

## دور المراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية (بالتطبيق على ديوان المحاسبة فرع المنطقة الغربية)

عبداللطيف الهادي احمد احمد

كلية صرمان للعلوم والتكنولوجيا

قسم العلوم الادارية والمالية

abdalatefa67@gmail.com

### الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على ديوان المحاسبة فرع المنطقة الغربية . استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لبيان مدى إسهام معايير المراجعة، والاستقلالية، والكفاءة المهنية، وأخلاقيات المهنة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في قائمتي الدخل والمركز المالي. أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية قوية بين جودة المراجعة وانتشار المحاسبة الإبداعية، حيث تبين أن استقلالية المراجع ونراحته وخبرته المهنية تعد من العوامل الجوهرية في تعزيز مصداقية التقارير المالية. كماأوضحت الدراسة أن التخطيط السليم لعملية المراجعة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والالتزام بالمعايير الدولية تساهم بفاعلية في كشف الممارسات المالية المضللة. وأكّدت النتائج كذلك أن وجود المسائلة القانونية والتدريب المهني المستمر يرفع من كفاءة المراجعين في الحد من التلاعب المحاسبي. وتخلص الدراسة إلى أن تعزيز جودة المراجعة الخارجية وتفعيل دور المراجع المستقل يمثلان حجر الزاوية في تحقيق الشفافية والمصداقية في عرض المعلومات المالية، بما يسهم في حماية المال العام وبناء ثقة المجتمع في التقارير المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية – المحاسبة الإبداعية – جودة المراجعة – الشفافية المالية .

### Abstract.

*This study aims to identify the role of the external auditor in reducing creative accounting practices, with an applied focus on the Audit Bureau – Western Region Branch. Using the descriptive-analytical method, the research examines how audit standards, independence, professional competence, and ethics contribute to detecting and limiting creative accounting practices in income statements and balance sheets.*

*The findings revealed a strong inverse relationship between audit quality and the spread of creative accounting. Auditor independence, integrity, and technical expertise were found to be essential factors in enhancing the credibility of financial reporting. The study also showed that effective audit planning, evaluation of internal control systems, and adherence to international auditing standards significantly contribute to detecting manipulative financial practices. Furthermore, legal accountability and continuous professional training strengthen auditors' effectiveness in reducing unethical accounting behavior.*

*The study concludes that enhancing audit quality and reinforcing the independent role of the external auditor are crucial steps toward achieving transparency, reliability, and public confidence in financial statements.*

**Keywords:** External Auditing – Creative Accounting – Audit Quality – Financial Transparency.

Submitted: 25/10/2025

Accepted: 21/11/2025

### المقدمة:-

يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع التي تزداد الاهتمام به في الآونة الأخيرة من قبل المراجعة الخارجية، وبسبب الدور المحوري الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية، أصبحت بشكل او باخر عامل اساسي في تحقيق المصداقية في جميع بنود الميزانية.

كما تسعى ادارات الشركات الى جعل ادارات الارباح جزاً من مهام المحاسب على الرغم من انه قد يعد تدليسياً وتضليلياً بكل ما تحمله هذة الكلمة من معنى اخر يعد تصرفاً غير قانوني، وعليه فان الهيئات المهنية دائمًا الى محاربة ظاهرة ادارة الارباح وتضليلي الخناق على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لاتباع المعايير الواجب تطبيقها فاداً كانت كلمة التقرير تعني قول الحق والالتزام به فإن كلمة التغريب تعني تضليل الناس بتعذر نكران الحق واحفائه. ولأن الارقام المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية تتطلب العديد من الاجتهادات الشخصية مهما بلغ حجم المنشاة وقدراتها الرقابية الصارمة.

وقد اثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات ادارة الارباح وانتشارها كلما ارادت المنشاة ان تواجه قرارات مهمة جداً.

الدراسات السابقة: -

**1- دراسة عفاف اسحاق. (2010)**

بحث بعنوان ممارسة المحاسبة الابداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية. هدفت الدراسة الى التعرف على مفاهيم المحاسبة الابداعية ودوافعها وطرقها وأساليبها. وتوصلت نتائج الدراسة الى عدم تقد المستثمرين والموردين واصحاب المصالح في القوائم المالية.

**2- دراسة رشا حمادة (2010م)**

بحث بعنوان دور لجان المراجعة في الحد من اساليب ممارسة المحاسبة الابداعية.

تهدف هذة الدراسة الى معرفة النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تحديد مسؤولياتها بالإشراف والرقابية على اعداد القوائم المالية. وتوصلت النتائج الى النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة ادارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات.

**3- دراسة حسين مفلح واخرون. (2011)**

بحث بعنوان اثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهم العامة الدرجة في بورصة عمان.

لقد هدفت الدراسة الى استعراض أهم الاساليب والتوجهات والوسائل وبيان دوافع الادارة من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية. وتوصلت الدراسة الى الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتللاع بالالتزامات والابرادات من خلال عدم الاصحاح عنها وكذلك بعدم التلاع بالاصول والمصاريف وحقوق الملكية . حسين مفلح ، فارس جميل ، اثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهم العامة الدرجة في بورصة عمان ، كلية العلوم الادارية والمالية ، جامعة الاسراء ، 2011 .

**4- دراسة بدبيسي فهيمة (2012)**

بحث بعنوان التعرف على دور تعديل الحكومة لضبط اخلاقيات ممارسة المحاسبة الابداعية . تهدف هذه الدراسة الى تعريف المحاسبة الابداعية واساليبها وممارساتها ودوافع استخدامها وكذلك التعرف على المنظور الاخلاقي لها كما تهدف من جهة ثانية الى التعرف على الحكومة والدور الذي يمكن ان تلعبه في الكشف عن الممارسات الا اخلاقية للمحاسبة الابداعية ومدى مساحتها في الحد من هذة الممارسات خاصة فيما يتعلق بالتللاع في القوائم المالية وتشير نتائج هذة الدراسة الى ان المحاسبة الابداعية عبارة عن تلاع بالبيانات المحاسبية وتمارس المحاسبة الابداعية من قبل المحاسبين والمرجعين .

