

دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية  
على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية

د. الصديق سالم اقنير

كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*Sa1976.00@Gmail.com*

د. محمود جمعة المحجوب

كلية الاقتصاد والتجارة/ جامعة المرقب

*mahjmah@yahoo.com*

### Abstract

The study aims to determine the role of Account auditors to control the procedure of a creative accounting and its effects on the reliability of accounting data .

To achieve this objective, a questionnaire was designed, and distributed to the study population , which consist of accounting and auditing offices in the municipalities of Tripoli , Alkumes and Zliten. Sixty valid questionnaires out of the distributed 70 copies were returned, analysed using Spss.

The study concludes that external auditors showed great commitment to apply the necessary procedures and tests to uncover the effects and means of creative accounting, the study also reveals that abiding auditing standards and principles of professional conduct helps external auditors , to some extent , reduce uncover the practices of creative accounting .

Finally the study recommends raising awareness among accounting practicers and the practices of creative accounting in order to show its risks , which consequently leads to adequately controlling it .

**Key words :** Creative Accounting , External Auditors .

## 1 - المقدمة: Introduction:

ترجع بدايات استخدام عمليات التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات إلى بدايات عهد الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عمليات التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك، لا سيما في ظل ضعف استقلالية المراجع والحرية المتاحة في استخدام المبادئ المحاسبية الملائمة لاحتياجاتها، لذلك انحصر سلوك المراجع في تلك الحقبة في الاستجابة لأهداف المديرين ورغباتهم، الذين يملكون الحرية في تقييم موجوداتهم وتقدير الدخل، وخلال القرن التاسع عشر تنوعت أساليب تقييم الموجودات، إن هذا التنوع كان له أثراً مباشراً في اعتماد أسلوبين هما تطبيق الكلفة الاستبدالية للموجودات وخصم الاستهلاك من كلفة الموجودات لإظهار الكلفة الدفترية فضلاً عن إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار المتطلبات المحاسبية والقانونية. (Chatifield. 1997).

يستطيع المحاسب وبناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية أو الابتكارية (Creative - accounting) وذلك بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، إذ غالباً ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريده أن يظهر في التقارير المالية وذلك لدوافع تعظيم المكافآت المالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم، وغيرها من الأهداف الأخرى.

وتسعى إدارة الشركات إلى جعل إدارة الأرباح جزءاً من مهام المراجع على الرغم من أنه يعد تدليساً وتعريضاً وتضليلاً بكل ما تحمله هذه الكلمة من معنى، كما يعد تصرفاً غير قانوني، حيث إن الأرقام المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية تتطلب العديد من الاجتهادات والتقديرات الشخصية مهما بلغ حجم الشركة وقدراتها الرقابية الصارمة، لذلك يجب أخذ أرقامها بالكثير من الحذر وعدم التسرع في اتخاذ القرارات الاستثمارية المهمة، وأثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت الشركة أو واجهت قرارات مهمة جداً. (آل عباس، 2007)

## 2 - الدراسات السابقة:

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من الدراسات التي تناولت موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها. وفيما يلي عرض لبعض من هذه الدراسات حسب تاريخ إعدادها:

دراسة (أميرة شريف، 2012) والمقدمة بعنوان: " دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، وذلك من خلال دراسة ميدانية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين عوامل داخل الشركة وخارجها والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الإختلاقية، وأن هناك علاقة بين عوامل شخصية وسلوكية للمحاسبين والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الإختلاقية، وأن هناك ممارسة لأساليب المحاسبة الإختلاقية في بيئة الأعمال المصرية.

دراسة (رشا حماد، 2010) والمقدمة بعنوان: " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأيضا معرفة الفروق الجوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية.

وتوصلت الدراسة 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، وأن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، 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.

دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن ...

دراسة (سهى السيد، 2009): "مدخل مقترح لتطوير المراجعة لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة اختباريه "

هدفت الدراسة إلى مواجهة خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية بما يساهم في تضيق فجوة التوقعات والثقة في مهنة المراجعة، وذلك من خلال دراسة تطبيقية.

