

دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية -دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي

د. محمد دينوري سالمي

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي -الجزائر
md.salami@yahoo.fr

ط.د. فاطمة علاق

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي -الجزائر
fatmaalgeria@gmail.com

Received: 2017 Accepted: 2017 Published: 2017

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تقديم نموذج لدور المراجع الخارجي في أداء مهامه للكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وبعد ذلك نقوم بربط هذا الدور بالمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي وسنوات الخبرة في العمل، من خلال عينة عشوائية من مراجعي الحسابات الخارجيين لولاية الوادي لعام 2017، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، ومن ثم وجود علاقة تأثير بمستوى معنوية 0.01 بحدود ثقة 99%، وكذلك وجود ارتباط ذو علاقة عكسية بين دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي حسب الترتيب شهادة ماستر ثم شهادة ليسانس فشهادة دكتوراه وختاما شهادة الماجستير، ومن ثم وجود علاقة تأثير بمستوى معنوية 0.05 بحدود ثقة 95%، بينما لا توجد علاقة ارتباط بين دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية وكل من التخصص الأكاديمي وسنوات الخبرة في العمل، وأهم اقتراحات للحد من هذه الأساليب أن يتم تحسيس مراجعي الحسابات بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة، وحرص المنظمات والهيئات المهنية على رفع جودة خدمات المراجعة المقدمة خاصة ما يتعلق بتحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب.

الكلمات المفتاحية: - المراجع الخارجي، مظاهر المحاسبة الإبداعية، مسؤوليات مراجعي الحسابات.

Abstract :

This paper aims to provide a model for the role of the external auditor in performing his duties to detect and reduce the aspects of creative accounting in the financial statements. We then link this role to the academic qualification, academic specialization and years of work experience. Through a random sample of external auditors of the Wilayat of the valley in 2017, And reached the study the existence of a strong correlation between the work of the external auditor in the performance of his functions and the detection and reduction of the aspects of creative accounting, And then the existence of relationship impact at a level of 0.01 with confidence limits of 99%, As well as the existence of an inverse correlation between the role of the external auditor in reducing the aspects of creative accounting and scientific qualification in the order of a master certificate and then a bachelor's degree and a doctorate degree and a conclusion of the master's degree, and then an effect relationship at a significant level 0.05 with confidence limits of 95%, While there is no correlation between the role of the external auditor in reducing the aspects of creative accounting and each of the academic specialization and years of work experience, The most important suggestions to limit these methods are that auditors should be aware of the effective role that the auditing profession must play in reducing creative accounting within the institution as an external means of monitoring the management's actions.

Key words: External auditor, aspects of creative accounting, auditor responsibilities.

المقدمة:

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة، إذ تعود أسباب الانهيارات هذه إلى مجموعة من العوامل، أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في أرباحها أو في مركزها المالي؛ وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة، وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) إذ تسبب التحايل والتضليل في طرائق استخدام المبادئ المحاسبية إلى حدوث تلك الانهيارات؛ مما دفع بمجلس الإدارة والمشرعين والباحثين بتوفير آليات مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتضمن اختيار سياسات إدارية وقرارات محاسبية مناسبة تنتج قوائم مالية موثوقاً بها وخالية من الاحتيال والتضليل، وذلك من خلال تفعيل دور مراجع الحسابات في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات باعتبارها جهة رقابية تعمل إلى جانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة بما يحقق أهداف الشركة. ومن ثم تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إشكالية الدراسة: ما هو دور المراجع الخارجي في أداء مهامه للكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟

وتنبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية تكمن في:

- ✓ ماهي المحاسبة الإبداعية وماهي مظاهرها في القوائم المالية؟
- ✓ ماهي دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ فيما تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ هل يوجد دور للمراجع الخارجي في أداء مهامه للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة: يمكن عرض الفروض المتعلقة بهذه الدراسة كما يلي:

- ❖ الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- ❖ الفرضية الثانية: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والمؤهل العلمي.
- ❖ الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتخصص الأكاديمي.

❖ الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وسنوات الخبرة في العمل.

❖ الفرضية الخامسة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

❖ الفرضية السادسة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والمؤهل العلمي.

الدراسات السابقة:

1. دراسة علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري: " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من اتحاد دولي للمحاسبة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. وكانت من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وكذلك دور المدقق الخارجي المهم والمحوري من حيث اليقظة والكفاءة في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن أهم التوصيات ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقها لما له من دور في زيادة الشفافية والافصاح الأمر الذي يساعد في تقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة وبث الوعي الكافي للكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية¹.

2. دراسة رشا حمادة: " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإعداد استبان وزع على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وقد تضمن الاستبيان النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر عينتي الدراسة (مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء

لجنة المراجعة) حيث توصلت إلى أن 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 في الشركات بينما النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات، وأن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. وعليه توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

- ✓ تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقدم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات؛
- ✓ على مجالس إدارة الشركات المساهمة في سورية أن تأخذ بالحسبان عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة؛
- ✓ فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل (وزارة الاقتصاد- سوق الأوراق المالية - غرف الصناعة والتجارة إلخ) على الشركات التي تتورط في ممارسات محاسبة إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها².

3. دراسة محمد بشير غوالي: " دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية "

إن الغرض الرئيسي لمهنة المراجعة هو ابداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها إلا أنه يبقى أمام تحد كبير يتعلق بكيفية إرضاء الأطراف المستفيدة من خدماته ويرى أصحاب الشركات أن على المراجع اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية على الرغم من القيود المفروضة عليه، "قيود الوقت، الأتعاب، القوانين، المعايير" وعدم امكانية اعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من أن القوائم المالية خالية من الاخطاء، ولتوضيح مدى أثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق الرضا للمستفيدين من خدمات المراجعة، استخدمنا استبيان وزعت على المراجعين المسجلين في جدول المصنف الوطني للجنوب الشرقي وبعض مستخدمي القوائم المالية ممثلة في المدراء الماليين لبعض الشركات ومسيري البنوك ومفتشي الضرائب، وأهم الاستنتاجات وجود تفاوت في درجة إدراك المجتمع المحاسبي والمراجعي بالمسؤوليات الملقاة على مراجع الحسابات من جهة وما يجب أن يوفره له المجتمع حتى يحقق الأهداف المرجوة من جهة أخرى، وأن الغالبية العظمى من مستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن دور المراجع لا يختلف عن دور الشرطي الذي يتصيد أخطاء المارة ففي نظر هؤلاء المراجع

