضية الصفرية .
 - **U1:** المتوسط الحسابي للفتحة الأولى.
 - **U2:** المتوسط الحسابي للفتحة الثانية.
- كيفية اختبار الفروض : نقوم بقبول الفرضية العدمية باختبار (Sig) إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أكبر من مستوى دلالة الدراسة (0.05) ونرفضها عكس ذلك.

الفرع الثاني: اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغيرين المؤهل العلمي والخبرة:

1- اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضيات تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

- نتائج اختبار الفرضية الأولى: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- H0 :** لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.
- H1 :** يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

جدول رقم (2-11) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصادر التباين
0.524	0.654	0.042	2	0.083	بين المجموعات
		0.064	55	3.498	داخل المجموعات
			57	3.581	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (11)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى 0.524، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

• نتائج اختبار الفرضية الثانية: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية . حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

جدول رقم (2-12) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصادر التباين
0.786	0.241	0.013	2	0.025	بين المجموعات
		0.052	55	2.853	داخل المجموعات
			57	2.878	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS، الملحق رقم (11)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثانية 0.786، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

• نتائج اختبار الفرضية الثالثة: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية . حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

جدول رقم (2-13) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.035	2	0.018	0.193	0.825
داخل المجموعات	5.020	55	0.091		
المجموع	5.056	57			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (11)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة 0.825 ، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

2- اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضيات تبعا لمتغير الخبرة:

• نتائج اختبار الفرضية الأولى: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

جدول رقم (2-14) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة:

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.018	2	0.009	0.142	0.868
داخل المجموعات	3.563	55	0.065		
المجموع	3.581	57			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (12)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى 0.868 ، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

• نتائج اختبار الفرضية الثانية: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

جدول رقم (2-15) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثانية تبعاً لمتغير الخبرة:

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.008	2	0.004	0.080	0.923
داخل المجموعات	2.870	55	0.052		
المجموع	2.878	57			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (12)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثانية 0.923، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

• نتائج اختبار الفرضية الثالثة: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

جدول رقم (2-16) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الخبرة:

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.038	2	0.019	0.208	0.813
داخل المجموعات	5.018	55	0.091		
المجموع	5.056	57			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (12)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة 0.813، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

الفرع الثالث: اختبار T-test لقياس الفروق تبعا لمتغير الوظيفة

• نتائج اختبار الفرضية الأولى: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

جدول رقم (2-17) نتائج اختبار (T-test) لقياس الفروق حول آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية :

مستوى الدلالة Sig	القيمة المحسوبة F	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	المتغير	البعد
0.006	8.164	56	0.21513	2.8050	47	محافظ حسابات	01
			0.38072	2.7879	11	خبير محاسب	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (13)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الأولى 0.006، وهي اقل من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة أي يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

• نتائج اختبار الفرضية الثانية: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

جدول رقم (2-18) نتائج اختبار (T-test) لقياس الفروق حول آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج:

مستوى الدلالة Sig	قيمة المحسوبة F	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	المتغير	البعد
0.146	2.172	56	0.20213	2.8191	47	محافظ حسابات	02
			0.31059	2.7576	11	خبير محاسب	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

الملحق رقم (13)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثانية 0.146، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

3- نتائج اختبار الفرضية الثالثة: والتي قسمت إلى الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

H0 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

H1 : يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف وظيفتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

جدول رقم (2-19) نتائج اختبار (T-test) لقياس الفروق حول آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة:

المستوى الدلالة Sig	قيمة F الحسوبة	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	المتغير	البعد
0.286	1.163	56	0.28760	2.6702	47	محافظ حسابات	03
			0.35320	2.6515	11	خبير محاسب	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