**5- دراسة بتول محمد نوري مجيد. وعمر اقبال توفيق (2012)**

بحث بعنوان التعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية ونشأتها وتحديد اسبابها على القوائم المالية هدفت هذة الدراسة الى التعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية وطبيعتها ونشأتها وتحديد اسبابها وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية والتعرف على الوسائل الممكن اتباعها للكشف عن ممارسة المحاسبة الابداعية وتأثيرها على استمرارية الشركات . وكانت نتائج هذة الدراسة ان ممارسة المحاسبة الابداعية هي ممارسة حديثة ومعقدة ومبكرة يمارسها المحاسبين مستغلين معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية او استغلال المرونة والتغيرات في القواعد والاعراف المحاسبية

**6- دراسة عبدالمجيد محمد احمد (2014)**

بحث بعنوان دور المراجع الخارجى في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية . تهدف هذة الدراسة للتعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية ونتائجها ودوافع استخدامها وتأثيرها على القوائم المالية والتعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية . وبيان دور المراجع الخارجى في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية ، وبيان الاساليب التي يستخدمها والتعرف على المنظور الاخلاقي لممارسات المحاسبة الابداعية وفق المعايير . وخلص البحث الى العديد من النتائج اهمها : ان الرقابة

على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها لها اثر كبير في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية ، التخطيط الجيد لعملية المراجعة الخارجية يساعد في الحد من انتشار اساليب المحاسبة الابداعية.

الارباح وتضييق الخناق على ممارسي مهنة المحاسبة والتنقيق لاتباع المعايير الواجب تطبيقها فادا كانت كلمة التقرير تعني قول الحق والالتزام فيه فان كلمة التغريير تعني تضليل الناس بتعمد نكران الحق واحفائه . ولان الارقام المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية تتطلب العديد من الاجتهادات الشخصية مهما بلغ حجم المنشاة وقدراتها الرقابية الصارمة .

وقد اثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات ادارة الارباح وانتشارها كلما ارادت المنشاة ان تواجه قرارات مهمه جدا .

7- دراسة : محمد كمال الزكي . (2017) .

بحث بعنوان دور المراجع الخارجي حيث هدف البحث الى دراسة دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية والحد منها وتأثير هذا الدور على جودة التقارير المالية . وتوصل البحث الى انه تتعدد اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية ، كما أن المراجع الخارجي يؤثر تأثيراً عكسيأً في ممارسات المحاسبة الابداعية ، كما يؤثر تأثيراً طردياً في جودة التقارير المالية ، فزيادة دور المراجع الخارجي يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة .

8- دراسة : كبرى محمد حمودي ، سوسن احمد سعيد . (2018) .

بحث بعنوان استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من الابداعية حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الابداعية بالإضافة إلى توضيح أهم الوسائل والقوت المستخدمة في هذا المجال ، وكذلك تأثير استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الابداعية في الحد من التهرب الضريبي . وتوصلت هذه الدراسة الى ان اساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية تؤثر على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات .

**مشكلة الدراسة:-**

تتمثل مشكلة الدراسة في لجوء كثير من ادارات المنشآت الى تجميل البيانات المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية او من الناحية المالية ويتبيّن ذلك من خلال ما ورد في بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ، وذلك لتحقيق اهداف ذاتية لأن الإدارات تسعى لتحقيق استخدام اساليب محاسبة ابداعية مستغلة في ذلك تنويع البائع المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبا على مصداقية تلك القوائم ، و تطرح هذه الدراسة مجموعة من التساؤلات التي تتعلق بتلك المشكلة تتمثل فيما يلي :

- 1- ما هو دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل ؟
  - 2- ما هو دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي ؟
- أهمية الدراسة:-**

تنسم هذه الدراسة في تحديد النشاطات التي يمارسها المراجع الخارجي تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال تحديد مسؤولياته الإشرافية والرقابية على اعداد القوائم المالية ، وعلى اختيار السياسات الادارية والمحاسبية بما يحقق اهداف المنشآة . كما تكمّن أهمية الدراسة في اثراء الجانب المعرفي لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والوصول الى النتائج ، كما تفيد الجهات الإشرافية على الشركات بإعداد التقارير الخالية من التلاعب .

**اهداف الدراسة:-**

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الاتي :

- 1- التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل .
  - 2- التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي .
- فرضيات الدراسة:-**

لقد وضعت هذه الدراسة الفرضيات التالية لتحقيقها :

- 1-أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقييم ممارسات المحاسبة الابداعية
  - 2-دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية .
  - 3-اثر نوعيه وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- منهجية الدراسة:-**

لقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتباره اكثراً المنهج المستخدمة في العلوم المالية ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاطلاع على ما يخصها من الابدبيات المحاسبية والمالية المتعلقة بالحد من المحاسبة الابداعية ، وللوصول الى النتائج تم استخدام استمارنة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات وسيتم تحليل هذه البيانات وفق الحزمة الاحصائية SPSS حدود الدراسة:-

لقد كانت الحدود المكانية لهذه الدراسة متمثلة في المراجعين الخارجيين التابعين لديوان المحاسبة والذين لهم علاقة مباشرة بمراجعة الشركات العامة دخل وخارج الدولة التابعة للقطاع العام ، بينما تم توزيع الاستبانة خلال العام 2021 .

**مجتمع وعينة الدراسة :-**  
**منهجية الدراسة :**

استخدم الباحث المنهج التحليلي الوصفي الذي يتاسب مع طبيعة هذه الدراسة ، حيث تم تقسيم هذه الدراسة الى جانبين :  
الجانب النظري : في هذا الجانب تم الاعتماد على المراجع والكتب والدراسات السابقة والمقالات المنشورة على شبكة التواصل ، التي يمكن الاعتماد عليها في تغطية الجانب النظري .

الجانب العملي :لقد تم تصميم استمارنة الاستبانة للحصول على البيانات التي يمكن الاستفادة منها في استكمال الجانب العملي لهذه الدراسة .