الذي لا يكتشف الأخطاء والذي لا يكشف عيوب الإدارة فلا داعي لوجوده في الشركة، مما يدل على عدم استيعاب هؤلاء لمهمة المراجع وللدور الذي يلعبه. ومن خلال ما سبق نوصي الدراسة بما يلي:

✓ تفعيل دور الغرفة الوطنية في الحياة المهنية وزيادة التواصل مع التطورات المهنية عالميا للاستفادة من كل ما يرفع المستوى المهني في الجزائر؛

✓ يجب أن يدرك مستعملي القوائم المالية ان الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي فقط وان مسؤولية المراجع هي مسؤولية وسائل وليست مسؤولية أهداف؛

✓ على مراجع الحسابات عند قبوله مهمة الرقابة لا يمكنه بأي حال من الأحوال بأن يلتزم تجاه المؤسسة بالوصول إلى نتائج محددة حتى وإن كانت المصادقة على الحسابات وإنما عليه الالتزام بإثبات الكفاءة وطريقة إدارة المهمة الموكلة له أي أن يلتزم ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة³.

4. دراسة سهى السيد حسن فرج: " خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية واخفاقات المراجعة في مواجهته "

تهدف الدراسة على مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية بما يساهم في تضيق فجوة المصداقية والثقة في مهنة المراجعة من خلال دراسة وصفية تحليلية للخروج بمفهوم خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بخطر المراجعة وصولا إلى المعوقات والتحديات التي أدت إلى إخفاق المراجعة في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية مما يتطلب زيادة كفاءة وفعالية مهنة المراجعة، من خلال أن الواقع العملي للممارسات المهنية تؤكد فشل المراجع في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية نظرا لعدم إدراك أثارها وتحليل محدداتها ودوافعها وآليات اكتشافها والتقرير عنها، وأن معايير المراجعة تتصف بالشمولية والعمومية وتترك قدرا من المرونة للمراجع يتم تفسيره طبقا لتقديره وحكمه الشخصي مما أدى إلى اختلاف الاحكام الشخصية للمراجعين. وتوصلت الباحثة إلى أهم التوصيات:

✓ ضرورة أن يقدر المراجع خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية عند تخطيط عملية المراجعة بصفة مستقلة عن مخاطر المراجعة الأخرى. ويراعى عند تقدير خطر الابتداء أن يم ذلك عند كل عملية مراجعة وأن يؤخذ في الاعتبار عوامل خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بتحريف القوائم المالية وفقاً لمقتضيات المعايير المهنية؛

✓ ضرورة الاهتمام بمفهوم خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومفهوم مثلث المحاسبة الإبداعية والالتزام بها من قبل المراجع؛

✓ ضرورة اعتراف معايير المحاسبة بخطر ممارسات المحاسبة الإبداعية والخروج بمعيار خاصة بها⁴.

5. دراسة محمد فريح حسان: " دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية "

استهدف البحث التعرف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها واهدافهم، فضلا عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها إما في مركزها المالي أو في نتائج أعمالها مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب وإعطاء صورة غير واقعية عن حقيقة وضعها، والتعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً، وقد استخدم الباحث أسلوب التحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي لغرض تحليل استبيان وتوصل البحث إلى أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي، وفي ذات الوقت هناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط أن يقترن بالإفصاح الكاف وأن هناك مسؤولية يتعرض لها مراقب الحسابات كونه مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتحديد مقدار فاعلية ذلك النظام في منع الأخطاء الجوهرية. وخرج البحث بجملة من التوصيات أهمها:

✓ يجب وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية وإطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة، والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة أن تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من أجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

✓ قيام النقابات والجمعيات المحاسبية والتدقيقية بنشر المعايير والمبادئ وخصوصاً تلك التي تتضمن أبعاداً أخلاقية لترسيخ مبدأ الحياد والاستغلال والذي يعتبر أساساً للمبادئ الأخرى؛

✓ على المراقب التمسك بقواعد السلوك المهني عند أداء عمله كونها وسيلة لتطبيق المبادئ المتعارف عليها فضلاً عن كونها تجنيه المسؤولية بجميع أنواعها.⁵

6. دراسة : Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidat

"The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study"
تهدف دراسة إلى بيان تأثير أخلاقيات المراجعة على قدرة المراجعين لاكتشاف ممارساتهم محاسبة إبداعية، وأن تأثر قدرة المراجعين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقواعد المختلفة لأخلاقيات التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى النقاط التالية:

✓ أن استقلالية المراجعين تؤثر في قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف ممارساتهم للمحاسبة الإبداعية. وبعبارة أخرى، مع زيادة قدرة مراجعي الحسابات، بقدرتها على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي أيضاً زيادة.
✓ إن قدرة المراجعين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بنزاهتهم وموضوعيتهم. تكشف الدراسة أنه بما أن المراجعين يتمتعون بمزيد من النزاهة وهم أكثر موضوعية، كما تزيد قدرتهم على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ إن قدرة المراجعين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بجوانب أو قواعد أخلاقيات المراجعة الأخرى كالرسوم طارئة، وحقوق الإعلان، والتنظيم الشكلي والاسمي. حيث أن هذه القواعد الأربعة لأخلاقيات المراجعين تؤثر على قدرتها على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر من استقلاليتها ونزاهتها وموضوعيتها.