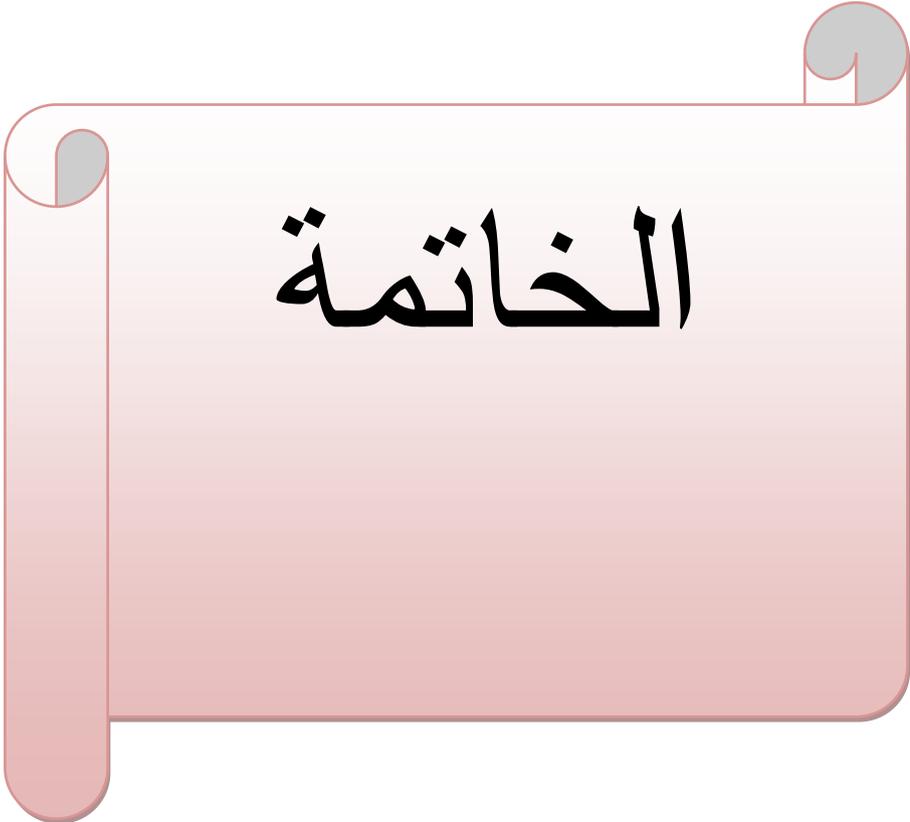
الملحق رقم (13)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية للفرضية الثالثة 0.286، وهي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05 وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة أي لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف خبراتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي والإحصاء الاستدلالي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء عينة الدراسة المكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين حول الإشكاليات الفرعية للدراسة. ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان لاحظنا مايلي:

- ✓ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.
- ✓ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.
- ✓ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.



الخاتمة

الخاتمة:

للمراجعة الخارجية دور كبير في فحص ورقابة البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والتأكد من خلوها من أي تلاعبات وتحريفات التي يمكن أن يقوم بها معدو القوائم المالية، باعتبارها الأداة الرئيسية التي تعطي رأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة الإشكالية الرئيسة للبحث والتي تدور حول مامدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية، وللإجابة عن هذا التساؤل قسمنا الدراسة إلى فصلين الأول تناولنا فيه الجانب النظري والتطبيقي للموضوع أما الفصل الثاني فقمنا بدراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين لولايي ورقلة والوادي.

وبعد التحليل الإحصائي والاستدلالي المطلوب واختبار الفرضيات وما تم عرضه في الدراسة توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:
اختيار الفرضيات:

انطلاقاً من الجانب النظري والدراسة الميدانية وبعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى مايلي:

➤ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية.

بخصوص الفرضية الأولى: من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول هو موافق، حيث تحقق الفرض في كون أفراد العينة يساهمون في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية المالية.

- التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من اجل تحسين صورة المركز المالي الصافي للمؤسسة.

- التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية.

➤ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج.

بخصوص الفرضية الثانية: من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني هو موافق، حيث تحقق الفرض في كون أفراد العينة يساهمون في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حساب النتائج.

- التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية.

- التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين و الضرائب والرسوم ومختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال.

➤ يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة.

بخصوص الفرضية الثالثة: من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث هو موافق، حيث تحقق الفرض في كون أفراد العينة يساهمون في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة.

- التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات والمؤونات والتغير في الضرائب المؤجلة و المخزونات وغيرها.

نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا للموضوع، والدراسة الميدانية التي أجريت على مكاتب المحاسبة توصلنا عدة نتائج أهمها:
- المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من العمليات والممارسات الحديثة والمبتكرة والمعقدة التي يقوم بها المحاسب المتميز مستغلا معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة البيانات المالية والتلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة.
- يوجد دافعان لممارسة المحاسبة الإبداعية، الأول دافع انتهازية غير أخلاقي لتحقيق منافع ذاتية على حساب الأطراف الأخرى، ودافع كفاءة المنشأة للتأثير على مستخدمي القوائم المالية وتحقيق التوازن بين العائد ودرجة المخاطر بهدف ضمان استمرارية المؤسسة.
- من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق، وتحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية.
- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات غير أخلاقية.
- لا تنحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة مالية معينة بل تمارس في مختلف القوائم المالية.
- تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية ومن أهم وسائل فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية والمالية والدفاتر الخاصة بالمؤسسة.
- يتمثل الدور الأساسي للمراجع الخارجي في التحقق الحيادي الموضوعي عن صدق وسلامة القوائم المالية من أي تلاعبات.
- يساهم المراجع الخارجي في التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص مختلف القوائم المالية (الميزانية المالية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة).
- لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبين باختلاف مؤهلهم العلمي وظيفتهم وخبرتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية.

توصيات الدراسة:

- نوصي بزيادة الحرص و الاهتمام بتدريب وتأهيل وتطوير مهارات المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة.
- نوصي بإصدار عقوبات صارمة لحالات التلاعب والتحريف في القوائم المالية.
- نوصي باستخدام الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مراجعة القوائم المالية.
- نوصي بضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الأكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

المصادر

والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب العربية

1. أمين السيد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
2. توفيق زاهر، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الياقوت للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
4. خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
5. عبید سعد شريم، حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز أمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2007.
6. عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
7. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
8. محمد سمير الصبيان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
9. وليام توماس، أمرسون هنكي، تعريب، احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، السعودية، بدون سنة نشر.

ثانياً: البحوث والمطبوعات الجامعية:

1. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، الجزائر، 2009/2008.
2. خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
3. ريجانة خلايفة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي، الجزائر، 2015/2014.
4. سامر دوار، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة حلب، سوريا، 2014.
5. سهي السيد حسن فرج، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وإخفاقات المراجعة في مواجهته، جامعة قناة السويس، مصر، 2009.
6. عبد الرحمن عادل خليل، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره في جودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013.
7. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009.
8. عبد الله محمد طالب باخجه، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل -معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، 2013.
9. كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2003.

10. لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2015/2014.
11. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال- قسم المحاسبة، 2009.
12. محمد البشير غوالي، دور المراجعة الخارجية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2003/2002.
13. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط1، 2003.
14. محمد فارس شتحونة، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجزائر، 2016/2015.
15. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
16. مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2014.
17. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012.

ثالثا: المجالات العلمية:

1. بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.
2. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010.
3. محمد الخالدي ناهض نمر، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، 2014.
4. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

رابعا : المنتقيات والمنشورات والمؤتمرات

1. جمال عمورة، احمد شريقي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة في الملتقى الدولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، يوم 18-19 مايو 2011.
2. صالح مرازقة، فتيحة بوهرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب- البليدة، يومي 12/13 ماي 2010.

3. علي محمود الخشاوي، محمد ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات المحاسبة، 2008.
4. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ابن عكنون الجزائر، ط2، 2005.
5. محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1991.

خامسا: القوانين والمراسيم

1. قانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد42، الجزائر، المؤرخ في 21 يونيو 2010.
2. مرسوم تنفيذي رقم 13-10، المتعلق بتحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلهم، الجريدة الرسمية، العدد3، الجزائر، المؤرخ في 13 يناير 2013.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Naser.K.and. pendlebury: A note on the use of Creative Accounting.British Accounting Review 24, 1992.
2. Porter, B., Principles of External Auditing , John wiley and sons, 1997.
3. Hamini Allel ,l audit comptable et financier, 2eme Edition, alger, 2001/2002.
4. Amat and Gowthorpe ,Creative Accountability: Studying two types of manipulative behavior from a moral perspective, 2005.