**أولاً-المراجع الخارجي**

المراجعة احد العلوم الاجتماعية التي ترتبط بالكثير من الروابط وال العلاقات مع احد العلوم الاجتماعية الاخرى وهي المحاسبة ، وأيضاً تمارس كل منها كمهنة من المهن الحرة التي ينبغي ان تتطور مع تطور المجتمعات وترتقي معها وبها.(حامد محمد ابوهيبة عمان 2011)

ولكي تقوم بهذه المهمة على اكمل وجه وجب ان تتمتع هدة المهمة بصفة الحياد والموضوعية في ايصال مختلف التقارير إلى جهات الاختصاص ، وعلى هذا الاساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هدة المتطلبات (كمال خليفة بوزيد وآخرون الاسكندرية 2008)

**1- مفهوم وتعريف المراجعة :**

تتعدد التعريف في العلوم الاجتماعية على وجه الخصوص ، والمراجعة كعلم من العلوم الاجتماعية بتعريف عديدة منها (اسماعيل غسان -بيروت 1998)

بمدلولها الفضي يقصد بها فحص البيانات او الارقام او السجلات بقصد التحقق من صحتها. غير ان للمراجعة معنى اخر مهنياً اصطلاح عليه المحاسبون . فيقصد بها الفحص الانتقادى المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد ابداً رأي فني محايده عن مدى صحة او دقة هدة البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية او المحاسبية الختامية التي اعدها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح وخسارة وعن مركز المالي (عبدالمنعم محمود , عيسى ابوطبيل القاهرة 1995)

وعرفها بعض الكتاب بانها فحص نافذ يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الادلاء برأي فني محايده عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية واساس الميزانية وجدول حساب

**النتائج**

كما عرفت بانها عملية منظمة يقوم بها مراجع بغرض ابداء رأي مهني في مجموعة من القوائم التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام (عبدالفتاح محمد صحن , وآخرون , 1987)

وكما عرفت على أنها هي تلك العمليات التي يقوم بها جهاز مراجعة من خارج المؤسسة ويتم تعبيتها بهدف القيام بالفحص الانتقادى لقوائم المالية والحسابات الختامية وابد الرأى المستقل عنها (رؤف عبدالمنعم , ووسين الشاذلي 1978 . ص 21)

واما جمعية المحاسبة الامريكي (AAA) American Account ton

فقد عرفت المراجعة بانها عملية منظمة ومنهجية Association Systematic لجمع وتقدير الادلة والقرائن يشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الانتشطة والاحاديث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبلغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة . ويعرف بعض الكتاب المراجعة بانها اختيار البيانات المالية للشركات بواسطة هيئة محاسبية مستقلة .

من هذه التعريفات يتبع أن هناك مقومات أساسية للمهنة ومنها التدريب والمعرفة العلمية الفنية بجانب قدر وافر من السلوك الاخلاقي، وقد جاء في الدليل رقم (2) من الادلة الدولية للمراجعة ما يلي: (عبد الماجد عبد الله حسن احمد، 2002م)

ا- يجب أن توفر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال اختبار تأهيلي، وعلى المراجع أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات.

ب- يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيما في عملية وعليه ان يتوكى العدالة ولا يسمح لتحيزه او انطباعه ان ينال من تجرده.

ج\_ يجب ان تتم عملية المراجعة وان يتم اعداد التقرير بعنابة مهنية وبواسطة اشخاص من لديهم تدريبا وخبرة وكفاءة وكذلك لديهم تأهيل علمي او فني مرتبط بالمهنة في المراجعة (عبد الماجد عبد الله حسن ، 2002)

1- اهداف المراجعة الحديثة او المتطرفة :

2-مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها

3-تقييم نتائج الاعمال وفقا للنتائج المرسومة

4-تحقيق اقصى قدر ممكн من الرفاهية لا فراد المجتمع .

5-التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء او التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤدية للقيود بالدقترية .

6-التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة او غيرها نتيجة الامال او التقصير .

7-دراسة النظم المتتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم (غسان المطرانة ، 1998)

3- اهمية المراجعة :

ان أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي المستقل، وذلك لتنمية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها، ومن أهم هذه الفئات ما يلي :

- إدارة المؤسسة: إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتحطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة ، وهذا لتحقيق اهداف المؤسسة المسيطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف واحد محايد .

- المساهمين: تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة . ( خالد اطيب وخليل الرفاعي ، 1998)

- الدائون ( الموردون ) : حيث يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.

الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات بالداخل ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي . ( غسان المطرانة، 1998)

ثانياً: المحاسبة الابداعية

يكتسب مصطلح المحاسبة الابداعية أهمية كبيرة في الوقت الراهن بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات، كما تتعارض المصالح بين الاطراف المختلفة ذات العلاقات بالشركة ، وتنعدد الاختيارات في بدائل القياس والافصاح المحاسبي المتاح في المعايير المحاسبية ، ويزروز الكثير من المشاكل التي تواجه الشركة والتي تحتاج الى حلول غير تقليدية وينبغي على المحاسب ايجاد حلول ابداعية لمواجهة المشاكل ومساعدة الادارة علي اتخاذ القرارات الملائمة . ويمكن أن تستخدم المحاسبة الابداعية في اتجاهين مختلفين او لا ايجابي يتمثل في حلول واجراءات محاسبية تساعد علي اتخاذ القرارات ، والثاني سلبي ويتمثل في التلاعب بالأرقام من اجل تحقيق اهداف معينة ، وهذا يؤثر بالسلب في حسابات الشركة او التلاعب بها من اجل تحقيق اهداف معينة ، مما يؤتمن بالسلب علي الاقتصاد الوطني واسواق الاوراق المالية بالإضافة علي تأثيرها المباشر علي قرارات المستثمرين بالسوق.

كما عرف امات وآخرين ( 1990 ) المحاسبة الابداعية بانها معالجة الارقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادي والمعايير المحاسبية والبدائل التي المتاحة بغرض تحويل القوائم المالية الي ماهي معدة من آجلة .

