

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية)

جمال أحمد محمد سعيد

قسم المحاسبة-كلية العلوم الإدارية- جامعة البيضاء

DOI: <https://doi.org/10.56807/buj.v4i2.267>

المخلص

هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية، والتعرف على أثر التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا التعرف على دور التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. واعتمدت الدراسة في تحقيق ذلك على استخدام المنهج الوصفي التحليلي؛ حيث تم جمع البيانات من مصادرها الأولية، ومن ثم صياغة الفرضيات لاختبارها إحصائياً، وتصميم أداة الدراسة (استمارة الاستبيان) وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة الخارجية العاملة في العاصمة صنعاء، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، أهمها:

- أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي يساعد على زيادة مهاراته وكفاءاته في أداء عملية المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أن هناك دوراً للمراجعة الخارجية مؤثراً للالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقدمت الدراسة عدة توصيات، منها: ضرورة تدريب وتأهيل الكوادر العاملة بمكاتب المراجعة الخارجية اليمنية بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ينبغي على مكاتب المراجعة الخارجية اليمنية الاهتمام بمراجعة القوائم المالية لمعرفة المؤشرات الدالة على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، المحاسبة الإبداعية، مكاتب المراجعة الخارجية.

Abstract

The study aimed to determine the role of external audit in limiting creative accounting practices in Yemeni external audit offices and companies, and to identify the impact of the scientific and practical affect of the external auditor in limiting creative accounting practices, as well as identifying the role of the external auditor's commitment to international auditing standards to reduce creative accounting practices.

To achieve this, the study relied on the use of the descriptive analytical method, where data were collected from its primary sources, and then hypotheses were formulated to be tested statistically, and the study tool was designed (the questionnaire form) and distributed to a sample of external auditors in offices and external audit companies operating in the capital, Sana'a. Statistical analysis software was used for data analysis and hypothesis testing (SPSS).

The study reached several results, the most important of which are:

-The scientific and practical qualification of the external auditor helps to increase his skills and competencies in performing the audit process to limit creative accounting practices.

-There is an influential role for external auditing to adhere to the professional standards of external auditing in limiting the impact of creative accounting practices.

The study made several recommendations, including the need to continuously train and rehabilitate the cadres working in Yemeni external audit offices to keep pace with recent developments to limit creative accounting practices.

Keywords: external audit, creative accounting, external audit offices

أولاً - الإطار المنهجي:

1- المقدمة:

تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً لمهنة المراجعة عبر الممارسات والإجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبون الذين يمتلكون معرفة وخبرات ومهارات تجعلهم متطورين علمياً وعملياً وقادرين على الإبداع بعملهم المحاسبي. وقد تتخذ الإدارة قرارات تعتمد من خلالها التلاعب في المعلومات المحاسبية التي قد تؤثر إيجابياً أو سلبياً على صافي الدخل، وهذا التحايل قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وتعتبر هذه الدوافع للإدارة من أجل تخفيض الدخل لغرض تخفيض الضرائب أو زيادة مكافأة أعضاء الإدارة أو لتحقيق مصالح شخصية بحتة. فسهولة استخدام القواعد المحاسبية ومرونتها تعتبر أحد العوامل المساعدة للإدارة في التحايل والتلاعب، وكذلك عدم التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وعدم التزام أعضائها بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني التي تحكم تصرفاتهم، ونظراً لما ترتب على ظهور المحاسبة الإبداعية من تضليل وتلاعب في الحقائق أدت بدورها إلى الكثير من الفضائح والانهيارات لكبرى الشركات العالمية، ومن أشهرها (Enron & World com).

ومع استمرار التغيرات والتعقيد في بيئة الأعمال، وزيادة المخاطر، والتطورات في نظم تشغيل البيانات وتكنولوجيا المعلومات؛ على المراجع الخارجي أن يكون على دراية كافية حول هذه التطورات والتغيرات التي تطرأ على المجتمع، وذلك من خلال التعليم والتأهيل المستمر، وأن يستفيد من تلك التغيرات في سبيل تطوير وتحسين أدائه حتى يتسنى له تقديم خدمة ذات جودة ومنفعة كبيرة، ويتمثل دور المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعبات والغش التي تقوم بها إدارة الشركة من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ حيث تعتبر العامل الأساسي والمسبب لانحياز الكثير من الشركات، فقد حدثت في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي وحتى الآن العديد من التغيرات والتحولات ذات الوتيرة المتزايدة، وللمراجعة الخارجية دور إيجابي بلا شك في الحد من ممارسات المحاسبة؛ حيث إن هدفها الرئيس إبداء رأي فني محايد في مدى عدالة وصدق

القوائم المالية، فيترتب على ذلك إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم.

2- مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

تحدت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس الآتي: "ما هو دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟" ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة التالية:

1 - هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2 - هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟

3- أهمية الدراسة: تبرز أهمية الدراسة في الآتي:

أ- الأهمية النظرية:

يوضح دور المراجعة الخارجية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، والالتزام بالمعايير الدولية والقوانين واللوائح اللازمة لكشف أساليب وممارسات وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وأن المراجع الخارجي هو المؤهل علمياً وعملياً لتجنب الشركات مخاطر المحاسبة الإبداعية، وأن يتنبه المراجع الخارجي إلى ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة وأهميتها لعمليات المحاسبة الإبداعية.

ب- الأهمية التطبيقية:

معرفة الدور الجوهري للمراجعة الخارجية في فهم الأساليب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية، وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جراء هذا التلاعب وتوضيح الإجراءات التي تؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من أجل تقليل انعكاساتها على مستخدمي القوائم المالية.

4- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى ما يأتي:

1 - التعرف على مفهوم وأهداف وخصائص المراجعة الخارجية.

2 - معرفة أثر التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي على المحاسبة الإبداعية.

3 - التعرف على مفهوم وأساليب وإجراءات ودوافع المحاسبة الإبداعية.

أ- دور:

لغة: هو عوْدة الشيء إلى ما كان عليه. الطبقة من الشيء. المدار بعضه فوق بعض، ودور الممثل هو أحد المواقف التي يظهر فيها على المسرح - والتي تتكون منها المسرحية - وقام بدور خطير على مسرح السياسة أي أظهر مقدرة كانت ذات أثر بارز وفعالية لها وزنها في هذا الميدان (هادية، وآخرون، 1991، ص349).

اصطلاحاً: يُعرف الدور على صعيد الجماعة بأنه: "تمودج سلوكي مرسوم لجميع الأفراد الذين يشاطرون وضعية اجتماعية واحدة لأرباب العمل، المزارعين، التجار..."، وهذا الدور مقبول من قبل الجميع ويعبر عن معايير وقيم مشتركة واحدة (Maajouk , 1993,p286).

كما يُعرف بأنه: "مهام يقوم بها قطاع مؤسسة لتحقيق أهداف معينة داخل المجتمع" (أبو الوفا، 2006، ص160).

الدور هو: "الأسلوب الذي يؤدي به الشخص السلوك المطلوب، أو المتوقع منه في موقف ما حسب المعايير المرسومة" (سلامة، 2007، ص127).

التعريف الإجرائي: هو "عبارة عن الوظائف والمهام والمسؤوليات المتوقعة التي تقوم بها المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهدافها".

ب- المراجعة الخارجية: هي "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع" (علي وآخرون، 2020، ص 45).

ج- المحاسبة الإبداعية: هي "استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام في التقارير مع الحفاظ على القوانين والقواعد القانونية للمحاسبة، وذلك بدلاً من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، وذلك لتعكس ما تريده الإدارة لأصحاب الشركة" (Yadav, 2014,p78).

ثانياً - الدراسات السابقة:

1 - دراسة زين وحجازي (2020م):

4 - دراسة دور التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية للحد من المحاسبة الإبداعية.

5- فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على الفرضية الرئيسية الآتية: "لا يوجد دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية". حيث تنفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

2 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.

6- **منهج الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات اتبع الباحث المناهج التالية:

- المنهج الاستنباطي: اعتمد عليه الباحث في صياغة مشكلة الدراسة والفرضيات.

- المنهج التاريخي: اعتمد عليه الباحث في تناول الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة، والإطار النظري للدراسة.

- المنهج الوصفي التحليلي: استخدمه الباحث في وصف الظاهرة وتحليل العلاقة، ودرجة الارتباط بين متغيراتها، وقد سعى الباحث من خلاله لجمع البيانات النوعية، والكمية المقننة، والمتعلقة بالظاهرة، أو المشكلة قيد الدراسة من خلال استبانة تم توزيعها لمجتمع الدراسة، ومن ثم قام الباحث بترتيب المعلومات، وتحليلها، وتفسيرها، وصولاً إلى الاستنتاجات التي تصف الظاهرة وصفاً دقيقاً.

7- **مصادر جمع البيانات:**

أ - **المصادر الأولية:** وتتمثل في تصميم استبانة، ومن ثم توزيعها على عينة الدراسة، ثم تجميعها، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بهدف اختبار الفرضيات.

ب - **المصادر الثانوية:** تتمثل بالكتب، والدوريات المتخصصة، والمجلات، والرسائل العلمية، والإنترنت ذات الصلة بموضوع الدراسة، وذلك من أجل بناء الإطار النظري للدراسة والقيام بالدراسة الميدانية.