وقد توصلت الدراسة إلى إن الواقع العملي للممارسة المهنية يؤكد فشل المراجع الخارجي في مواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية نظراً لعدم إدراك آثارها وتحليل محدداتها ودوافعها وآليات اكتشافها والتقرير عنها، وأن معايير المراجعة بصفة عامة تتصف بالشمول والعمومية، وتترك قدراً من المرونة للمراجع يتم تفسيره طبقاً لتقديره وحكمه الشخصي، مما أدى إلى اختلاف الأحكام الشخصية للمراجعين. كما أن جوانب الضعف في المعايير المحاسبية يترتب عليها مخاطر عديدة، والمرونة المتاحة في المعايير المتعلقة بإعداد القوائم المالية واستخدام الحكم الشخصي يؤدي إلى إضعاف موقف المراجع الخارجي في مواجهة خطر ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتمثل أحد الأسباب الرئيسية في إخفاقات المراجعة.

دراسة (هدى عصام، 2009): "تحليل العوامل المؤثرة على كفاءة نظم المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على حقيقة الأساليب التي يتم استخدامها في التأثير على المعلومات بالقوائم المالية وذلك من خلال دراسة تطبيقية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك مرونة في المعايير المحاسبية تستغلها الإدارة في بعض الشركات لإظهار الشركة في صورة مخالفة للواقع، وإن القوائم المالية بكافة أشكالها وتنوعها ليست على درجة كافية من حيث الكفاءة والفعالية نظراً لاتساع رقعة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وشيوعها مما يجعل هذه القوائم مشوبة بالشك، كما توصلت إلى أن هناك دوافع سلوكية وأخرى اقتصادية وراء اتجاه الإدارة إلى التلاعب في القوائم المالية ولكن الدوافع الاقتصادية هي الأكثر أهمية، كما توصلت إلى وجود أهمية لآليات حوكمة الشركات في تقييد قدرة الإدارة على التلاعب في المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

ومن خلال اطلاع الباحثان على الدراسات السابقة، فقد تم ملاحظة أن هناك ضرورة ملحة لتفعيل دور المراجع الخارجي يشمل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إن وجدت، ويؤكدان على ضرورة زيادة المعرفة للمراجعين الخارجيين بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال حصولهم على التقارير الدورية عن التجارب الدولية التي تحدث أولاً بأول لكي يتمكنوا من الإلمام بها والحيلولة دون قيام الشركات المكلفين بمراجعة أعمالهم باستخدام المحاسبة الإبداعية.

### 3 - مشكلة الدراسة:

نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية، تلجأ تلك الإدارات إلى استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبذلك تسعى هذه الدراسة إلى الوقوف على طبيعة هذه الأساليب وبيان مدى مبادرة مراجعي الحسابات إلى القيام بإجراءات المراجعة اللازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة.

استناداً لما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل التالي:

- هل يطبق المراجعين الخارجيين خلال مراجعة القوائم المالية الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية ؟

### 4 - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1. التعرف على طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
2. الوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية.
3. التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية.

### 5 - أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من النقاط التالية:

دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن ...

1. أنها تتناول موضوعاً من الموضوعات الحديثة التي برزت أهميتها منذ ظهور المشكلات المالية والانهيارات للشركات الكبرى.
2. تخوف المستثمرين وعدم ثقتهم في القوائم المالية الخاصة بالشركات، نظراً لإمكانية التلاعب بالبيانات الواردة فيها.
3. تتعرض الدراسة لموضوع مهم وحديث في مجال المراجعة الخارجية وهو كيفية تطوير دور المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 6 - فرضية الدراسة:

تعتمد الدراسة على فرضية رئيسة مفادها:

"لا يلتزم المراجعين الخارجيين في ليبيا بتطبيق الإجراءات والإختبارات اللازمة للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية".

#### 7 - منهجية الدراسة:

استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لكونه المنهج المناسب لمثل هذا النوع من الدراسات، حيث أن هذا المنهج من أكثر المناهج المستخدمة في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على المصادر التالية:

أ. المصادر الثانوية: وهي مصادر المعلومات المكتوبة مثل:

الكتب والدوريات والمجلات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، حيث غطت الجانب الأدبي للدراسة.

ب. المصادر الأولية: تم تصميم استبانته احتوت على مجموعة من الأسئلة وزعت على عينة الدراسة.

8 - مجتمع الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في كل من البلديات (الخمسة). زيتن. مصراته).

**9 - عينة الدراسة:**

تم سحب عينة عشوائية بسيطة مكونة من (70) مراجع وكانت نسبة 46.6% من المجتمع الأصلي الكلي والبالغ (150) \* مراجع خارجي. وقد تم توزيع عدد (70) استبانة استرجع منها (64) استبانة واستبعد منها عدد (4) استبانة غير صالحة للتحليل لتبقى (60) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي.