كما عرف ناصر (1990) المحاسبة الابداعية من وجهة نظر اكاديمية بانها هي ،،عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الي ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة بها او تجاهل بعض منها او جميعها .

د汪ع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية :

اتبعت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الارباح وانتشارها كلما أرادت الشركة او واجهت قرارات مهمة وتحصر دوافع الإداره من استخدام المحاسبة الابداعية بالنقاط الآتية :

1- التهرب الضريبي : يعد التهرب الضريبي من دوافع الادارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الابداعية بباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين .

2- تحقيق مكاسب شخصية وهي من أهم دوافع الإداره لاستخدام المحاسبة الابداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.

3- الوفاء بالمتطلبات الازمة تفيف الشركات واداراتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتافسية الازمة للمحافظة على الحصة السوقية بذلك تستخدم الشركات اساليب المحاسبة الابداعية للوفاء بالمتطلبات الازمة .

4- الحصول على التمويل او المحافظة عليه وذلك بأشكال مختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة الازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية واحيانا لسداد التزاماتها من خلال المؤسسات المالية الي اسلوب المحاسبة الابداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية اي اظهار الوضع المالي للشركة بشكل افضل مما هو على ارض الواقع .

5- المحاسبة الابداعية وإدارة الارباح المحاسبية وتحجيم صورة الدخل :

هناك العديد من الاساليب والممارسات التي تستخدم في ادارة الارباح وتحجيم صورة الدخل .

و فيما يلي سنستعرض اهم تلك الممارسات : (الشاوي والدوسري, 2008)

1- بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقديرات من اتجاه النمو الثابت في الربح بدلا من اظهار ارباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الدرامية ويتتحقق ذلك عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من اجل سد الالتزامات المالية المترتبة على الشركة .

2- من الأشكال المختلفة لإدارة الارباح وتحجيم صورة الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من اجل ربطها بالتنبؤات ، إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادلة لتطابق الارباح الصادرة في التقارير علي سبيل المثال ، عندما تقوم تلك الوحدة ببيع منتجاتها فإنه يتم تأجيل الاعتراف بجزء كبير من الربح المحقق منها للسنوات المستقبلية نتيجة تحسين الجودة المحتملة ودعم العملاء. (ناصر, 1992)

3- قيام اعضاء مجلس إدارة الشركة بالتغيير في السياسات المحاسبية بعرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في تمويه المستثمرين او المراقبين عن الاخبار السيئة .

4- يمكن أن تساعد المحاسبة الابداعية اما في الاحتفاظ بسعر السهم او النهوض به سواء عن طريق خفض مستويات الاقراض الواضحة مما يجعل الشركة خاضعة لخطر اقل ، طريق ايجاد المظهر الخاص باتجاه الربح الجيد مما يساعد الشركة في جمع راس المال عن طريق جمع اسهم جديدة ، ( Healy: wahlen- 1993 )

في دراسة تم اعدادها والخاصة بالمحالين الماليين في الاسواق ذات الكفاءة العالية لن يخضعوا لممارسات المحاسبة التجميلية ، وأن التغيرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف .

الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية :

المحاسبة الابداعية لها عدة تعریفات منها أن المحاسبة الابداعية عبارة عن " الاساليب او الوسائل التي تستخدم من اجل تحويل ارقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا الي مما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية او اهمال بعض منها او جميعها " هناك العديد من الوسائل ملخص :

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجى فى الحد من اساليب المحاسبة الابداعية بالتطبيق على ديوان المراجع الخارجى . حيث تمثلت مشكلة الدراسة على التساؤلات ما هو مفهوم واساليب واجراءات المحاسبة الابداعية؟ ما هو دور المراجع الخارجى في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل؟ ما هو دور المراجع الخارجى في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي؟ ينبع اهمية الدراسة في تحديد النشاطات التي يمارسها المراجع الخارجى تجاه الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، كما تكمن اهمية الدراسة في اثراء الجانب المعرفي لدور المراجع في

الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والوصول الى نتائج تفيد الجهات الإشرافية على الشركات, بما يخدم اعداد تقارير مالية خالية من التلاعب. كما تهدف الدراسة الى التعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل , والتعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة قائمة المركز المالي .

فرضيات الدراسة تتمثل في هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجع الخارجي واساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل , هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجع الخارجي واساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي , اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنبطاطي والمنهج الاستقرائي .  
والاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية وهي كالتالي:(الخشاوي والدوسري, 2008)

- احيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية, فعلى سبيل المثال , يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما يحدث عند استهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها .

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقدير او التنبؤ وذلك عند تقدير عمر أحد الاصول من اجل حساب الاستهلاكات فانه في العادة تتم داخل العمل وتناول للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطى من ناحية الحذر او التفاؤل في هذا التقدير .

- يمكن ادخال الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ الميزانية او لتحريك الارباح بين فترات محاسبية ويتتحقق ذلك عن طريق الدخول بصفقتين او اكثر متصلتين مع طرف ثالث .

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح او الخسائر لأي هدف يرمي اليه المحاسب وخصوصا في حالة وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية.  
ويمكن تقسيم اهم اساليب المحاسبة الابداعية في القوائم المالية الى الاتي :

#### ا- اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يمكن استعراض اهم الاساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في اطار المحاسبة الابداعية بالاساليب الاتية :  
1-تسهيل الایرادات بشكل سريع في عملية البيع لازال موضوع شك حسب الاصول المتبعه ،فان تسجيل الدخل يتم بعد اكمال عملية تبادل المنفعة .

#### 2-تسجيل ايراد مزيف ووهبي .

3-زيادة الایرادات من خلال عائد لمرة واحدة مثلا تقوم الشركة بزيادة ايراداتها خلال فترة مالية محددة .

4-نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة ،إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات مثل المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال التي قد تؤدي الى تحقيق منافع بعيدة الاجل , منها مصروفات الاعارات والرواتب والاعلانات والتي تكون مباشرة من الابرادات .