✓ أن جميع جوانب وقواعد أخلاقيات التدقيق تؤثر، في نقاط القوة المختلفة، على مراجعي الحسابات عملياً القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. في مزيد من التفاصيل، وجدت هذه الدراسة قدرة المدقق على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر مجموعة كاملة من أخلاقيات مراجعة الحسابات.⁶

7. دراسة: Ezeani Nneka Salome and others

"The Effect of Creative Accounting on the job performance of Accountants/ Auditors in Reporting Financial Statement in Nigeria"

تهدف الدراسة إلى تحديد أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء الوظيفي للمحاسبين والمراجعين في إعداد التقارير المالية في نيجيريا من خلال تحديد الاستراتيجيات المستخدمة من قبل المحاسبين والمراجعين لتجنب المحاسبة الإبداعية في أي من تعاملاتهم المالية استخدمت الدراسة الاستقصائية وتم اختيار 227 من أصل 500 مجيب. من بين النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة هو أن المحاسبين والمراجعين يستخدمون المحاسبة الإبداعية من خلال زيادة الأرباح كآلية لجذب المستثمرين والموارد وهي خدع احتيالية للممارسات المحاسبية غالباً ما تؤدي إلى عواقب وخيمة، وأن ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكوك فيها أخلاقياً تؤثر بشكل كبير على كل من اختيار السياسة المحاسبية ومعالجة المعاملات في التقارير المالية، تم تقديم الاقتراحات التالية:

✓ لتنظيم المحاسبين والقواعد الأخلاقية المحكمة من قبل الهيئات التنظيمية يمكن في الحد من التأثير المحاسبية الإبداعية على التقارير المالية والهبوط السائد لسوق المال النيجيري؛

✓ اعتماد مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية العالمية المعروفة باسم معيار التقارير المالية الدولية (IFRS) ويجب تبنيها من قبل المحاسبين؛

✓ هناك حاجة لاستعادة النزاهة والثقة العامة لعمليات المحاسبة، وينبغي تعزيز المحاسبين والمراجعين للاستجابة السريعة للفاضح والانتهاكات وسوء التصرف في عالم الأعمال وفرض عقوبات على المجرمين؛

✓ الحاجة الملحة لممارسة المراقبة للبدء في رفع جودة التقرير المالي على مستوى العالم؛

✓ مجلس المعايير المحاسبية النيجيري (NASB) يجب أن يُمنح له صياغة إطار منظم جيداً لتنظيم المحاسبة وقبول ومراجعة والتحقق من البيانات المالية لجميع الشركات؛

✓ ينبغي للهيئات التنظيمية في نيجيريا صياغة القواعد التي تقلل من استخدام تقدير والتبؤ الشخصي في معالجة بعض المدخلات في التقارير المالية.⁷

8. دراسة Nuraini Abdul Aziz and others:

"Relationship between Auditors' Ethical Judgments, Quality of Financial Reporting and Auditors' Attitude towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence."

تتمثل أهداف الدراسة في تحديد العلاقة بين الأحكام الأخلاقية لمراجع الحسابات وجودة التقارير المالية وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة تجريبية في ماليزيا. وكان المشاركون في الدراسة 178 مراجعا في وادي كلانج وسيلانغور، تشير الدراسة إلى وجود علاقات مهمة بين أخلاقيات المراجعين لأحكام وجودة التقارير المالية وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية. وعلاوة على ذلك، أن هناك علاقة كبيرة بين الأحكام الأخلاقية لمراجع الحسابات وجودة تقارير مالية. وأن هذه النتائج مهمة للغاية لتحديد رؤية وموقف مراجعي الحسابات الماليزيين من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مراجعة التقارير المالية لاستكمال الأدلة التجريبية، ويعتقد الباحثون أن الأمر يحدث بسبب اختلاف الثقافات وعقول مراجعي الحسابات في الإدراك المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها، وتوصي هذه الدراسة بأن تدعم مهنة المحاسبة قانونها الأخلاقي بحيث يكون المحاسب أو المراجع كفرد أقل استعدادا للتواطؤ وقد أصبح هذا أمراً حتمياً في ضوء التحديات الأخلاقية للمحاسبة المهنية التي تطرحها المحاسبة الإبداعية الناتجة عن النطاق الهائل لإساءة استخدام سياسة المحاسبية، والحكم الافتراضي حول المستقبل وإعادة تصنيف وعرض الأرقام المالية في البيان المالي.⁸

أ - طبيعة المحاسبة الإبداعية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجوداً في المحاسبة الانجلوسكسونية وذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين و المفكرين المحاسبين و التي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة ، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون) وتحميل شركة (آرثر أندرسون) المسؤولية على مراجعة حسابات شركة (انرون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. ويمكن الاتفاق حول مفهوم المحاسبة الإبداعية من قبل مجموعة من المفكرين والباحثين كما يلي:

✓ المحاسبة الإبداعية بأنها استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة⁹؛

✓ المحاسبة الإبداعية هي منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكراها وأساليبها وأدواتها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إذ اكتساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم، صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم باستخدامها¹⁰؛

✓ المحاسبة الإبداعية هي استخدام المرونة الموجودة في المحاسبة لإدارة القياس والافصاح الحسابات بما يخدم مصالح القائمين بإعداد هذه الحسابات¹¹؛

✓ ويعرفها Nase & Pendlebury بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"¹²؛

✓ كما يعرفها Amat et al بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لإعطاء صورة جيدة عن الأداء المالي للشركة، دون الإخلال بقواعد ومبادئ المحاسبة"¹³؛

✓ ويعطي Mulford et al تعريفه للمحاسبة الإبداعية بكونها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، تتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"¹⁴؛

من التعريفات السابقة نستخلص القواسم المشتركة التالية:¹⁵

- ممارسات قانونية إذ لا تخرج عن المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- ممارسات احتيالية فتعمل على تغيير المخرجات المحاسبية الحقيقية إلى معلومات محاسبية غير حقيقية لمصلحة صاحب المصلحة الأقوى في المؤسسة؛
- ممارسات محترفة إذ يقوم بها المحاسبون ذو القدرات والمهارات العالية لتظليل قراء القوائم المالية بغية توجيههم للهدف المرغوب مثل الحصول على قروض من المصارف أو تعظيم مكافآت المدراء التنفيذيين.

