

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

عبد اللطيف الهادي احمد احمد
كلية صرمان للعلوم والتقنية
قسم العلوم الادارية والمالية
abdalatefa67@gmail.com

المخلص

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 ونزاهته وخبرته المهنية تعد من العوامل الجوهرية في تعزيز مصداقية التقارير المالية. كما أوضحت الدراسة أن التخطيط السليم لعملية المراجعة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، والالتزام بالمعايير الدولية تسهم بفاعلية في كشف الممارسات المالية المضللة. وأكدت النتائج كذلك أن وجود المساءلة 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 تزايد الاهتمام به في الآونة الأخيرة من قبل المراجعة الخارجية، وبسبب الدور المحوري الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية، أصبحت بشكل أو بآخر عامل أساسي في تحقيق المصداقية في جميع بنود الميزانية.

كما تسعى ادارات الشركات الي جعل ادارات الارباح جزءاً من مهام المحاسب على الرغم من انه قد يعد تدليسا وتضليلاً بكل ما تحمله هذه الكلمة من معني اخر يعد تصرفاً غير قانوني، وعليه فان الهيئات المهنية دائماً الي محاربة ظاهرة ادارة الارباح وتضيق الخناق علي ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لاتباع المعايير الواجب تطبيقها فاداً كانت كلمة التقرير تعني قول الحق والالتزام به فان كلمة التغيرير تعني تضليل الناس بتعمد نكران الحق واخفائه. ولان الارقام المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية تتطلب العديد من الاجتهادات الشخصية مهما بلغ حجم المنشأة وقدراتها الرقابية الصارمة. وقد اثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات ادارة الارباح وانتشارها كلما اردت المنشأة ان تواجه قرارات مهمة جداً. الدراسات السابقة:-

1- دراسة عفاف اسحاق. (2010)

بحث بعنوان ممارسة المحاسبة الابداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية. هدفت الدراسة الي التعرف علي مفاهيم المحاسبة الابداعية ودوافعها وطرقها وأساليبها. وتوصلت نتائج الدراسة الي عدم ثقة 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 هذه الدراسة الي معرفة النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تحديد مسؤولياتها بالإشراف والرقابية علي اعداد القوائم المالية. وتوصلت النتائج الي 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 أثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهم العامة الدرجة في بورصة عمان.

لقد هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الاساليب والتوجهات والوسائل وبيان دوافع الادارة من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية .وتوصلت الدراسة إلى الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالالتزامات والايادات من خلال عدم الافصاح عنها وكذلك بعدم التلاعب بالأصول والمصاريف وحقوق الملكية . حسين مفلح ،فارس جميل ،أثر استخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهم العامة الدرجة في بورصة عمان ،كلية العلوم الادارية والمالية ،جامعة الاسراء ، 2011 .

4-دراسة بديسي فهمية (2012)

بحث بعنوان التعرف علي دور تفعيل الحوكمة لضبط اخلاقيات ممارسة المحاسبة الإبداعية . تهدف هذه الدراسة الي تعريف المحاسبة الابداعية واساليبها وممارساتها ودوافع استخدامها وكذلك التعرف علي المنظور الاخلاقي لها كما تهدف من جهة ثانية الي التعرف علي الحوكمة والدور الذي يمكن ان تلعبه في الكشف عن الممارسات الا اخلاقية للمحاسبة الابداعية ومدى مساهمتها في الحد من هذه الممارسات خاصة فيما يتعلق بالتلاعب في القوائم المالية وتشير نتائج هذه الدراسة الي ان المحاسبة الابداعية عبارة عن تلاعب بالبيانات المحاسبية وتمارس المحاسبة الابداعية من قبل المحاسبين والمراجعين .