#### 5-الاخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات .

6-نقل الایرادات الجارية الى فترات مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الارباح الجارية ونقلها الى فترة مالية لاحقة .

7-نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية للظروف الخاصة وتستخدم هذه الطريقة في الاوقات الصعبة للشركة .

#### ب - اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

ترتبط اهمية الميزانية بما تتوفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين , كما تساعد في التنبؤ بمتى تتحقق التدفقات النقية المستقبلية ، إن المنافع التي تتحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقييم بالتكلفة التاريخية , كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين .

#### و فيما يلي عرض لفرض التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي :

الاصول غير ملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية , اضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة , لما يخالف الاصول والقواعد المنصوصة عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية ، كالاعتراف بالشهرة غير المشترات , اضافة الى اجراء تغيرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعه في تخفيض قيم هذه الاصول .

الاصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية ، كذلك يتم التلاعب في نسب الاملاك المترافق عليها للأصول وذلك بتخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .

الاستثمارات المالية المتداولة : حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الوراق المالية .  
القدية : ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة ، والتلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية .

النرم المدینة : ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ، واجراء اخطاء متعلقة في تصنیف حسابات النرم المدینة ، من تصنیف النرم طولیة الاجل بانها اصول متداولة وذلك لتحسين سیولة المنشاة .

الاستثمارات طولیة الاجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طولیة الاجل ، عن طريق التكلفة الى طریق حقوق الملكیة .

المطلوبات المتداولة : مثل الحصول على قروض طولیة الاجل قبل اعلان المیزانیة ، بهدف استخدامها في تسديد القروض بهدف تحسين نسب السیولة .

المخزون : تتركز في هذا البند عمليات التلاعب وممارسة اسالیب المحاسبة الابداعیة في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راکدة ومتقادمة وكذلك وجود تلاعب في تقييم اسعارها .

حقوق المساهمین : مثل اضافة مکاسب محققة من سنوات سابقة الى صافی الربح العام الجاری ، بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة ( الخشاوی و الدوسري 2008 ) .

### دراسة تطبيقية على ديوان المحاسبة فرع المنطقة الغربية

تحليل واختبار فرضية الدراسة:

صدق وثبات الأداء:

قام فريق عمل البحث بالعديد من الإجراءات للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، وذلك عن طريق مراجعة الاستبيان، والتحقق من مدى سلامة عباراته، واختبار على عينة تجريبية من مجتمع الدراسة. كما تم عمل اختبار ثبات الدراسة باستخدام ألفا كورنباخ لكل محاور الدراسة مجتمعة كما هو مبين في الجدول رقم(1).

جدول رقم (1) نتائج اختبار ألفا كورنباخ للثبات والمصداقية

المحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كورنباخ
جميع محاور الدراسة	13	58.1

تبين من خلال الجدول الذي اعلاه ان قيمة (معامل ألفا كورنباخ) لمجموع فقرات المقياس والبالغة (13) بلغت (52.1%) وهو معامل ثبات مرتفع، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي جداً بين إجابات العينة حول الفقرات أو العبارات المكونة لهذا المقياس الكلي.

توزيع وتجميع الاستبيان:

مجتمع وعينة الدراسة:

بلغ مجتمع الدراسة تقریبیا(50) موظف من المتعاملین في دیوان المحاسبة وقد تم اختيار عینة عشوائیة بلغت (35)، وقد بلغت نسبة العینة(70%)، وتم ترجیع عدد(35) استثماراً ، أي بلغت نسبة الردود (100%) من حجم العینة، بينما بلغ عدد الاستثمار المفقودة (0) استثماراً وتمثلت ما نسبته (0.0%)، وتعتبر هذه النسبة ممتازة ويعتمد على بياناتها عند تفريغها واستخلاص النتائج منها، حيث قامة الباحث بالإشراف على توزيعها وتجمیعها ومتابعتها في الواقع قید الدراسة، بالإضافة الى شرح بنود الاستبيان وتقديم تعریفات تتعلق بالعبارات التي يتضمنها الاستبيان لغالبية المشمولین الدراسة.

المحور الأول- تحليل المعلومات الشخصية:

1- تخصص:

جدول رقم (2) توزيع العينة حسب التخصص

النسبة%	العدد	التخصص
%31.7	10	محاسبة
%12.2	7	ادارة
%2.4	2	مصارف وتأمين
%12.2	4	اقتصاد
%41.5	8	أخرى
%100	35	المجموع

من خلال الجدول السابق تبين ان (31.7%) من عينة الدراسة يحملون تخصص المحاسبة، في حين احتل تخصص ادارة النسبة (12.2%)، وتخصص مصارف وتأمين (2.4%)، وخصص اقتصاد (12.2%)، اما التخصصات الأخرى غير المذكورة فقد بلغت نسبتها (41.5%) وهو التخصص الأكثر ملائمة.

## 2- المؤهل العلمي:

جدول رقم (3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة%	العدد	المؤهل العلمي
%29.3	8	دبلوم
%41.5	20	بكالوريوس
%14.6	6	ماجستير
%8.4	3	دكتوراه
%8.4	3	أخرى
%100	35	المجموع

تشير بيانات الجدول (3) الى ان توزيع العينة حسب المؤهل العلمي توضح ان المؤهل العلمي لغالبية المبحوثين هي شهادة بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (41.5%) من إجمالي العينة، في حين جاء حملة شهادة الدبلوم بالمرتبة الثانية وبنسبة (29.3%)، اما حملة شهادة الماجستير فقد بلغت نسبتهم (14.6%)، وحملة الدكتوراه فقد بلغت نسبتهم (8.4%) فقط، ومن خلال المعلومات المذكورة اعلاه يتبين ان العينة تتمتع بمستوى علمي لائق يحقق اهداف الدراسة. اما بقية الشهادات الأخرى فقد احتلت ما نسبته (8.4%).