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية: يمكن حصر دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية في النقاط التالية:

1. الوفاء بالمتطلبات اللازمة والذي ينحصر بتوفير المتطلبات التنافسية والقدرة على التمسك بقيمة أكبر من الحصة السوقية في حين أن كافة ظروف المؤسسة لا تسمح بتوفير ذلك؛

2. تحقيق مكاسب شخصية ومكافآت لأعضاء مجلس الإدارة حيث أن هذه المكاسب لا تتحقق إلا من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمراجعين لإرضاء الإدارة والحصول على أكبر قدر ممكن من الأموال؛
 3. التهرب من دفع الضرائب حيث أن عملية تقليل الدخل الخاضع للضريبة لا يكون إلا من خلال عمليات مشبوهة في التقليل من دفع الضريبة أو إلغائها من خلال تعظيم المصاريف أو دمج مصاريف الشركة مع مصاريف الشخصية لأعضاء مجلس الإدارة؛
 4. الحصول على تمويل مناسب عندما تعاني أغلب المؤسسات في توفير السيولة لسداد التزاماتها المتراكمة فإنها تلجأ للتمويل من البنوك وبالتالي تعمل على توفير شروط البنوك وتقديم تقارير مالية تحتوي الشروط للوفاء به؛
 5. التأثير الإيجابي على سمعة مؤسسة الأعمال من خلال التأثير على سعر أسهم المؤسسة في الأسواق المالية؛
 6. تزوير التقارير المالية باستخدام اسم المراجعين، كتوقييع واستخدام أسماء المراجعين للوصول إلى أهداف معينة منها تخفيض الضرائب وغيرها¹⁶؛
 7. لغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها من الشركات التي تعمل في نفس مجال العمل الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية بالاستناد إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة؛
 8. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة¹⁷؛
- ثالثاً: مظاهر المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية: إن التلاعب في بيانات بعض الشركات المتمثل في تقليل النفقات الحقيقية وتضخيم الإيرادات الحقيقية؛ ومن ثم إظهار أرباح وهمية، وفيما يلي بعض من تلك المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية وأثر كل منها في القوائم المالية¹⁸:
- ✓ عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة؛ مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والأصول المتداولة وتضخيم حقوق الملكية والأصول المتداولة؛
 - ✓ اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة؛
 - ✓ تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح؛
 - ✓ تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح؛

- ✓ عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة والشقيقة؛ مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات؛
- ✓ إعادة التقييم للأصول الثابتة؛ مما يؤدي إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين؛
- ✓ تصنيف الشركات التابعة والخاسرة منها كاستثمار وعدم دمج حساباتها مع الشركة الأم؛ مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل؛
- ✓ زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم؛ مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات؛
- ✓ تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة؛ مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية؛
- ✓ تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل؛ مما يؤدي إلى التأثير إيجاب أو سلب على الأرباح؛
- ✓ تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة؛ مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون.
- ✓ تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين.
- ✓ تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة؛ مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة.

II - دور المدقق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية:

أولاً: مدقق الحسابات:

يقصد بتدقيق الحسابات بشكل عام "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة قيد التدقيق فحوا انتقاديا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".¹⁹ فالمدقق يفترض أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والمحاسبة ويجب أن يكون مراجعته للبيانات المالية مبنياً على أساس علمي وعملي.²⁰

ثانياً: مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الممارسات المحاسبية المضللة:

إن الهدف الرئيسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي حول صدق وشرعية القوائم المالية بينما الهدف الثانوي منع واكتشاف التحريفات الجوهرية والغش،²¹ والمراجع الذي يقوم بعملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة يكون مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريف جوهري²²، وإن التحريفات والغش اللذان يمكن إخفائهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافهما بسهولة، وبالتالي يوجد دائماً خطر في أن المراجعة

لن تؤدي إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتفق معظم المهنيين في مجال المحاسبة على أنه في معظم الحالات فشل المراجعة في كشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار خاطئ للمراجعة ناتج عن الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة، وبذلك يجيز القانون للأطراف التي حدث لها خسائر الحصول على تعويض عن بعض أو كل الخسائر²³، وأن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع حالات الغش والتصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة.²⁴

وتعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية، أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة²⁵، ويمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها مراجع الحسابات هما²⁶:

✓ وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية؛

✓ عدم اكتشاف مراجع الحسابات هذه الأخطاء.

ثالثاً: الممارسات الأخلاقية: قدم دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للأخلاقيات المرتبطة بالمحاسبين المهنيين مبادئ أساسية للأخلاقيات واجبة التطبيق تتمثل في الآتي:

1 . النزاهة والموضوعية: يجب أن يكون المحاسب المهني مستقيم وأمين عند أداء الخدمات المهنية، وتتضمن أنواع تلك الخدمات المهنية خدمات المحاسبية والمراجعة والضرائب والاستشارات الإدارية وخدمات الإدارة المالية، يفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة المحاسبين المهنيين بأن يكونوا صادقين وعادلين وأمناء ذهنياً بالإضافة إلى تحررهم من أي تعارض في المصلحة.²⁷

2 . الكفاية الفنية والعناية الواجبة: إن المحاسب المهني بموافقته على تقديم الخدمات المهنية يشير ضمناً أنه ذو كفاية فنية لأداء الخدمات، وتتطلب الكفاية الإلمام المستمر للمحاسبين المهنيين بالتطورات في مهنة المحاسبة وبصفة عامة يجب أن يتمهل المحاسبون عند موافقتهم على أداء الخدمات المهنية التي ليس لديهم كفاية في تنفيذها، ما لم

يحصلوا على نصيحة أو مساعدة من أحد المؤهلين فنيا بها ، كما يتعين على المحاسبين أن يؤدوا كافة الخدمات بعناية وكفاية مهنية واجبة ويجب أن يكون لديهم التزام مستمر للحفاظ على المعرفة والمهارة المهنية.²⁸

3 . السرية: يجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين التزام تجاه سرية المعلومات عن أمور العميل (صاحب العمل) المطلوب في مسار الخدمات المهنية ويجب على المحاسبين احترام سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أدائهم الخدمات المهنية حيث يجب عليهم عدم استخدام أو الإفصاح عن مثل تلك المعلومات بدون سلطة خاصة أو ملائمة ، حيث توجد مسؤولية عن سرية الاحتفاظ بالمعلومات التي يتم التعرف عليها عند أداء خدمة الأداء والاستمرار في ذلك حتى بعد انتهاء علاقة العمل.²⁹

يجب على المحاسبين أيضا أن يتأكدوا بالإضافة لأنفسهم ، من تفهم التزام أعضاء فريق العمل لديهم والمستشارين الخارجيين الذين يخضعون لسيطرتهم بمبدأ سرية المعلومات ويجب أن لا يتم استخدامها عن طريق هؤلاء الذي يرتبطون بأداء الخدمة لمنفعة شخصية أو لمنفعة طرف ثالث.