**10 - صدق وثبات الأداة:**

للتأكد من صدق أداة الاستبانة ومدى صلاحيتها للقياس قام الباحثان بعرضها على مجموعة من الأكاديميين في كلية الاقتصاد والتجارة جامعة المرقب، وقد أجمع أغلبهم على صلاحية الأداة وذلك بعد الأخذ بتوصياتهم في تعديل بعض الفقرات.

**11 - الإطار النظري للدراسة:****1/11 تعريف المحاسبة الإبداعية:**

لقد عرف البعض المحاسبة الإبداعية على أنها: " عبارة عن اختراعات أو ابتكارات جديدة في المحاسبة، ممثلة بطرق أو نماذج قياس تعزز الأداء المالي بشكل يتم من خلاله تحقيق أهداف وغايات الشركة، وتمكنها من منافسة مثيلاتها في السوق، وضمان استمراريتها في ظل الظروف الاقتصادية المتقلبة ". (ظاهر: 2009، ص6).

ويعرف معجم وأكسفورد لإدارة الأعمال المحاسبة الإبداعية على أنها: " تلك الطرق المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن ".  
(<http://lexicon.Ft.com>)

كما عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها: "منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكراً أو أساليبها وأدواتها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة، من أجل إكساب القوائم المالية (بما تحويه من قيم) صورة قد تغاير الحقيقة والواقع ولكن

دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن ...

لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنيات من يقوم باستخدامها". (شريف البارودي، 2001).

وعرفها أيضاً (محمد مطر وليندا حسن، 2009) بأنها: "مجموعة الأساليب التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما: قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي، وينتج من الاستفادة من الثغرات في الخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما: غير قانوني يصادق عليه المراجع الخارجي تواطؤاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس بما يجب أن تكون عليه".

ويعرف الباحثان المحاسبة الإبداعية بأنها: قيام الإدارة بالتلاعب في بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لأغراض تخدم مصالحها، مستخدمة الحكم الشخصي لتفسير بعض القواعد والمعايير المقبولة والمتعارف عليها والتي تتصف بالعموم.

## 11/2 ماهية إجراءات المحاسبة الإبداعية:

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تسعى إليها إدارات الشركات سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) إما في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية، التي تتيح للمعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في مجالات أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي للمنشأة. (محمد مطر وليندا حسن: 2009، ص16)

## 12 - دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

تعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي: (Mulford & Comiskey، 2002: 2-7)

أ- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.

ب- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: إن تراجع قيمة صافي الدخل للمنشآت يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية، التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءه كما هو يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيمة ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.

ج- زيادة الاقتراض من البنوك: يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

د- لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

هـ- تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين نتيجة أعمال المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

و- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

**13 - الإطار العملي للدراسة:** في هذا الجزء من الدراسة سوف يتم التطرق إلى الطرق والأساليب الإحصائية التي تم استخدامها في الدراسة لتحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، كما سوف يتم عرض نتائج الدراسة.

### 1/13- الطرق والأساليب الإحصائية المتبعة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وذلك باختيار الاختبارات المناسبة منه من أجل تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة، حيث تم اختيار واستخدام الاختبارات التالية:

- أسلوب الإحصاء الوصفي للإجابة على سؤال الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات فقرات الاستبيان.

### 2/13- نتائج الدراسة: Results of Study

❖ **القسم الأول:** وتمثله المعلومات الشخصية لعينة الدراسة: (المؤهل العلمي - سنوات الخبرة العملية)

❖ **القسم الثاني:** ويتمثل في إجابة عينة الدراسة على جميع عبارات الاستبيان ولقد تم صياغة القسم الثاني من الاستبيان بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول رقم (1) يوضح الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية ودرجة الالتزام، وفق مقياس ليكرت الخماسي.