الملاحق

الملحق رقم (01)



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استمارة الاستبيان

الأخ الكريم الأخت الكريمة السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.
يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة. لذا نأمل منكم الإجابة عن العبارات الواردة بصدق وبصراحة وموضوعية، وتؤكد لكم الباحثة الحرص الشديد على سرية البيانات المقدمة وأنها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.
نرجو منكم وضع علامة (×) في خانة الإجابة التي ترونها صحيحة من وجهة نظركم، ونشكركم على حسن تعاملكم وتخصيص جزء من وقتكم.

الباحثة: بوعافية الهام

البريد الإلكتروني: ilhambouafia@gmail.com

أولاً: البيانات الشخصية:

اسم ولقب المستجوب (اختياري):

1. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير/ماستر دكتوراه أخرى
2. الوظيفة: محافظ حسابات خبير محاسب
3. الخبرة: أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

ثانياً الأسئلة المتعلقة بالدراسة:

1- يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية :

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية المالية.			
2	التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من اجل تحسين صورة المركز المالي الصافي للمؤسسة.			
3	التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة.			
4	التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق على الأصول بالاستناد لعمر الأصل.			
5	التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية وأوراق دفع وغيرها لتحسين الوضع المالي للمؤسسة.			
6	التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية.			

2- يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حساب النتائج.			
2	التأكد من طبيعة المصاريف والإيرادات للأنشطة الاستثنائية.			
3	التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر.			
4	التأكد من إدراج مختلف إيرادات ومصاريف السنة المالية.			
5	التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم ومختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال.			
6	التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية.			

3- يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة:

الرقم	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة.			
2	التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية.			
3	التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات النقدية التشغيلية.			
4	التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية.			
5	التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات والمؤونات والتغير في الضرائب المؤجلة والمخزونون وغيرها.			
6	التأكد من إدراج مختلف التسديدات المتعلقة بجائزة الاستثمارات المادية والمعنوية.			

الملحق رقم (02) قائمة الأساتذة المحكمين

الدرجة العلمية	اسم الأستاذ
أستاذ محاضر	خمقاني بدر الزمان
أستاذ مساعد	قريشي خير الدين
أستاذ محاضر	مقدم خالد
أستاذ محاضر	صديقي فؤاد

الملحق رقم (03) اختبار ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,700	18

الملحق رقم (04)
المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
ليسانس	39	67.2	67.2	67.2
ماجستير / ماستر	15	25.9	25.9	93.1
دكتوراه	4	6.9	6.9	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
محافظ حسابات	47	81.0	81.0	81.0
خبير محاسب	11	19.0	19.0	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentagevali de	Pourcentagecu mulé
أقل من 05 سنوات	6	10.3	10.3	10.3
من 05 إلى 10 سنوات	32	55.2	55.2	65.5
أكثر من 10 سنوات	20	34.5	34.5	100.0
Total	58	100.0	100.0	

الملحق رقم (05) تكرار ونسب عبارات المحور الأول

التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	2	3,4	3,4	3,4
موافق	56	96,6	96,6	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من أجل تحسين صورة المركز المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محايد	4	6,9	6,9	8,6
موافق	53	91,4	91,4	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3,4	3,4	3,4
محايد	9	15,5	15,5	19,0
موافق	47	81,0	81,0	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق على الأصول بالاستناد لعمر الأصل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	5,2	5,2	5,2
محاييد	13	22,4	22,4	27,6
موافق	42	72,4	72,4	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية و أوراق دفع و غيرها لتحسين الوضع المالي للمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,9	6,9	6,9
محاييد	12	20,7	20,7	27,6
موافق	42	72,4	72,4	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	7	12,1	12,1	13,8
موافق	50	86,2	86,2	100,0
Total	58	100,0	100,0	

تكرار ونسب عبارات المحور الثاني

الملحق رقم (06)

التأكد من صحة تسجيل الأحداث و المعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حسابات النتائج

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	2	3,4	3,4	3,4
موافق	56	96,6	96,6	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من طبيعة المصاريف و الإيرادات للأنشطة الاستثنائية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	16	27,6	27,6	29,3
موافق	41	70,7	70,7	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8,6	8,6	8,6
محاييد	18	31,0	31,0	39,7
موافق	35	60,3	60,3	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من إدراج مختلف إيرادات و مصاريف السنة المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	10	17,2	17,2	19,0
موافق	47	81,0	81,0	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و مختلف المدفوعات المماثلة عند