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

بحث بعنوان التعرف علي مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية ونشأتها وتحديد اسبابها علي القوائم المالية هدفت هذه الدراسة الي التعرف علي مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية وطبيعتها ونشأتها وتحديد اسبابها وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية والتعرف علي الوسائل الممكن اتباعها للكشف عن ممارسة المحاسبة الابداعية وتأثيرها على استمرارية الشركات. وكانت نتائج هذه الدراسة ان ممارسة المحاسبة الابداعية هي ممارسة حديثة ومعقدة ومبتكرة 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 الخارجي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية. تهدف هذه الدراسة للتعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية ونتائجها ودوافع استخدامها وتأثيرها علي القوائم المالية والتعرف علي العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية . وبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية , وبيان الاساليب التي يستخدمها والتعرف علي المنظور الاخلاقي لممارسات المحاسبة الابداعية وفق المعايير . وخلص البحث الي العديد من النتائج اهمها : ان الرقابة

علي 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 علي ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لاتتبع المعايير الواجب تطبيقها فادا كانت كلمة التقرير تعني قول الحق والالتزام فيه فان كلمة التغيرير تعني تضليل الناس بتعمد نكران الحق واخفائه. ولان الارقام المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية تتطلب العديد من الاجتهادات الشخصية مهما بلغ حجم المنشأة وقدراتها الرقابية الصارمة .

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

7- دراسة :محمد كمال الزكي . (2017) .

بحث بعنوان دور المراجع الخارجي حيث هدف البحث الى دراسة دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتاج 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 عكسياً 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 أحمد 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 الى توضيح أهم الوسائل والقنوات 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 سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية او من الناحية المالية ويتبين ذلك من خلال ما ورد في بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ،وذلك لتحقيق اهداف ذاتية لأن الإدارات تسعى لتحقيق استخدام اساليب محاسبية ابداعية مستغلة في ذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً 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 ؟

اهمية الدراسة:-

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

اهداف الدراسة:-

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 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-اهمية معايير المراجعة الخارجية في تقيص 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 أكثر المناهج المستخدمة في العلوم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاطلاع على ما يخصها من الأدبيات المحاسبية والمالية المتعلقة بالحد من المحاسبة الإبداعية، وللوصول إلى النتائج تم استخدام استمارة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات وسيتم تحليل هذه البيانات وفق الحزمة الإحصائية 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 يتناسب مع طبيعة هذه الدراسة، حيث تم تقسيم هذه الدراسة إلى 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 استمارة الاستبانة للحصول على البيانات التي يمكن الاستفادة منها في استكمال الجانب العملي لهذه الدراسة .

أولاً-المراجع الخارجي

المراجعة أحد العلوم الاجتماعية التي ترتبط بالكثير من الروابط والعلاقات مع أحد العلوم الاجتماعية الأخرى وهي المحاسبة، وأيضا تمارس كل منهما كمهنة من المهن الحرة التي ينبغي أن تتطور مع تطور المجتمعات وترتقي معها وبها.(حامد محمد أبوهيبة عمان 2011)

ولكي تقوم بهذه المهمة علي أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير إلى جهات الاختصاص، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة علي تلبية هذه المتطلبات (كمال خليفة بوزيد وآخرون الاسكندرية 2008)

1- مفهوم وتعريف المراجعة :

تتعدد التعاريف في العلوم الاجتماعية على وجه الخصوص، والمراجعة كعلم من العلوم الاجتماعية بتعاريف عديدة منها (اسماعيل غسان –بيروت 1998)

بمدلولها الفضي يقصد بها فحص البيانات أو الأرقام أو السجلات بقصد التحقق من صحتها.

غير أن للمراجعة معني آخر مهني اصطلاح عليه المحاسبون .فيقصد بها الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة المراقبة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو المحاسبية الختامية التي اعدتها المشروع عن نتيجة أعماله من ربح وخسارة وعن مركز المالي (عبدالمنعم محمود ،عيسى ابوطبل 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 الإذلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية واساس الميزانية وجدول حساب

النتائج

كما عرفت بانها عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض ابداء رأي مهني في مجموعة من القوائم التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصل 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 تعبئة بهدف القيام بالفحص الانتقادي للقوائم المالية والحسابات الختامية وابد الرأي المستقل عنها (رؤف عبدالمنعم، ووسين الشاذلي 1978. ص21)

وأما جمعية المحاسبة الأمريكية American Account ton (AAA)

فقد عرفت المراجعة بانها عملية منظمة ومنهجية Association Systematic لجمع وتقييم الأدلة والقوائم يشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة. ويعرف بعض الكتاب المراجعة، بانها اختيار البيانات المالية للشركات بواسطة هيئة محاسبية مستقلة .