رابعا: عمل مدقق الحسابات في إطار الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية:

نشأت مهنة تدقيق الحسابات استجابة للحاجة إلى الفحص الحيادي للمعلومات المالية ، وتمثل مسؤولية المدقق في أن يبين للأطراف الخارجية ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل موضوعي وصادق وعادل أم لا ، وذلك يتم بتضمين تقرير المراجعة رأي المراجع عن صدق وشرعية عرض القوائم المالية ، وعلى المدقق قبل إبداء رأيه بصدق وشرعية القوائم المالية أن يتأكد من الاتي³⁰:

✓ مبادئ المحاسبة المختارة والمطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما.

✓ مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.

✓ القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة.

✓ القوائم المالية تعكس وبشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية في حدود المدى المعقول.

وفي كانون الأول من عام 2002 اصدرت هيئة معايير التدقيق (ASB) معيار التدقيق رقم (99) لمعالجة موضوع الغش والتلاعب ، وان إصدار هذا المعيار يؤدي الى توفير الإرشاد وتوجيه للمدقق الخارجي تجاه مسؤولية في التحقق والكشف عن التلاعب والغش في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية قيد التدقيق. يتضمن المعيار النقاط الرئيسية الآتية: ³¹

✓ وصف التلاعب والغش ومميزاته وعلاقته بالقوائم المالية المدققة؛

✓ طبيعة وأساليب الاتصال بين المدقق وادارة المنشأة قيد التدقيق؛

✓ مدى أهمية ممارسة الشك المهني عند التدقيق؛

- ✓ الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على الإبلاغ غير الصحيح بقصد التلاعب والغش في القوائم المالية؛
- ✓ أهمية التواصل بين فريق التدقيق حول أخطار الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش؛
- ✓ التعرف على مواقع الخطورة الناتجة من الإبلاغ غير صحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش؛
- ✓ تقييم تلك الأخطاء المفرقة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم وفحص أنظمة الرقابة الداخلية؛
- ✓ الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها في حالة اكتشافه بعض تلك الأخطاء؛
- ✓ تخمين الدلائل والقرائن والتي من شأنها أن تؤكد حكم المدقق .

خامسا: آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المراجع للحد من الممارسات الإبداعية: أهم تلك الآليات والشروط ما يلي³²:

- ❖ توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفير مثل تلك الكفاءات الضامن لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب المراجعة؛
- ❖ ممارسة مهنة المراجعة تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يجب أن يتمتع بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية، وكذا الاستقلالية والقدرة على ممارستها بالطريقة الصحيحة؛
- ❖ يجب على المراجع أن يقدم تقريراً كاملاً عن مدى المحاسبة الإبداعية من خلال مراجعة جميع البيانات و المعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية؛
- ❖ يجب أن يكون المراجع أعلى مستوى من المحاسب، فالمحاسب الذي يقوم بتلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية هو على مستوى عالي في المحاسبة، لذا يجب أن يقابله من هو أعلى مستوى منه بغرض كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بأن تلك التقارير المالية خالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية.

III- الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تحديد دور المراجع الخارجي من الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من وجهة نظر مراجعي الحسابات المجازين بممارسة مهنة مراجع حسابات المسجلين بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب القانون 01/10 باعتبارهم الأقرب لحالات التلاعب التي تحدث في القوائم المالية من خلال تصميم استبيان على ضوء أهداف وفرضيات البحث وتم ترتيب الأسئلة على أساس مقياس ليكرت الخماسي. تم توزيع 45 استبيان بشكل عشوائي على خبراء ومراجع الحسابات لولاية الوادي وتم استرداد 39 استبيان لتحليلها واختبار صحة الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (spss) في معالجة البيانات.

أداة الدراسة: استخدمنا الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية، حيث بني من عدة زوايا تخدم موضوع الدراسة بالاعتماد على الدراسة النظرية، حيث احتوى هيكله على قسمين، القسم الأول يضم معلومات شخصية من مؤهل علمي وتخصص أكاديمي وسنوات الخبرة في العمل، أما القسم الثاني فيضم اثنا عشر سؤال موزع على محوري الدراسة، وتم توزيع هذا الاستبيان للتعامل والإجابة على فرضيات البحث وتم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وهو سلم ترتيبى بالأرقام لكل بند من بنود الاستبانة، وهذا لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند التحليل، و كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح المقابل	أقل من 2	2-2.99	3-3.74	3.75-4.49	5-4.5

أولاً: وصف عينة الدراسة من خلال الأسئلة الشخصية

الجدول رقم (2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية %
ليسانس	14	35.9
ماستر	16	41.0
ماجستير	1	2.6
دكتوراه	8	20.5
المجموع	39	100

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه فإنه حسب العينة فئة حاملي شهادة الماستر تغطي العينة بنسبة 41% وهي الفئة الأكبر، تليها الفئة الثانية من حاملي شهادة ليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان مهنة المحاسبة 35.9% تليها الفئة الثالثة من حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 20.5% ثم تليها الفئة الأخيرة من حاملي شهادة الماجستير بنسبة 2.6% بمقدار فرد واحد من أفراد العينة.

الجدول رقم (3): توزيع العينة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرارات	النسبة المئوية %
محاسبة ومالية	22	56.5
إدارة أعمال	7	17.9
تدقيق محاسبي	7	17.9
اقتصاد	3	7.7
المجموع	39	100

نلاحظ من خلال الجدول ان أن النسبة الأكبر حسب التخصص الأكاديمي هي 56.5% من حجم العينة ترجع إلى تخصص محاسبة ومالية لتليها تخصصي إدارة أعمال وتدقيق محاسبي بنسبة 17.9% من حجم العينة، ثم تخصص أكاديمي اقتصاد بنسبة 7.7% من حجم العينة.

الجدول رقم (4): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	25	64.1
من 5 سنوات إلى 14 سنة	9	23.1
من 15 سنة إلى أقل من 24 سنة	3	7.6
أكثر من 25 سنة	2	5.2
المجموع	39	100

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات بنسبة 64.1% من إجمالي العينة، بينما أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و14 سنة بنسبة 23.1% أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 15 إلى 24 سنة ما يعادل 7.6% من إجمالي العينة، بينما الذين خبرتهم أكثر من 25 سنة تمثل نسبة 5.2% من إجمالي العينة، وحسب هذه القراءة يتبين أن النسبة الأكبر تغطي الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات ويمكن أن نلاحظ من خلال هذه الأرقام أن خبرة أفراد العينة تتوافق إلى حد كبير مع أعمارهم.