## 3- سنوات الخبرة.

جدول رقم (4) توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة%	العدد	عدد سنوات الخبرة
%4.9	2	أقل من 5 سنوات
%24.4	10	من (5-10) سنوات
%26.8	11	من (10-15) سنوات
%43.9	18	15 سنة فأكثر
%100	35	المجموع

تشير بيانات الجدول (4) الى ان توزيع العينة حسب سنوات الخبرة الى ان من لديهم (15 سنة فأكثر) احتلت النسبة الكبرى من العينة حيث بلغت نسبتهم (43.9%), في حين جاءت بالمرتبة الثانية من لديهم سنوات خدمة بين(10-15 سنة) بنسبة (26.8%), في حين جاءت بالمرتبة الثالثة من لديهم سنوات خدمة بين(5-10 سنوات) بنسبة (24.4%)، اما الذين كانت خدمتهم اقل من(5 سنوات) فلم تتجاوز (4.9%) فقط، والنسب المبينة في اعلاه تؤكد ان العينة تتمتع بسنوات خبرة مناسبة للإجابة على مضمون عبارات الاستبيان.

#### 4- المركز الوظيفي.

جدول رقم(5) توزيع العينة حسب المركز الوظيفي

النسبة%	العدد	المركز الوظيفي
%63	22	مراجع بالديوان
%37	13	مراجع بمكتب خاص

تبين من الجدول اعلاه ان المراجعين بالديوان اكثرا حيث بلغت (63.0%)، في حين ان مراجعين بمكاتب خاصة بلغت نسبتهم (%37.0).

#### المحور الثاني/ تحليل المعلومات المتعلقة بفرضيات الدراسة.

جدول رقم(7) أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاتحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق		العبارة
0.61684	1.3415	3	8	30	العدد	قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن استقلاليته ونراحته
		%7.3	%17.5	%73.2	النسبة%	
0.80244	1.6098	8	9	20	العدد	قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن تحليله بالكفاءة والخبرة والتدريب
		%19.5	%22.0	%58.5	النسبة%	
0.80925	1.5366	8	6	22	العدد	قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن قيامه ببذل العناية المهنية الازمة
		%19.5	%14.6	%65.9	النسبة%	
0.84392	1.7073	10	9	19	العدد	قدرة المراجع الخارجي على التخطيط لعملية المراجعة والاشراف المباشر على مساعديه تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%24.4	%22.0	%53.7	النسبة%	
0.60335	1.4562	8	6	18	العدد	قدرة المراجع الخارجي على فحص وتقدير نظام الرقابة الداخلية تمكنه من تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة لمواجهة ممارسات محاسبة الإبداعية
		%19.5	%14.6	%65.9	النسبة%	

0.50435	1.3356	8	6	15	العدد	قدرة المراجع الخارجي على جمع أدلة الإثبات الكافية والمثالية بأنواعها المختلفة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%17.5	%12.6	%50.9	%	

توضح معطيات الجدول رقم (7) التوزيع التكراري والنسيبي للإجابات العينة

يوفّر الجدول أعلاه بعض المعلومات المفيدة حول أهمية معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، عادةً ما يتم استخدام المراجعة الخارجية كأداة للتحقق من صحة وملائمة الممارسات المحاسبية في المؤسسات والشركات. تقوم شركات المراجعة الخارجية بتقييم السجلات المالية والإجراءات المحاسبية والتأكّد من أنها تتوافق مع المعايير القانونية والمحاسبية المعترف بها.

تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي لا تلتزم بالمعايير والقواعد المحاسبية الصارمة مشكلة كبيرة. قد تشمل هذه الممارسات التلاعب بالسجلات المالية، وإخفاء المعلومات الهمامة، وتضليل المستثمرين والجمهور بشأن الحالة المالية الفعلية للشركة.

تظهر النتائج المذكورة في الجدول مدى تأثير المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. يتضح أن قدرة المراجعة الخارجية في اكتشاف هذه الممارسات ترتبط بعوامل مثل استقلاليته ونراحته، كما يمكن أن تتأثر بالكفاءة والخبرة والعناية المهنية التي يتحلى بها المراجع الخارجي.

من خلال تعزيز قدرة المراجعة الخارجية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة الممارسات المحاسبية، يمكن تعزيز الثقة والشفافية في النظام المالي والمحاسبي، وتقليل المخاطر المحتملة للشركات والمستثمرين.

مع ذلك، يجب ملاحظة أن هذه المعلومات تستند إلى الجدول المحدد والمحتوى المتاح فقط.

وبالنظر إلى النسبة المئوية، يمكن القول أن الفقرة "قدرة المراجعة الخارجية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن استقلاليته ونراحته" حصلت على أعلى نسبة موافقة، بينما الفقرة "قدرة المراجعة الخارجية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن تحليه بالكفاءة والخبرة والتدريب" حصلت على أعلى نسبة غير موافقة.

جدول رقم (8) دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	العدد	العبارة
0.74326	1.4390	6	6	29	العدد	اتباع المراجع الخارجي في اكتشاف مارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن استقلاليته ونراحته
		%14.6	%14.6	%70.7	%	النسبة
0.74490	1.5366	6	10	25	العدد	قدرة المراجعة الخارجية في اكتشاف مارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن تحليه بالكفاءة والخبرة والتدريب
		%14.6	%24.4	%61.0	%	النسبة
0.77617	1.5610	7	9	25	العدد	قدرة المراجعة الخارجية في اكتشاف مارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن قيامه ببذل العناية المهنية الازمة
		%17.1	%22.0	%61.0	%	النسبة
0.52499	1.2195	2	5	34	العدد	قدرة المراجعة الخارجية على التخطيط لعملية المراجعة والاشراف المباشر على

مساعدة تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية						
		%4.9	%12.2	%82.9	النسبة%	
0.72479	1.0135	2	5	20	العدد	قدرة المراجعين على فحص وتقدير نظام الرقابة الداخلية تمكنه من تحديد نوعية وحجم الاختيارات للأزمة لمواجهة ممارسات محاسبة الإبداعية
		%9.9	%11.2	%70.9	النسبة%	
0.51441	1.2599	2	5	30	العدد	قدرة المراجعين على جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة بأنواعها المختلفة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%12.9	%15.2	%73.9	النسبة%	

من حيث النسبة المئوية المذكورة في الجدول، يمكننا ملاحظة بعض الاختلافات بين الفقرات. على سبيل المثال، في الفقرة الأولى، توافق نسبة 70.7% من المراجعين الخارجيين على الفقرة بشكل عام. بينما في الفقرة الثانية، يوافق 61.0% من المراجعين الخارجيين على الفقرة بشكل كامل.