#### جدول رقم (1)

الرأي والدرجات والمتوسطات المرجحة والأوزان النسبية ودرجات الالتزام وفق مقياس ليكرت الخماسي

الرأي	الدرجة	المتوسط المرجح	الوزن النسبي %	درجة الالتزام
لا أوافق بشدة	1	(1 - 1.79)	(20 - 35.8)	ضعيفة جداً
لا أوافق	2	(1.8 - 2.59)	(36 - 51.8)	ضعيفة
محايد	3	(2.6 - 3.39)	(52 - 67.8)	متوسطة
موافق	4	(3.4 - 4.19)	(68 - 83.8)	قوية
موافق بشدة	5	(4.20 - 5)	(84 - 100)	قوية جداً

والجدول رقم (2) يوضح عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها من عينة الدراسة.

جدول رقم (2)  
عدد الاستبيانات التي تم توزيعها والتي تم استلامها  
من عينة الدراسة

الاستبيانات الصالحة للتحليل	الاستبيانات غير الصالحة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات المفقودة	الاستبيانات الموزعة	
60	4	64	6	70	العدد
%85.7	%5.7	%91.4	%8.6	%100	النسبة %

من الجدول رقم (2) يتضح أن نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل هي %85.7 من عدد الاستبيانات المستلمة، وهي نسبة مقبولة.

### 3/13 - تحليل إجابات العينة على فقرات الاستبيان والإجابة على سؤالها:

بالاعتماد على أهداف الدراسة وسؤالها تم تحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان وتم التوصل إلى ما يلي:

#### أولاً: اختبائي الثبات والصدق: Reliability and Validity

تم إجراء اختبائي الثبات والصدق لبيانات الاستبيان للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج من خلال حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ.

كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان تقيس ما أعدت من أجله وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان لقياس ما أعد من أجله.

الجدول جدول رقم (3) يوضح معامل الثبات والصدق لبيانات الاستبيان.

جدول رقم (3)  
معاملات الثبات والصدق لبيانات الاستبيان

معامل الصدق	معامل الثبات الداخلي Cronbach's Alpha	الاستبيان
0.73	0.528	عبارات الاستبيان ككل

من الجدول رقم (3) يتضح أن أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تتمتع بما يلي:

1. بصفة الثبات الداخلي كونها حصلت على معامل ثبات قدره (0.528) وهذا يعني أن نتائجها ثابتة إن أعيد استخدامها مرات أخرى على نفس العينة وفي نفس الظروف.
2. بصفة الصدق الداخلي كونها حصلت على معامل صدق قدره (0.73) فهي بذلك صالحة لقياس ما صممت فعلياً لقياسه.

#### ثانياً: المعلومات الشخصية لعينة الدراسة:

للتعرف على خصائص المعلومات الشخصية لعينة الدراسة والتي تم الحصول عليها من استجابات عينة الدراسة على الجزء الأول من الاستبيان، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **المؤهل العلمي:** يتضح من الجدول رقم (4) أن ذوي مؤهل بكالوريوس هم الأعلى نسبة في عينة الدراسة فقد وصلت نسبتهم إلى (55%) ويليهم ذوي مؤهل ماجستير حيث بلغت نسبتهم (36.67%)، ويليهم ذوي مؤهل دكتوراه، حيث بلغت نسبتهم (8.33%)، أي أن ما نسبته (100%) من عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل الجامعي وفوق الجامعي. مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على مؤهلاتهم العلمية.

#### جدول رقم (4)

##### التكرارات والنسب المئوية للمؤهلات العلمية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الدراسي
55%	33	بكالوريوس
36.67%	22	ماجستير
8.33%	5	دكتوراه
100%	60	المجموع

## 2. سنوات الخبرة العلمية:

يتضح من الجدول رقم (5) أن ذوي الخبرة (من 10 - 20 سنة) هم الأعلى نسبة من عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (50%) ويليهم ذوي الخبرة (أكثر من 20 سنة) حيث بلغت نسبتهم (38.33%)، ويليهم ذوي الخبرة (أقل من 10 سنوات)، حيث بلغت نسبتهم (11.67%)، أي أن ما نسبته (88.33%) من عينة الدراسة هم من ذوي خبرة (من 10 سنوات فأكثر). مما يعطي انطباع بالثقة حول قدرة عينة الدراسة في إبداء رأيهم بالاستناد على خبراتهم المهنية.