ثانياً: وصف عينة الدراسة من خلال أسئلة الدراسة: يبين الجدول رقم (5) نتائج تحليل إجابات العينة بخصوص أساليب التلاعب في قائمة الدخل مرتبة ترتيباً تصاعدياً وفقاً لمتوسطاتها الحسابية المحسوبة \bar{x} .

الجدول رقم (5): دور مراجعي حسابات في اكتشاف مظاهر المحاسبة الإبداعية والحد منها

ت	الأسئلة	\bar{x}	σ
1	تفصح الشركة عن عمليات المراجعة الخارجية ونتائجها.	3.95	0.51
2	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد والتحقق والكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية قيد التدقيق.	4.00	0.68
3	يركز المراجع الخارجي على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي لها وطبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من أساليب التلاعب.	4.00	0.60
4	هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للشركة.	4.18	0.55
5	من الممكن أن يعطى المراجع الخارجي رأياً بالبيانات المالية المدققة على حساب مصالح الأطراف الأخرى.	4.23	0.58
6	تمتلك الشركة وحدة منفصلة لأغراض التدقيق الخارجي يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والمؤهلات المطلوبة في هذا المجال.	4.26	0.49
7	يقوم المراجع بالتأكد من أن القوائم المالية توفر معلومات كافية ومناسبة تعكس بشكل مناسب الأحداث والعمليات المالية.	4.31	0.52
8	يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء آريه الفني المحايد في تقريره عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.	4.33	0.62
9	يفضل في ظل البيئة الجزائرية أن يعتمد المدقق الخارجي على المعايير المحلية والدولية في أداء مهامه.	4.33	0.47
10	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في التخطيط لعملية التدقيق وفحص نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الاثبات.	4.36	0.53
11	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن مبادئ المحاسبة المطبقة والمختارة من قبل الشركة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة وتمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً.	4.39	0.50
12	يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة التي تواجه التعارض مع الأهداف المهمة التي يقوم بها.	4.44	0.55
	المعدل العام	4.23	0.24

من خلال الجدول رقم (5) نلاحظ أن دور مراجع الحسابات في اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية والحد منها من خلال ما يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار احتمال الأخطاء الجسيمة التي تواجه التعارض

مع الأهداف المهمة التي يقوم بها ، بوسط حسابي 4.44 من مقياس 5 درجات بانحراف معياري 0.55 ، بينما الأقل دورا في عمل المراجع الخارجي في اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية هو أن تفصح الشركة عن عمليات المراجعة الخارجية ونتائجها ، بوسط حسابي 3.95 بانحراف معياري 0.51 ، ومن ثم فإن متوسط المتوسطات لدور المراجع في اكتشاف والحد من أساليب التلاعب هو 4.23 وتغطي 75.8% من آراء العينة بانحراف معياري 0.24 الذي يقيس درجة التشتت آراء العينة أي بعدها عن متوسطها الحسابي مما يدل على توافق آراء العينة على درجة موافق أي وجود دور عالي المستوى للمراجع الخارجي في الاكتشاف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات:

لغرض اختبار وتحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة حسب متطلبات فرضيات الدراسة جرى استخدام اختبار معامل بيرسون (Pearson) للارتباط الخطي ، والذي يستخدم لقياس مدى الارتباط بين المتغيرات . ويستعمل هذا المقياس في حالة البيانات الكمية حيث أن القيمة المطلقة لمعامل بيرسون تعبر عن قوة الارتباط وهي: (0، 0.33) ارتباط ضعيف (0.34، 0.67) ارتباط متوسط (0.68، 1.00) ارتباط قوي

1- الفرضية الأولى H1: وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، وتحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:
-الفرضية الصفرية (H1.0): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

-الفرضية البديلة (H1.1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

جدول رقم (6): مصفوفة ارتباط بين المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية

Correlations		عمل المراجع الخارجي	الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية
عمل المراجع الخارجي	Pearson Correlation	1	.797**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	39	39
الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	.797**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	39	39

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

بالنظر إلى الجدول السابق يتضح وجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة إحصائية (أقل أو تساوي 0.01) بين عمل المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، حيث كانت قيمة ارتباط بيرسون

0.797 وبدرجة معنوية شبه معدومة عند مستوى معنوية 0.05 ويحدود ثقة 99% بينما تدل الإشارة على أن العلاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية حيث كلما زاد عمل المراجع الخارجي وتحمل لمسؤولياته نتج عنه زيادة في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والعكس بالعكس. وعلى العموم وحسب هذه الدراسة فان هناك علاقة بين المتغيرين وقبول الفرضية البديلة (H1.1) بوجود علاقة ارتباط قوية ذات دلالة معنوية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

2- الفرضية الثانية H2: وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من

مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والمؤهل العلمي

تحدد الفرضية الصفريية والفرضية البديلة كما يلي:

-الفرضية الصفريية (H2.0): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد

من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي

-الفرضية البديلة (H2.1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد

من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي

جدول رقم (7): مصفوفة ارتباط بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي

Correlations

	دور المراجع الخارجي	المؤهل العلمي
Pearson Correlation	1	-.325 [*]
دور المراجع الخارجي Sig. (2-tailed)		.044
N	39	39
Pearson Correlation	-.325 [*]	1
المؤهل العلمي Sig. (2-tailed)	.044	
N	39	39

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

بالنظر إلى الجدول السابق يتضح وجود علاقة ارتباط مقبولة ذات دلالة إحصائية (أقل أو تساوي 0.05) بين

دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي، حيث كانت قيمة ارتباط

بيرسون 0.325 وبدرجة معنوية 0.044 عند مستوى معنوية 0.05 ويحدود ثقة 95% بينما تدل الإشارة على أن

العلاقة عكسية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي بالترتيب

بأن يكون ذو شهادة ماستر ثم ليسانس فالدكتوراه ختاماً بالماجستير حيث كلما زاد المؤهل العلمي بها الترتيب

انخفض دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب التلاعب والعكس بالعكس. بينما ان كان الترتيب

عكسي لترتيب المؤهل العلمي حيث كانت شهادة الماجستير بالدكتوراه ثم شهادة ليسانس فالماستر تكون العلاقة

طردية بين دور المراجع في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي وعلى العموم وحسب هذه الدراسة فإن هناك علاقة بين المتغيرين وقبول الفرضية البديلة (H2.1) بوجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والمؤهل العلمي.