من جهة أخرى، في الفقرة الثانية، يوافق 14.6% من المراجعين الخارجيين على الفقرة إلى حد ما، بينما يوافق 22.0% على الفقرة الثالثة بشكل كامل.

هذه النسبة المئوية تعكس مدى توافق المراجعين الخارجيين مع الفقرات المذكورة في الجدول. يمكن استخدام هذه النسب للتحليل والمقارنة بين الفقرات. على سبيل المثال، يمكن أن نستنتج أن هناك نسبة أعلى من المراجعين الخارجيين يوافقون على الفقرة الأولى مقارنة بالفقرة الثانية، مما يشير إلى أن استقلالية المراجع ونراحته تلعب دوراً أكبر في اكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية. وبالمثل، يمكن أن نستنتج من النسبة المئوية أن العناية المهنية الضرورية من قبل المراجعين الخارجيين تلعب دوراً أكبر في اكتشاف الممارسات الإبداعية مقارنة بالتحليلية بالكفاءة والخبرة والتدريب.

ومع ذلك، يجبأخذ النقاط المذكورة في الفقرات أيضًا في الاعتبار عند تفسير النتائج والنسبة المئوية، حيث يمكن أن تختلف النتائج وفقًا للسياق والمفهوم الذي تم تقييمه في الجدول.

كما يمكن التعبير على أن الفقرة الأولى، تشير النسبة المئوية 70.7% إلى أن غالبية كبيرة من المراجعين الخارجيين يتفقون مع الفقرة بشكل عام. وهذا يشير إلى أنهم يدركون أهمية استقلالية ونراحته المراجع في اكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومع ذلك، في الفقرة الثانية، تشير النسبة المئوية 61.0% إلى أن نسبة أقل قليلاً من المراجعين الخارجيين يتفقون تماماً مع البيانات. وهذا يعني أنه قد يكون هناك بعض الاختلافات في الآراء أو التفسيرات بين المراجعين بشأن دور الكفاءة والخبرة والتدريب في اكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية.

علاوة على ذلك، تشير النسبة المئوية 14.6% و 22.0% في الفقرتين الثانية والثالثة على التوالي إلى أن نسبة أقل من المراجعين الخارجيين يتفقون جزئياً مع البيانات. وهذا يشير إلى أنه قد يكون هناك بعض الجوانب أو التفاصيل التي يعترضون على البيانات، مما يشير إلى أنهم يدركون أهمية العناية المهنية والكفاءة والخبرة والتدريب إلى حد ما.

من المهم أن نلاحظ أن هذه النسبة المئوية تمثل استجابات المراجعين الخارجيين المستطلعة أو المقيمة في الجدول. تتنوع النسبة المئوية لتعكس تنوع الآراء والمنظورات داخل مهنة المراجعة. يمكن أن توفر النسبة المئوية رؤى حول الآراء السائدة بين المراجعين الخارجيين بشأن العوامل التي تؤثر على اكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومع ذلك، من الضروري تفسير هذه النسبة المئوية في سياق الدراسة أو الاستبيان المحدد الذي تم استخدامه للحصول على هذه النتائج. تؤثر عوامل مثل حجم العينة والمنهجية المتبعة والسمات الديموغرافية للمراجعين المستطلعة على مدى تمثيلية النتائج وقابليتها للتعميم.

جدول رقم (9) أثر نوعية وجودة المراجعة الخارجية على ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاتحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق		العبارة
0.63342	1.2683	4	3	34	العدد	اتباع المراجع الخارجية لمعايير المراجعة يساعد في تحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%9.8	%7.3	%82.9	%	
0.70883	1.5610	5	13	23	العدد	عندما يتصف المراجع الخارجية وأداب وسلوك المهنة سيساهم ذلك في تعديل دورة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية
		5	13	23	%	
0.74490	1.5366	6	10	25	العدد	وجود الأفراد الكافي في القوائم المالية يساعد مراجع الخارجية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%14.6	%24.4	%61.0	%	
0.61684	1.3415	3	8	30	العدد	مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية تؤدي إلى تقليل فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية
		%7.3	%19.5	%73.2	%	
0.63342	1.2683	4	3	30	العدد	دراسة اختيار السياسات المحاسبية لأعداد التقارير المالية من قبل مراجع الخارجية تساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%9.8	%7.3	%80.9	%	
0.70883	1.5610	5	13	20	العدد	قيام المراجع الخارجية بدراسة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة ومدى صحتها تساعده في تحقق من مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%5.33	13	%20.33	%	
0.74490	1.5366	6	10	20	العدد	قيام المراجع الخارجية بممارسة الشك المهني تمنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%12.6	%24.4	%55.0	%	
0.61684	1.3415	3	8	33	العدد	وجود المسائلة القانونية ( الجنائية ، المدنية ، التأديبية ) تجعله يركز ويهتم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%7.1	%17.5	%74.2	%	

الفقرة الأولى: اتباع المراجع الخارجية لمعايير المراجعة يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 82.9%. وجد أن 7.3% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 9.8% من المراجعين غير موافقين. كما تطرق الفقرة الثانية إلى سلوك وأداب المهنة للمراجع الخارجية يساعده في تعديل دورة لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 23%. وجد أن 13% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 5% من المراجعين غير موافقين.

الفقرة الثالثة: وجود فحوصات كافية في القوائم المالية يساعد مراجع الخارجية في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 61%. وجد أن 24.4% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 14.6% من المراجعين غير موافقين.

الفقرة الرابعة: ثبات تطبيق السياسات المحاسبية يؤدي إلى تقليل فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية بنسبة 73.2%. وجد أن 19.5% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 7.3% من المراجعين غير موافقين.