حساب إجمالي فائض الاستغلال

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	5	8,6	8,6	8,6
موافق	53	91,4	91,4	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	2	3,4	3,4	3,4
Valide موافق	56	96,6	96,6	100,0
Total	58	100,0	100,0	

الملاحق رقم (07) تكرار ونسب عبارات المحور الثالث

التأكد من صحة تسجيل الأحداث و المعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	5	8,6	8,6	10,3
Valide موافق	52	89,7	89,7	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح و الخسائر و تسجيلها ضمن النقدية

التشغيلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	25	43,1	43,1	44,8
Valide موافق	32	55,2	55,2	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من إدراج ضريبة الدخل ضمن الأنشطة التدفقات التشغيلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6,9	6,9	6,9
محاييد	23	39,7	39,7	46,6
Valide موافق	31	53,4	53,4	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3,4	3,4	3,4
محاييد	20	34,5	34,5	37,9
موافق	36	62,1	62,1	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات و المؤونات و التغيير

في الضرائب المؤجلة و المخزونات و غيرها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	11	19,0	19,0	19,0
موافق	47	81,0	81,0	100,0
Total	58	100,0	100,0	

التأكد من ادراج مختلف التسديدات المتعلقة بحيازة الاستثمارات المادية و المعنوية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	1	1,7	1,7	1,7
محاييد	14	24,1	24,1	25,9
موافق	43	74,1	74,1	100,0
Total	58	100,0	100,0	

انحراف و متوسط عبارات المحور الأول

الملحق رقم (08)

	N	Moyenne	Ecart type
التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص الميزانية	58	2,97	,184
التأكد من عدم الزيادة في قيمة الأصول الثابتة من أجل تحسين صورة المركز المالي	58	2,90	,360
التأكد من عدم التلاعب في تصنيف الأموال الخاصة على أنها قصيرة الأجل لتحسين السيولة	58	2,78	,497
التأكد من عدم التلاعب في معدل الاهتلاك المطبق على الأصول بالاستناد لعمر الأصل	58	2,67	,574
التحقق من عدم إخفاء بعض الالتزامات من ذمم مالية و أوراق دفع و غيرها لتحسين الوضع المالي للمؤسسة	58	2,66	,608
التأكد من عدم التلاعب في الأرباح الحالية	58	2,84	,410
إجمالي	58	2,8017	,25065

انحراف ومتوسط عبارات المحور الثاني

الملحق رقم (09)

	N	Moyenne	Ecart type
التأكد من صحة تسجيل الأحداث و المعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول حسابات النتائج	58	2,97	,184
التأكد من طبيعة المصاريف و الإيرادات للأنشطة الاستثنائية	58	2,69	,503
التأكد من عدم إدراج إيرادات وهمية بغرض تقليل الخسائر	58	2,52	,655
التأكد من إدراج مختلف إيرادات و مصاريف السنة المالية	58	2,79	,450
التأكد من إدراج مختلف المصاريف من أعباء المستخدمين و الضرائب و الرسوم و مختلف المدفوعات المماثلة عند حساب إجمالي فائض الاستغلال	58	2,91	,283
التأكد من رصيد النتيجة الصافية للسنة المالية	58	2,97	,184
إجمالي	58	2,8075	,22470

انحراف ومتوسط عبارات المحور الثالث

الملحق رقم (10)

	N	Moyenne	Ecart type
التأكد من صحة تسجيل الأحداث و المعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص جدول تدفقات الخزينة	58	2,88	,378
التأكد من عدم التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح و الخسائر و تسجيلها ضمن النقدية التشغيلية	58	2,53	,537
التأكد من إدراج ضريبة الدخل ضمن الأنشطة التدفقات التشغيلية	58	2,47	,627
التأكد من عدم الزيادة في الذمم المالية لرفع قيمة التدفقات النقدية التشغيلية	58	2,59	,563
التأكد من إجراء مختلف التسويات عند حساب صافي نتيجة السنة المالية المتعلق بالإهلاكات و المؤونات و التغير في الضرائب المؤجلة و المخزونات وغيرها	58	2,59	,395
التأكد من إدراج مختلف التسديدات المتعلقة بحيازة الاستثمارات المادية و المعنوية	58	2,72	,488
إجمالي		2,6667	,29782