جدول رقم (5)  
التكرارات والنسب المئوية للسنوات الخبرة لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
11.67%	7	أقل من 10 سنوات
50%	30	من 10 - 20 سنة
38.33%	23	أكثر من 20 سنة
100%	60	المجموع

## ثالثاً: الإجابة على سؤال الدراسة:

"ما درجة التزام مراجعو الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟"

من الجدول رقم (8) يتضح أن رأي عينة الدراسة يشير إلى أن درجة التزام مراجعو الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية هي درجة التزام قوية جداً، حيث بلغ المتوسط المرجح لآراء عينة الدراسة (4.68) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لمجتمع الدراسة والذي تبلغ قيمته (3.39) ووزن نسبي قدره (93.6%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد والذي تبلغ قيمته (67.8%) وانحراف معياري قدره (0.168) مما يشير إلى تجانس وعدم تباين آراء العينة حول موضوع الدراسة.

الجدول رقم (6) إحصاءات آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة

الأهمية النسبية	درجة الممارسة	الرأي العام لعينة الدراسة	الوزن النسبي %	الإحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المقياس	العبارة	ت
1	قوية جداً	موافقون بشدة	97.6	0.324	4.88	0	0	0	7	53	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من صحة الشراء والبيع في نهاية العام.	1
						0	0	0	11.7	88.3	% النسبة		
2	قوية جداً	موافقون بشدة	97	0.360	4.85	0	0	0	9	51	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من شروط الائتمان.	2
						0	0	0	15	85	% النسبة		
7	قوية جداً	موافقون بشدة	94	0.360	4.70	0	0	1	16	43	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الأسعار.	3
						0	0	1.7	26.7	71.7	% النسبة		
14	قوية جداً	موافقون بشدة	89	0.534	4.45	0	0	1	31	28	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة.	4
						0	0	1.7	51.7	46.7	% النسبة		
13	قوية جداً	موافقون بشدة	89.6	0.504	4.48	0	0	0	31	29	التكرار	يحتسب مراجع الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود الغير عادية.	5
						0	0	0	51.7	48.3	% النسبة		
5	قوية جداً	موافقون بشدة	94.6	0.446	4.73	0	0	0	16	44	التكرار	يفصح مراجع الحسابات عن النقدية المقيدة واستبعادها عن احتساب نسب السيولة.	6
						0	0	0	26.7	73.3	% النسبة		

تابع الجدول رقم (6) إحصاءات آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة

الأهمية النسبية	درجة الممارسة	الرأي العام لعينة الدراسة	الوزن النسبي %	الإحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المقياس	العبرة	ت
11	قوية جداً	موافقون بشدة	92.6	0.486	4.63	0	0	0	22	38	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.	7
						0	0	0	36.7	63.3	النسبة %		
6	قوية جداً	موافقون بشدة	94.4	0.454	4.72	0	0	0	17	43	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيداً لاستبعاد الذمم طويلة الأجل من الذمم قصيرة الأجل.	8
						0	0	0	28.3	71.7	النسبة %		
8	قوية جداً	موافقون بشدة	94	0.462	4.70	0	0	0	18	42	التكرار	يفحص مراجع الحسابات كثوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	9
						0	0	0	30	70	النسبة %		
3	قوية جداً	موافقون بشدة	95.4	0.465	4.77	0	0	1	12	47	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية.	10
						0	0	1.7	20	78.3	النسبة %		
4	قوية جداً	موافقون بشدة	95.4	0.427	4.77	0	0	0	14	46	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من مبررات تغير طريقة تقييم المخزون السلي.	11
						0	0	0	23.3	76.7	النسبة %		
10	قوية جداً	موافقون بشدة	93	0.515	4.65	0	0	1	19	40	التكرار	يفحص مراجع الحسابات نسب الاستهلاك لمقارنتها مع النسب السائدة وتعديل الاستهلاك استناداً لذلك.	12
						0	0	1.7	31.7	66.7	النسبة %		

تابع الجدول رقم (6) إحصاءات آراء عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان

الأهمية النسبية	درجة الممارسة	الرأي العام لعينة الدراسة	الوزن النسبي %	الإحراف المعياري	المتوسط	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المقياس	العبرة	ت
12	درجة التزام قوية جداً	موافقون بشدة	90	0.504	4.5	0	0	0	30	30	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من سبب تغيير طريقة الاستهلاك.	13
						0	0	0	50	50	% النسبة		
11	درجة التزام قوية جداً	موافقون بشدة	93.6	0.469	4.68	0	0	0	19	41	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد.	14
						0	0	0	31.7	68.3	% النسبة		
15	درجة التزام قوية جداً	موافقون بشدة	94.4	0.454	4.72	0	0	0	17	43	التكرار	يتحقق مراجع الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قروض قصيرة الأجل.	15
						0	0	0	28.3	71.7	% النسبة		
درجة التزام قوية جداً	درجة التزام قوية جداً	موافقون بشدة	93.6	0.168	4.68	0	0	4	278	618	التكرار	ما درجة التزام مراجعو الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية؟	16
						0	0	0	30.9	68.7	% النسبة		