8. **مصطلحات الدراسة:**

والحيلولة دون تشويه مفهومها بالممارسات المحاسبية الخاطئة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: وجود ممارسات متعددة للمحاسبة الإبداعية وإمكانية اتخاذها كوسيلة مشروعة للتلاعب لتجنب الوقوع في كوارث التصفية، وعدم قدرة الضوابط القانونية والمهنية على توجيه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإقرار استخدام الاجتهادات الشخصية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية تعتبر ثغرة وإمكانية اتخاذها للتلاعب.

3 - دراسة ثليب (2015م):

تكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل هناك علاقة بين المعايير العامة للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وهل هناك علاقة بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وهل هناك علاقة بين معايير إعداد التقارير للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟، وهدفت الدراسة إلى التأكد من أن المؤسسة الاقتصادية تعمل على تحقيق كشف ذات جودة وخالية من أية تلاعبات محاسبية، وبيان دوافع المؤسسة من استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات المالية المقدمة، والوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: أن تتوفر في المدقق الخارجي كافة المعايير العامة للقيام بعمله حيث إن له كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق، ومن مسؤولياته أيضاً اكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية، وأن تتوفر في المدقق الخارجي معايير العمل الميداني من مشاهدة الأصول وتصحيح للأخطاء التي تساعد المدقق للقيام بعمله، وأن تتوفر للمدقق الخارجي كافة معايير إعداد التقارير التي تساعده في بلورة النتائج المتحصلة في شكل تقرير.

4 - دراسة A.Albeksh (2018م):

تكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ماهي المحاسبة الإبداعية وما هو دور المراجع القانوني الخارجي في خفض آثار المحاسبة الإبداعية على المصادقية في البيانات المالية (كشف الحساب)؟ وهل إجراءات ووسائل المحاسبة الإبداعية

تكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، ما مدى أهمية خبرات المدقق العملية وكفاءته العلمية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ ما مدى تأثير اعتماد معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على صحة وموثوقية البيانات المالية للشركة موضوع التدقيق IFRS (IAS)، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية، وبيان دوافع الإدارة في اللجوء لعمليات الإبداع المحاسبي في إعداد قوائمها المالية، وإظهار أهم الخدع المالية أو أساليب المحاسبة الإبداعية في إطار تجميلها للبيانات المالية، وتبيان أهمية الاعتماد على المعايير الدولية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في لبنان الذي من شأنه أن يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تعتبر المحاسبة الإبداعية فناً من فنون التلاعب والغش، تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية وكفاءته العلمية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإن التطوير في المعايير الدولية يساهم في عرض المعلومات المحاسبية بعدالة.

2 - دراسة الجعارات وأبي خليفة (2015م):

تكمن مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل يمكن أن يؤدي تطبيق مفهوم المحاسبة الإبداعية إلى تقليل موثوقية المعلومات المالية؟ هل يمكن أن يؤدي تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تشويه وتحريف المعلومات المالية واتخاذها كمجال للتلاعب، وبالتالي تقليل موثوقيتها؟ هل يمكن وضع نموذج ضوابط لممارسات المحاسبة الإبداعية وهدفت الدراسة إلى الآتي: التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسسها، والتعرف على الممارسات التي تصب في وجهي العملة المتعلقين بالنواحي الإيجابية والسلبية لمفهوم المحاسبة الإبداعية، وبيان كيفية التعزيز الإيجابي لمفهوم المحاسبة الإبداعية، بما يكفل تحقيق موثوقية المعلومات المالية، وضبط سلبياتها بما يكفل القضاء على التلاعب باسم المحاسبة الإبداعية، وبيان متعلقات المحاسبة الإبداعية التي تعزز من تأصيل المفهوم عند نشوئه، واقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن معه التأكيد على إيجابياتها،

ومساهمتها في تقليد التلاعب بالبيانات المالية، وإظهار دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية لإظهار دور المدقق في معرفة نتائج وأنشطة المحاسبة الإبداعية من أجل استخدامهما لاكتشاف الوضع المالي للشركات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: تمارس الشركات العراقية إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية في حين أن تأثير هذه الأساليب ضعيف على مصداقية البيانات المالية.

والمحاسبة الإبداعية : هي عمليات أو ممارسات مبتكرة ومعقدة وحديثة، من خلالها يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقوانين والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة داخل حساب الشركات أو التلاعب بهذه الأرقام من أجل تحقيق أهداف معينة، وهناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، منها اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق أهداف المسؤولين عن الشركة أو استخدام الثغرات القانونية وعقد الصفقات الوهمية، إما للتلاعب في أموال الميزانية أو نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية أو تحديد وقت معين للصفقات الحقيقية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الحسابات.