من هذه التعاريف يتبين أن هناك مقومات أساسية للمهنة ومنها التدريب والمعرفة العلمية الفنية بجانب قدر وافر من السلوك الأخلاقي , وقد جاء في الدليل رقم (2) من الأدلة الدولية للمراجعة ما يلي : (عبد الماجد عبد الله حسن احمد , 2002م)
ا- يجب أن توفر لدي المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال اختبار تأهيلي , وعلي المراجع أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات .

ب- يجب أن يكون مراجع الحسابات مستقيماً في عملية وعالية ان يتوخى العدالة ولا يسمح لتحيزه او انطباعه ان ينال من تجرده .

ج- يجب ان تتم عملية المراجعة وان يتم اعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة اشخاص ممن لديهم تدريباً وخبرة وكفاءة وكذلك لديهم تأهيل علمي او فني مرتبط بالمهنة في المراجعة (عبد الماجد عبدالله حسن , 2002)

- 1- اهداف المراجعة الحديثة او المتطورة :
- 2- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدي تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها
- 3- تقييم نتائج الاعمال وفقاً للنتائج المرسومة
- 4- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لا افراد المجتمع .
- 5- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء او التزوير , والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود بالدفترية .

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

7- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم (غسان المطارنة , 1998)
3- أهمية المراجعة :

ان أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً علي البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي المستقل , وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها , ومن أهم هذه الفئات ما يلي :

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

-المساهمين : تمكنهم من الوقوف علي ممتلكاتهم , وضمان استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية , فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع علي كل ما يجري داخل المؤسسة . (خالد اطيح و خليل الرفاعي , 1998)
- الدائنون (الموردون) : حيث يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزامات المستحقة عليها .
الجهات الحكومية : يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات بالداخل ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي . (غسان المطارنة , 1998)

ثانياً: المحاسبة الإبداعية

يكتسب مصطلح المحاسبة الإبداعية أهمية كبيرة في الوقت الراهن بسبب التطور التكنولوجي للمعلومات , كما تتعارض المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقات بالشركة , وتتعدد الاختيارات في بدائل القياس والافصاح المحاسبي المتاح في المعايير المحاسبية , وبروز الكثير من المشاكل التي تواجه الشركة والتي تحتاج الي حلول غير تقليدية و ينبغي علي المحاسب ايجاد حلول ابداعية لمواجهة المشاكل ومساعدة الادارة علي اتخاذ القرارات الملائمة . ويمكن أن تستخدم المحاسبة الإبداعية في اتجاهين مختلفين .اولا ايجابي يتمثل في حلول وإجراءات محاسبية تساعد علي اتخاذ القرارات , والثاني سلبي ويتمثل في التلاعب بالأرقام من أجل تحقيق اهداف معينة , وهذا يؤثر بالسلب في حسابات الشركة أو التلاعب بها من أجل تحقيق اهداف معينة , مما يؤثر بالسلب علي الاقتصاد الوطني واسواق الاوراق المالية بالإضافة علي تأثيرها المباشر علي قرارات المستثمرين بالسوق.

كما عرف امات واخرين (1990) المحاسبية الإبداعية بأنها معالجة الارقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي المتاحة بغرض تحويل القوائم المالية الي ماهي معدة من أجله .

كما عرف ناصر (1990) المحاسبة الابداعية من وجهة نظر اكااديمية 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 .

دوافع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية :

اتبنت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت الشركة او واجهت قرارات مهمة وتنحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الابداعية بالنقاط الآتية :

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

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

3- الوفاء بالمتطلبات اللازمة تفيد الشركات واداراتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتنافسية اللازمة للمحافظة علي الحصة السوقية .لذلك تستخدم الشركات اساليب المحاسبة الابداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة .

4- الحصول علي التمويل او المحافظة عليه وذلك بأشكال مختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة 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 أرض الواقع .

5- المحاسبة الابداعية وإدارة الأرباح المحاسبية وتجميل صورة الدخل :

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

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

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

2- من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صورة الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من اجل ربطها بالتنبؤات , إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتنطبق الارباح الصادرة في التقارير علي سبيل المثال ,عندما تقوم تلك الوحدة ببيع منتجاتها فانه 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 بغرض 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 بالمحللين الماليين في الاسواق ذات الكفاءة العالية لن يخضعوا لممارسات المحاسبة التجميلية , وأن التغيرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر علي الضعف .

الاساليب المستخدمة في المحاسبة الابداعية :

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

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

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

فرضيات الدراسة تمثلت في هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجع الخارجى واساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل , هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجع الخارجى واساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي , اتبعت الدراسة المنهج الوصفى التحليلي والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي .
والاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وهي كالتالي: (الخشوي والدوسرى , 2008)

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

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم او التنبؤ وذلك عند تقييم عمر أحد الأصول من اجل حساب الاستهلاكات فانه في العادة تتم داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحد او التفاؤل في هذا التقييم .

- يمكن ادخال الصفقات الاصطناعية اما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول بصفتين أو 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 الإبداعية في القوائم المالية الي الاتي :

1- اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يمكن استعراض أهم الاساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في اطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الاتية :
1-تسييل الايرادات بشكل سريع في عملية البيع لاتزال موضوع شك حسب الأصول المتبعة ، فان تسجيل الدخل يتم بعد اكمال عملية تبادل المنفعة .

2-تسجيل إيراد مزيف ووهمي .

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

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

5-الاخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات.

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

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

ب - اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

ترتبط اهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين , كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية , إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم بالتكلفة التاريخية , كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين .

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :

الأصول غير ملموسة :حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية , اضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة , لما يخالف الأصول والقواعد المنصوصة عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية , كالاقراراف بالشهرة غير المشتريات , اضافة الي اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض قيم هذه الأصول .

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

الاستثمارات المالية المتداولة : حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية .

النقدية : ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة , والتلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية .

الذمم المدينة : ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة , بهدف تخفيض قيمة , مخصص الديون المشكوك فيها , واجراء اخطاء متعددة في تصنيف حسابات الذمم المدينة , من تصنيف الذمم طويلة الاجل بانها اصول متداولة وذلك لتحسين سيولة المنشأة .

الاستثمارات طويلة الاجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل , عن طريق التكلفة الي طريق حقوق الملكية .

المطلوبات المتداولة : مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية , بهدف استخدامها في تسديد القروض بهدف تحسين نسب السيولة .

المخزون : تتركز في هذا البند عمليات التلاعب وممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة وكذلك وجود تلاعب في تقييم اسعارها .

حقوق المساهمين : مثل اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح العام الجاري , بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة (الخشاوي 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 والمصدقية

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 تقريبا (50) موظف من المتعاملين في ديوان المحاسبة وقد تم اختيار عينة عشوائية بلغت (35)، وقد بلغت نسبة العينة (70%)، وتم ترجيع عدد (35) استمارة ، أي بلغت نسبة الردود (100%) من حجم العينة، بينما بلغ عدد الاستمارة المفقودة (0) استمارة ومثلت ما نسبته (0.0%)، وتعتبر هذه النسبة ممتازة ويعتمد على بياناتها عند تفرغها واستخلاص النتائج منها، حيث قامت الباحث بالإشراف على توزيعها وتجميعها ومتابعتها في المواقع قيد الدراسة، بالإضافة الى شرح بنود الاستبيان وتقديم تعريفات تتعلق بالعبارات التي يتضمنها الاستبيان لغالبية المشمولين 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	إدارة
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 إدارة النسبة (12.2%)، وتخصص مصارف وتأمين (2.4%)، وتخصص 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 الاخرى 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 الي 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

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

تبين من الجدول اعلاه ان المراجعين بالديوان اكثر 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 تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية

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

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

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

يوفر 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 والتأكد 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 الهامة، 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 المراجع الخارجي في اكتشاف هذه الممارسات ترتبط بعوامل مثل استقلاليته ونزاهته، كما يمكن أن تتأثر بالكفاءة والخبرة والعناية المهنية التي يتحلى بها المراجع الخارجي.