الفقرة الخامسة: دراسة اختيار السياسات المحاسبية تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 80.9%. وجد أن 7.3% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 9.8% من المراجعين غير موافقين.

الفقرة السادسة: دراسة المراجع الخارجي للتقديرات المحاسبية يساعد في التحقق من مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 20.33%. وجد أن 13% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 55.33% من المراجعين غير موافقين.

### نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تمثل عاملًا محوريًا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ أظهرت النتائج أن استقلالية المراجع الخارجي ونزاذه وكفاءته المهنية تعد من أهم العوامل التي تسهم في اكتشاف أساليب التلاعب في القوائم المالية. كما بيّنت التحليلات الإحصائية أن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية والتخطيط السليم لعمليات المراجعة وفحص نظم الرقابة الداخلية يسهم في تقليص فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل والمركز المالي. وأكّدت النتائج أن جودة المراجعة الخارجية ترتبط عكسياً بمستوى انتشار المحاسبة الإبداعية، حيث كلما ارتفع مستوى جودة المراجعة زادت دقة وشفافية المعلومات المالية وانخفضت فرص التلاعب بالأرباح أو تجميل الدخل. كما تبيّن أن العناية المهنية والشك المنهي يمثلان ركناً أساسياً في فاعلية المراجع، وأن وجود المسائلة القانونية والتشريعية يرفع من مستوى الالتزام المراجعين ويعزز من مصداقية التقارير المالية. وأظهرت الدراسة أيضاً أن ثبات السياسات المحاسبية المتّبعة يسهم في الحد من فرص التحايل المحاسبي، وأن التزام الشركات بالافصاح الكامل عن التقديرات والسياسات المستخدمة يساهم في تحسين الثقة بين المستثمرين والمجتمع المالي. وقد جاءت هذه النتائج متسقة مع معظم الدراسات السابقة، مثل دراسة عبدالجبار محمد (2014) ومحمد كمال الزكي (2017)، اللتين أكدتا أن جودة المراجعة والرقابة الفعالة على التقارير المالية تحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية، كما اتفقت الدراسة الحالية مع ما توصلت إليه بحوث أخرى أكدت أن المراجعة الفاعلة ترفع من جودة التقارير وتعزز الشفافية المالية في المؤسسات.

### النوصيات

1. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي ومنع أي تضارب في المصالح بينه وبين الإدارة الخاضعة للمراجعة.
2. تطوير التشريعات والمعايير المهنية لتوابع الأساليب الحديثة في المحاسبة الإبداعية وتفرض عقوبات رادعة على الممارسات غير المشروعة.
3. رفع كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال برامج تدريب مستمرة تركز على اكتشاف أساليب التلاعب المالي.
4. تعزيز مفهوم الشك المهني والعناية الواجبة في جميع مراحل عملية المراجعة لضمان الموضوعية والحياد.
5. تطبيق نظام المراجعة المستمرة (Continuous Auditing) لزيادة سرعة اكتشاف الأخطاء والممارسات غير السليمة.
6. تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية لدعم عمل المراجع الخارجي والحد من التلاعب في التقارير المالية.
7. تبني مبادئ الحوكمة والشفافية عند إعداد القوائم المالية لضمان وضوح المعلومات ودقّتها.
8. إنشاء نظم رقابة داخلية متكاملة تتبع الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وتقلل فرص التحايل.
9. تشجيع البحوث المستقبلية المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية لقياس فاعليتها في الحد من المحاسبة الإبداعية.
10. الاهتمام بتأثير التحول الرقمي والمراجعة الإلكترونية على تطوير أدوات الكشف عن الممارسات الاحتيالية وتعزيز مصداقية التقارير المالية.

### المراجع:

- سماويل غسان. (1998). (أسس المراجعة) ص. 100-120. بيروت: دار الكتاب.

- بتول، محمد نوري مجيد. (2012) مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية ص. 34-22.
- بدبيسي، فهيمة. (2012). دور الحوكمة في ضبط أخلاقيات ممارسة المحاسبة الإبداعية ص. 45-67.
- حامد، محمد أبو هيبة. (2011). (المراجعة: أساسيات وممارسات) ص. 15-30. عمان: دار النشر.
- حسين مفاح. (2011). (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة) ص. 78-90. جامعة الإسراء.
- خالد راغب اطيب، خليل حمودة الرفاعي، الاصول العلمية لتدقيق الحاسبات، دارا النشر والتوزيع الاردن 1998 ص 11
- الخشاوي، محمد، والدوسري، فهد. (2008). (إدارة الأرباح: الأساليب والتطبيقات).
- رشا حمادة. (2010). (دور لجان المراجعة في الحد من أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية) ص. 20-30.
- رؤوف عبدالمنعم، ووسين الشاذلي مبادي المراجعة بين الفكر والتطوير، دار الحديثة للطباعة، مصر 2011 ص 21
- عبدالفتاح، محمد صحن. أصول المراجعة. جامعة المصرية.
- عبدالمجيد، عبدالله حسن أحمد. (2002). (المراجعة: الأسس والممارسات) أ.م درمان.
- عبدالمجيد محمد أحمد. (2014). (دور المراجعين الخارجيين في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية) ص. 10-25.
- عبدالمنعم محمود و عيسى ابو طبل. (1995). (أصول المراجعة) ص. 7-15. القاهرة: دار الجامعة.
- عفاف إسحاق. (2010). (ممارسة المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية) ص. 50-60.
- غسان فلاح المطارنة تدقيق الحاسبات المعاصر ط 2 دارا للتوزيع والتشر الاردن 1998 ص 11
- كبرى محمد حمودي، وسوسن أحمد سعيد. (2018). (استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الإبداعية) ص. 33-45. مجلة جامعة حيـان.
- كمال، خليفة أبو زيد. (2008). (أسس المحاسبة. الإسكندرية).
- محمد كمال الزكي. (2017). (دور المراجعين الخارجيين في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية) ص. 12-19.
- ناصر، أحمد. (1992). (المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والدّوافع)
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1993). Accounting Quality: The Effects of Accounting Choice on Earnings Management.