الملحق رقم (11)
أنوفا المؤهل العلمي مع المحاور

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,083	2	,042	,654	,524
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة	Intra-groupes	3,498	55	,064		
الميزانية المالية	Total	3,581	57			
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,025	2	,013	,241	,786
ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول	Intra-groupes	2,853	55	,052		
حساب النتائج	Total	2,878	57			
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,035	2	,018	,193	,825
ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول	Intra-groupes	5,020	55	,091		
تدفقات الخزينة	Total	5,056	57			

الملحق رقم (12)
أنوفا الخبرة مع المحاور

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Significati on
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,018	2	,009	,142	,868
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة	Intra-groupes	3,563	55	,065		
الميزانية المالية	Total	3,581	57			
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,008	2	,004	,080	,923
ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول	Intra-groupes	2,870	55	,052		
حساب النتائج	Total	2,878	57			
مساهمة المراجع الخارجي في الحد من	Inter-groupes	,038	2	,019	,208	,813
ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول	Intra-groupes	5,018	55	,091		
تدفقات الخزينة	Total	5,056	57			

الملحق رقم (13)

Statistiques de groupe

الوظيفة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية	47	2,8050	,21513	,03138
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	47	2,8191	,20213	,02948
خبير محاسب ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	11	2,7879	,38072	,11479
خبير محاسب ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	11	2,7576	,31059	,09365
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة	47	2,6702	,28760	,04195
خبير محاسب ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة	11	2,6515	,35320	,10649

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes		
		F	Sig.	T
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية	Hypothèse de variances égales	8,164	,006	,202
	Hypothèse de variances inégales			,144
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	Hypothèse de variances égales	2,172	,146	,816
	Hypothèse de variances inégales			,627
محافظة حسابات مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة	Hypothèse de variances égales	1,163	,286	,186
	Hypothèse de variances inégales			,163



الفهرس

الفهم رس

رقم الصفحة	الفهرس
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي للمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
3	الفرع الأول: بدايات استخدام المحاسبة الإبداعية ومفهومها
3	أولاً: بدايات استخدام المحاسبة الإبداعية
4	ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية
4	الفرع الثاني: خصائص وأشكال المحاسبة الإبداعية
4	أولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية
5	ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية
5	الفرع الثالث: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها
5	أولاً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
6	ثانياً: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية
8	المطلب الثاني: عموميات حول المراجعة الخارجية
8	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الخارجية وخصائصها
8	أولاً: مفهوم المراجعة الخارجية
9	ثانياً: خصائص المراجعة الخارجية
9	الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية

11	الفرع الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
11	أولاً: أهداف المراجعة الخارجية
12	ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية
13	الفرع الرابع: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الخارجية
13	أولاً: مسؤوليات المراجع الخارجي
14	ثانياً: صلاحيات المراجع الخارجي
15	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
15	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية
19	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة
21	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين	
23	تمهيد
24	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
24	المطلب الأول: عرض الاستبيان
24	الفرع الأول: مراحل إعداد ومحتوى الاستبيان
24	أولاً: مراحل إعداد الاستبيان
24	ثانياً: محتوى الاستبيان
25	الفرع الثاني: مجتمع وحجم عينة الدراسة
25	أولاً: مجتمع الدراسة
25	ثانياً: حجم عينة الدراسة
26	الفرع الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة
26	أولاً: الأدوات الإحصائية
26	ثانياً: معالجة استمارة الاستبيان
27	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة
27	الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي
28	الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
29	الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة
30	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
30	المطلب الأول: الإحصاء الوصفي
30	الفرع الأول: يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الميزانية المالية
33	الفرع الثاني: يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج
35	الفرع الثالث: يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة

38	المطلب الثاني: الإحصاء الاستدلالي
38	الفرع الأول: الاختبارات الإحصائية
38	الفرع الثاني: اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova) لمتغيرين المؤهل العلمي والخبرة
43	الفرع الثالث: اختبار T- Test لقياس الفروق لمتغير الوظيفة
46	خلاصة الفصل
48	الخاتمة
51	المصادر والمراجع
55	الملاحق