3- الفرضية الثالثة H3: وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتخصص الأكاديمي، تحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

-الفرضية الصفرية (H3.0): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتخصص الأكاديمي.

-الفرضية البديلة (H3.1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتخصص الأكاديمي.

الجدول رقم (8): مصفوفة ارتباط بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأكاديمي،

Correlations

	دور المراجع الخارجي	التخصص الأكاديمي
Pearson Correlation	1	.209
دور المراجع الخارجي Sig. (2-tailed)		.202
N	39	39
Pearson Correlation	.209	1
التخصص الأكاديمي Sig. (2-tailed)	.202	
N	39	39

بالنظر إلى الجدول أعلاه يتضح عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية (أقل أو تساوي 0.05) ب بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والتخصص الأكاديمي، حيث كانت درجة معنوية 0.202 وهي أكبر من 0.05 وهو يؤكد عدم وجود العلاقة بين المتغيرين ورفض الفرضية البديلة (H3.1) وقبول الفرضية الصفرية (H3.0) بعدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والتخصص الأكاديمي.

4- الفرضية الرابعة H4: وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وسنوات الخبرة في العمل، وتحدد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

-الفرضية الصفرية (H4.0): لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وسنوات الخبرة في العمل.

-الفرضية البديلة (H4.1): توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وسنوات الخبرة في العمل.

الجدول رقم (9): مصفوفة ارتباط بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وسنوات الخبرة في العمل.

Correlations

	دور المراجع الخارجي	سنوات الخبرة
Pearson Correlation	1	-.117-
Sig. (2-tailed)		.477
N	39	39
Pearson Correlation	-.117-	1
Sig. (2-tailed)	.477	
N	39	39

بالنظر إلى الجدول أعلاه يتضح عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية (أقل أو تساوي 0.05) بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وسنوات الخبرة في العمل. حيث كانت قيمة درجة المعنوية 0.477 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يؤكد عدم وجود العلاقة بين المتغيرين رفض الفرضية البديلة (H4.1) وقبول الفرضية الصفرية (H4.0) لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وسنوات الخبرة في العمل.

رابعاً: اختبار وتحليل علاقات التأثير بين المتغيرات:

1- الفرضية الخامسة H5: لقد افترض وجود علاقات تأثير ذات دلالة معنوية بين متغيرات الدراسة التفسيرية (عمل المراجع الخارجي) ومتغير الدراسة التابع (الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) وقد جرى تمثيل هذه العلاقة بفرضية وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه X1 والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y1 ، ويتم على أساس ذلك تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

✓ الفرضية الصفرية (H5.0): لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه X1 والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y1

✓ الفرضية البديلة (H5.1): توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه X1 والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y1

جدول رقم (10): تحليل التباين ANOVA لتأثير عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه X1 والحد من مظاهر المحاسبة

الإبداعية في القوائم المالية Y1

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	2.848	1	2.848	64.582	.000 ^b
Residual	1.632	37	.044		
Total	4.480	38			

a. Dependent Variable: الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

b. Predictors: (Constant), عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه

الجدول رقم (11) جدول الانحدار الخطي Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-.211	.550		-.384	.703
عمل المراجع	1.039	.129	.797	8.036	.000

من جدول تحليل التباين للعلاقة بين المتغيرين أن قيمة F البالغة (64.582) كبيرة عند مقارنتها بقيمتها الجدولية وبمعنوية شبه معدومة وبدرجة حرية (37، 1) وهذا يعني أن منحني الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X, Y بمستوى ثقة 95 % ، وأن قيمة الحد الثابت (a1) البالغة (-0.211) تعني أن هناك وجود قوي لدور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b1) أو (0.797) المرافقة لـ X1 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في عمل المراجع في أداء مهامه سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.797) في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

وفي ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن عمل المراجع الخارجي لأداء مهامه (X1) يؤثر في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية (Y1) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y1 = a + b X1$ إذ أن $0.797 = b1$ تمثل الميل و $-0.211 = a1$ تمثل الحد الثابت وان هذه العلاقة تعني ان دور المراجع الخارجي للكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية هي دالة للقيمة الحقيقية للمؤهل العلمي وكانت معادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y1 = -0.211 + 0.797X1$$

2- الفرضية السادسة H6: وتحدد بأنه توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y2 والمؤهل العلمي X2، ويتم على أساس ذلك تحديد الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

✓ الفرضية الصفرية (H6.0): لا توجد علاقة تأثير معنوية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y2 والمؤهل العلمي X2،

✓ الفرضية البديلة (H6.1): توجد علاقة تأثير معنوية بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية Y2 والمؤهل العلمي X2،

جدول رقم (12): تحليل التباين ANOVA للتأثير بين دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في

القوائم المالية والمؤهل العلمي

Model	Sum of Squares	df	Mean Squ	F	Sig.
Regression	.245	1	.245	4.363	.044 ^b
Residual	2.077	37	.056		
Total	2.322	38			

a. Dependent Variable: دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة

الإبداعية

b. Predictors: (Constant), المؤهل العلمي

الجدول رقم (13): جدول الانحدار الخطي Coefficients

Model	Unstand Coeffici		Stand Coeffi	t	Sig.
	B	Std. Err	Beta		
(Const)	4.390	.081		53.964	.000
المؤهل العلمي	-.072-	.035	-.325-	-2.089-	.044

من جدول تحليل التباين للعلاقة بين المتغيرين أن قيمة F البالغة (4.363) كبيرة عند مقارنتها بقيمتها الجدولية وبمعنوية 0.044 وبدرجة حرية (37، 1) وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X2، Y2 بمستوى ثقة 95 %، كما أن قيمة الحد الثابت (a2) البالغة (4.39) تعني أن هناك وجود قوي لدور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b2) أو (-0.325) المرافقة لـ X2 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في المؤهل العلمي سيؤدي إلى تغيير مقداره (-0.325) في دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

وفي ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن المؤهل العلمي (X_2) يؤثر في دور المراجع الخارجي في الكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية (Y_2) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y_2 = a_2 + b_2 X_2$