من خلال تعزيز قدرة المراجع الخارجي 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 النسب المئوية، يمكن القول أن الفقرة "قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن استقلاليته ونزاهته" حصلت على أعلى نسبة موافقة، بينما الفقرة "قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن تحليته 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 الى حد ما	موافق		العبارة
0.74326	1.4390	6	6	29	العدد	اتباع المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن استقلاليته ونزاهته
		%14.6	%14.6	%70.7	النسبة%	
0.74490	1.5366	6	10	25	العدد	قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن تحليته بالكفاءة والخبرة والتدريب
		%14.6	%24.4	%61.0	النسبة%	
0.77617	1.5610	7	9	25	العدد	قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ناتج عن قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة
		%17.1	%22.0	%61.0	النسبة%	
0.52499	1.2195	2	5	34	العدد	قدرة المراجع الخارجي على التخطيط لعملية المراجعة والإشراف المباشر على

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

من حيث النسب 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 النسب 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 ونزاهته تلعب دوراً أكبر في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية. وبالمثل، يمكن أن نستنتج من النسب المئوية أن العناية المهنية اللازمة المقدمة من قبل المراجع الخارجي تلعب دوراً أكبر في اكتشاف الممارسات الإبداعية مقارنة بالتحلية بالكفاءة والخبرة والتدريب.

ومع ذلك، يجب أخذ النقاط المذكورة في الفقرات أيضاً في الاعتبار عند تفسير النتائج والنسب المئوية، حيث يمكن أن تختلف النتائج وفقاً 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 ونزاهة المراجع في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية.

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

علاوة على ذلك، تشير النسب 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 النسب المئوية تمثل استجابات المراجعين الخارجيين المستطلعة أو المقيمة في الجدول. تتنوع النسب المئوية لتعكس تنوع الآراء والمنظورات داخل مهنة المراجعة. يمكن أن توفر النسب المئوية رؤى حول الآراء السائدة بين المراجعين الخارجيين بشأن العوامل التي تؤثر على اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية.

ومع ذلك، من الضروري تفسير هذه النسب 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

العبارة	موافق	موافق الى حد ما	غير موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اتباع المراجع الخارجي لمعايير المراجعة يساعد في تحقيق من ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	34	3	1.2683	0.63342
	النسبة%	82.9%	7.3%		
عندما يتصف المراجع الخارجي وأداب وسلوك المهنة سيساهم ذلك في تفعيل دورة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	23	13	1.5610	0.70883
	النسبة%	23	13		
وجود الافحاص الكافي في القوائم المالية يساعد مراجع الخارجي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	25	10	1.5366	0.74490
	النسبة%	61.0%	24.4%		
مدى الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية في الوحدة الاقتصادية تؤدي الى تقليص من فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية	العدد	30	8	1.3415	0.61684
	النسبة%	73.2%	19.5%		
دراسة اختيار السياسات المحاسبية لأعداد التقارير المالية من قبل مراجع الخارجي تساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	30	3	1.2683	0.63342
	النسبة%	80.9%	7.3%		
قيام المراجع الخارجي بدراسة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة ومدى صحتها تساعد في تحقيق من مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	20	13	1.5610	0.70883
	النسبة%	20.33%	13		
قيام المراجع الخارجي بممارسة الشك المهني تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	20	10	1.5366	0.74490
	النسبة%	55.0%	24.4%		
وجود المسائلة القانونية (الجنائية ، المدنية ، التأديبية) تجعله يركز ويهتم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	العدد	33	8	1.3415	0.61684
	النسبة%	74.2%	17.5%		

الفقرة الأولى: اتباع المراجع الخارجي 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 تنطبق الفقرة الثانية الى سلوك وأداب المهنة للمراجع الخارجي يساهم في تفعيل 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 الخارجي 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 تقليص 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 تساهم 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 يساعده في التحقق من مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 20.33%. وجد أن 13% من المراجعين يوافقون إلى حد ما على هذه الفكرة، بينما 5.33% من المراجعين غير موافقين.

نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تمثل عاملاً محورياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ أظهرت النتائج أن استقلالية المراجع الخارجي ونزاهته وكفاءته المهنية تعد من أهم العوامل التي تسهم في اكتشاف أساليب التلاعب في القوائم المالية. كما بينت 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. وأكدت 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 تبين أن العناية المهنية والشك المهني يمثلان ركناً أساسياً في فاعلية المراجع، وأن وجود المساءلة القانونية والتشريعية يرفع من مستوى التزام المراجعين ويعزز من مصداقية التقارير المالية. وأظهرت الدراسة أيضاً أن ثبات السياسات المحاسبية المتبعة يسهم في الحد من فرص التحايل المحاسبي، وأن التزام الشركات بالإفصاح الكامل عن التقديرات والسياسات المستخدمة يساهم في تحسين الثقة بين المستثمرين والمجتمع المالي. وقد جاءت هذه النتائج متسقة مع معظم الدراسات السابقة، مثل دراسة عبدالمجيد محمد أحمد (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.

التوصيات

1. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي ومنع أي تضارب في المصالح بينه وبين الإدارة الخاضعة للمراجعة.
2. تطوير التشريعات والمعايير المهنية لتواكب 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 ودقتها.
8. إنشاء نظم رقابة داخلية متكاملة تتابع الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية وتقلل فرص التحايل.
9. تشجيع البحوث المستقبلية المقارنة بين المراجعة الداخلية والخارجية لقياس فاعليتهما في الحد من المحاسبة الإبداعية.
10. الاهتمام بتأثير التحول الرقمي والمراجعة الإلكترونية على تطوير أدوات الكشف عن الممارسات الاحتيالية وتعزيز مصداقية التقارير المالية.

المراجع:

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

- بتول، محمد نوري مجيد. (2012) مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية ص. 22-34.
- بديسي، فهيمة. (2012). دور الحوكمة في ضبط أخلاقيات ممارسة المحاسبة الإبداعية ص. 45-67.
- حامد، محمد أبوهيبة. (2011). (المراجعة: أساسيات وممارسات) ص. 15-30. عمان: دار النشر.
- حسين مفلح. (2011). (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة) ص. 78-90. جامعة الإسراء.
- خالد راغب اطيح، خليل حمودة الرفاعي، الاصول العلمية لتدقيق الحسابات، دارا النشر والتوزيع الاردن 1998 ص11
- 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.
- رؤف عبدالمنعم، ووسين الشاذلي مبادي المراجعة بين الفكر والتطوير، دار الحديث للطباعة، مصر 1187 ص21
- عبدالفتاح، محمد صحن. أصول المراجعة. الجامعة المصرية.
- عبدالماجد، عبدالله حسن أحمد. (2002). (المراجعة: الأسس والممارسات). أم درمان.
- عبدالمجيد محمد أحمد. (2014). (دور المراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية) ص. 10-25.
- عبدالمنعم محمود و عيسى ابوطبل. (1995). (أصول المراجعة) ص. 7-15. القاهرة: دار الجامعة.
- غفاف إسحاق. (2010). (ممارسة المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية) ص. 50-60.
- غسان فلاح المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر ط2 دارا لتوزيع والنشر الاردن 1998 ص11
- كبرى محمد حمودي، وسوسن أحمد سعيد. (2018). (استراتيجية المحاسبة القضائية في الحد من المحاسبة الإبداعية) ص. 33-45. مجلة جامعة حيان.
- كمال، خليفة أبو زيد. (2008). (أسس المحاسبة. الإسكندرية).
- محمد كمال الزكي. (2017). (دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية) ص. 12-19.
- ناصر، أحمد. (1992). (المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والدوافع)

- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1993). Accounting Quality: The Effects of Accounting Choice on Earnings Management.