## 14- ملخص النتائج: Results Summary

من خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى جملة من النتائج يمكن إيجازها في الآتي:

1. إن رأي عينة الدراسة يشير إلى أن درجة التزام مراجعو الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية هي درجة التزام قوية جداً.
2. يتضح أن رأي عينة الدراسة يشير إلى ترتيب أدوار مراجع الحسابات من حيث الأهمية، وكانت كالتالي:
  - أ. يتحقق مراجع الحسابات من صحة الشراء والبيع في نهاية العام.
  - ب. يتحقق مراجع الحسابات من شروط الائتمان.
  - ج. يتحقق مراجع الحسابات من مبررات تغير طريقة تقييم المخزون السلعي.
  - د. يتحقق مراجع الحسابات من عدالة أسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية.
  - هـ. يفصح مراجع الحسابات عن النقدية المقيدة واستبعادها عن احتساب نسب السيولة.
  - و. يتحقق مراجع الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيداً لاستبعاد الذمم طويلة الأجل من الذمم قصيرة الأجل.
  - ز. (6مكرر) وكذلك يتحقق مراجع الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قروض قصيرة الأجل.
  - ح. يتحقق مراجع الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الأسعار.
  - ط. يفحص مراجع الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.
  - ي. يتحقق مراجع الحسابات من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد.

دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن ...

- ك. يفحص مراجع الحسابات نسب الاستهلاك لمقارنتها مع النسب السائدة وتعديل الاستهلاك استناداً لذلك.
  - ل. يتحقق مراجع الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
  - م. يتحقق مراجع الحسابات من سبب تغيير طريقة الاستهلاك..
  - ن. يحتسب مراجع الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود الغير عادية.
  - س. يتحقق مراجع الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة.
3. إن ممارسة المراجع الخارجي لعمله وفقاً لمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني يساعد إلى حد ما على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل منها.
  4. تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات والحد منها.
  5. للمراجع دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.

## 15- التوصيات: Recommendations

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يوصي الباحثان بالآتي:

1. العمل على نشر الوعي الكافي بين مزاوي مهنة المحاسبة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
2. ضرورة أن يولي المراجعين الخارجيين عند تنفيذ عملية مراجعة حسابات الشركات المساهمة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

3. العمل على تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين ليتمكنوا من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات.
4. إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يجد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.
5. التركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال.
6. التأكيد على تقييد والتزام مراجع الحسابات الخارجي بقواعد السلوك المهني مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

## 17- المراجع: References

أولاً: المراجع العربية:

أ) المجالات والدوريات:

1. أميرة شريف، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي، جامعة القاهرة، 2012.
2. آل عباس، محمد (2007)، التغيير المالي والقوائم ربع السنوية [alqashi.com/th/th46.pdf](http://alqashi.com/th/th46.pdf)
3. شريف البارودي، (مجلة الفكر المحاسبي، العدد1، 2001) مصداقية القياس المحاسبي في ضل المعايير المحاسبية المصرية، (كلية التجارة، بجامعة عين شمس)
4. محمد مطر ولنيدا حسن، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، جامعة الشرق الأوسط، 2009م.
5. ظاهر القشي وريم مطاحن، مدى قدرة مدقق الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعلقة في التجارة الإلكترونية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، قسم المحاسبة، 2009م.
6. رشا حماد، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.
7. عبد الناصر نور ووليد خالد، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال قسم المحاسبة، 2012.

ب) الرسائل الجامعية:

1. سهي السيد، مدخل مقترح لتطوير المراجعة لمواجهة خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة اختباريه، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بورسعيد، جامعة قناة السويس، 2009.

2. هدي الشريف عيسي، تحليل العوامل المؤثرة على كفاءة نظم المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، 2009.

### 3. المواقع الالكترونية:

1. <http://lexicon.Ft.com>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Chatfield، M.(1997)، **A history of accounting thought**. San Diego CA: Druden Press.
- 2- Mulford، C.E. Comisky (2002)، **The Finaucial Numbers Game**.