إذ أن $b_2 = -0.325$ تمثل الميل و $a_2 = 4.39$ تمثل الحد الثابت وان هذه العلاقة تعني ان دور المراجع الخارجي للكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية هي دالة للقيمة الحقيقية للمؤهل العلمي وكانت معادلة الانحدار البسيط كالآتي:

$$Y_2 = 4.39 - 0.325X_2$$

النتائج: لقد توصلنا من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

- ✓ التطرق لمختلف مفاهيم المحاسبة الإبداعية ودوافعها ومظاهرها على القوائم المالية؛
 - ✓ التطرق على دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية من الناحية النظرية من خلال توصيات وإجراءات معايير المراجعة الدولية والمعياري الأمريكي (99) لمعالجة موضوع الغش والتلاعب؛
 - ✓ وجود ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي في أداء مهامه والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.797) ومن ثم وجود علاقة تأثير بمستوى معنوية 0.01 بحدود ثقة 99% حيث حرص المراجع الخارجي على تنفيذ عملية المراجعة بمستوى أداء عالٍ يساهم بشكل كبير في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية المتبعة من طرف الإدارة إلى التلاعب بالقوائم المالية وتضليل مستخدميها؛
 - ✓ وجود ارتباط وذو علاقة عكسية بمقدار (-0.325) بين دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والمؤهل العلمي حسب الترتيب شهادة ماستر ثم شهادة ليسانس فشهادة دكتوراه و شهادة الماجستير ومنه وجود علاقة تأثير بمستوى معنوية 0.05 بحدود ثقة 95% ؛
 - ✓ لا توجد علاقة ارتباط بين دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية وكل من التخصص الأكاديمي وسنوات الخبرة في العمل حسب القيم على التوالي (0.209)، (-0.117)؛
- التوصيات: انطلاقاً من الجانب النظري للبحث والنتائج التطبيقية المتوصل إليها نوصي بضرورة:
- ✓ قيام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية بتوعية مستخدمي القوائم المالية بآثار وانعكاسات مظاهر المحاسبة الإبداعية على قراراتهم، والعمل على استحداث الآليات الكفيلة للحد من هذه المظاهر داخل المؤسسة؛
 - ✓ حرص المنظمات والهيئات المهنية على رفع جودة خدمات المراجعة المقدمة خاصة ما يتعلق بتحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب؛

- ✓ تحسيس محافظي الحسابات بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة؛
- ✓ اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بالتدريب الجيد للأفراد العاملين بها بغرض زيادة تأهيلهم الفني، كما يجب التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين مراجعين متخصصين في هذا المجال مما يعود بالإيجاب على جودة المراجعة المقدمة؛
- ✓ التركيز على دور الخبرة المهنية في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ قيام المنظمات والهيئات المهنية في الجزائر المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بتحسين خدمات المحاسبة والمراجعة بإقرار إصلاحات محاسبية وتشريعية حازمة تتضمن عقوبات رادعة للغش والتلاعب بالقوائم المالية رادعة للغش والتلاعب بالقوائم المالية بهدف حماية الجزائر الاقتصادية.

المواهب والإحالات:

- ¹ علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، ديوان المحاسبة، عمان الأردن، 2008، ص ص 1-25.
- ² رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، م 26، ع 2، سوريا، ص 108-114.
- ³ محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية (دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولاية الجنوب الشرقي الجزائري)، مجلة الباحث، ع 12، الجزائر، 2013، ص ص 129-136.
- ⁴ سهى السيد حسن فرج، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية واخفاقات المراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع 2، مصر، 2009، ص ص 257-283.
- ⁵ محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، م 11، ع 3، العراق، 2016، ص ص 136-159.
- ⁶ Mohammed Abdullah Al Momani & Mohammed Ibrahim Obeidat, The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, International Journal of Business and Management; Vol. 8, No. 13; 2013, pp 118-129.
- ⁷ Ezeani Nneka Salome and others, The Effect of Creative Accounting on the job performance of Accountants/ Auditors in Reporting Financial Statement in Nigeria, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012, pp: 1-28
- ⁸ Nuraini Abdul Aziz and others, Relationship between Auditors' Ethical Judgments, Quality of Financial Reporting and Auditors' Attitude towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence, International Journal of Business, Humanities and Technology, Vol. 5, No. 3, June 2015, pp 81-84.
- ⁹ مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي والمؤسساتي يومي 12 و13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 5.
- ¹⁰ محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، م 35، ع 114، 2013، ص 60.
- ¹¹ وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، م 30، ع 89، 2008، ص 236.
- ¹² Naser .K and M. Pendlebury, A Note on the use of Creative Accounting, British Accounting Review, Vol 24, 1992, P4.
- ¹³ Amat, O., Blake, J. and Dowds, R, The Ethics of Creative Accounting, Journal of Economic Literature, Vol 62, 1999, P. 164.
- ¹⁴ Mulford, C. and Comiskey, E. The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, Canda, John Wiely& Sons, Inc. (2002), P. 13.
- ¹⁵ عبد الحميد مانع الصبح، اشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، أبحاث المؤتمر العلمي الدولي حول: حول الابداع والابتكار في منظمات الاعمال، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الاردن، 2016، ص 76.
- ¹⁶ مهند العبيني وعلي الزعبي، أثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاردن (دراسة ميدانية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع 50، العراق، 2017، ص ص 156-157.
- ¹⁷ مجيد بتول محمد نوري، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الادارة الاقتصادية، م 36، ع 96، الجامعة المستنصرية، العراق، 2013، ص 194.
- ¹⁸ بالرفي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، ع 12، 2012، ص 46-47.
- ¹⁹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات - مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 24.
- ²⁰ هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع 28، 2011، ص 11.
- ²¹ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات، في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، ط1، مكتبة المجمع العربي، 2014، عمان، ص 21.
- ²² معيار المراجعة الدولي (240) مسؤوليات المراجع اتجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.
- ²³ جيمس لوبك وألفين أرينز، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 155.
- ²⁴ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 30.
- ²⁵ بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي، واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية، ع 8، 2015، ص 64.
- ²⁶ محمد فريد حسان، مرجع سابق، ص 151.
- ²⁷ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص 109-110.
- ²⁸ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 64.

²⁹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار ألميسرة، الأردن، 2006، ص 64.

³⁰ وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية والتدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، م 30، ع 89، 2008، ص ص 241-242.

³¹ ابراهيم توهامي صلاح حواس، تداعيات الأزمة العالمية وضرورة إعادة بناء النظام المالي العالمي، ص ص 17-18.

³² شدرى معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمة المالية العالمية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2015، ص 153.