الفصل الأول المراجعة الخارجية

1- مفهوم المراجعة الخارجية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة الخارجية كما ذكر عبد السلام (2018م): "هي عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية".

وهي "فحص يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنتشرها المؤسسة أو المنشأة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفاء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية" (الرفاعي، 2017، ص 15).

تؤثر على مصداقية البيانات المالية (كشف الحساب) المصدرة من الشركات الليبية؟ وهل تمارس الشركات الليبية أساليب وأنشطة المحاسبة الإبداعية عندما تعد البيان المالي (كشف الحساب) الذي تصدره هذه الشركات؟، وهدفت الدراسة إلى الآتي: بيان أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية وأثرها في مصداقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في مصداقية القياس المحاسبي والمالي المقدم، والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية والتوجهات المستخدمة في اكتشاف أنشطة المحاسبة الإبداعية، ومساهمتها في محاكاة التلاعب بالقوائم المالية وإظهار دور المراجعين الخارجيين للشركات الليبية في الحد من المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الإجراءات التي تمارسها مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الليبية في إعداد التقارير المالية المدققة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: موثوقية البيانات المالية، الحياد، التمثيل الصادق، إمكانية التحقق، القيم الأخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية، وبذل المدققون الخارجيون جهداً كافياً لتطبيق الأساليب والإجراءات المعتمدة والتصرف بعناية معقولة في إجراء المهمة، ويتعين على المدققين الداخليين متابعة الجهود التي يبذلها المدققون الخارجيون، والتي ستؤدي إلى تقليل آثار المحاسبة الإبداعية.

5 - دراسة Hamad (2014م):

وتمثلت مشكلة الدراسة في الآتي: نظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال، ولجو العديد من إدارات الشركات العراقية إلى صقل البيانات المالية من أجل تحسين الوضع المالي سواء من حيث القوة المالية أو حجم الأرباح لتحقيق الأهداف الشخصية. وتميل هذه الإدارات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على هذه الأساليب وإظهار إجراءات المدققين الخارجيين لاتخاذ إجراءات التدقيق المطلوبة للحد من هذه الأساليب من أجل تحقيق مصداقية البيانات المالية المنشورة، وهدفت الدراسة إلى الآتي: إظهار أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية البيانات المحاسبية، التعرف على الاتجاهات والأخلاق التي كانت تكشف أنشطة المحاسبة الإبداعية

وكما ذكرت ثناء عطية فراج وآخرون، فراج وآخرون (2018)، ص7) "المراجعة علم و مهنة"، ويمكن بصفة عامة تعريف المراجعة على هذين المستويين على النحو التالي:

- المستوى الأول، وهو المستوى العلمي: حيث تعرف المراجعة على أنها: مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعنى بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي بشأنها، حيث إن ذلك الرأي مفيد لفئات وأطراف متعددة ومختلفة.

- المستوى الثاني وهو المستوى المهني: ويمكن تعريف المراجعة من الناحية المهنية (العملية) بأنها: عبارة عن فحص انتقادي مستقل ومنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحديد مدى دقتها وسلامتها وصحتها.

2- أهداف المراجعة الخارجية:

تستهدف مراجعة الحسابات في المقام الأول أن يبدي مراجع الحسابات رأياً فنياً محايداً، بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق، في كل الأمور الجوهرية، عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله وتدقيقاته النقدية.

ويتحقق هذا الهدف بتحديد مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وعرضت، في كل جوانبها الهامة، وفق إطار محدد لإعداد التقارير المالية وهو ما عرفناه بمعايير قياس الصدق، ويساعد الرأي الفني لمراجع الحسابات على تحقيق أهداف فرعية للمراجعة الخارجية (علي، وآخرون، 2020، ص15-16) أهمها ما يلي:

الأهداف الرئيسية:

أ - التحقق من أن جميع العمليات المالية قد أثبتت طبقاً للقواعد المحاسبية السليمة بهدف التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية.

ب - إبداء رأي فني محايد يعتمد على أدلة وقرائن عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مثبت بالدفاتر والسجلات، وعن مدى دلالة هذه القوائم المالية على نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وعلى مركزها المالي في نهاية تلك الفترة (متولي، 2006، ص14).

الأهداف فرعية:

أ - اكتشاف التزوير والأخطاء والغش التي قد توجد في المستندات والسجلات والدفاتر.

ب - تقليل أو منع احتمالات ارتكاب الغش والتزوير والأخطاء، وذلك عن طريق أنظمة المراقبة الداخلية.

ج - استناد إدارة المنشأة على الحسابات المراجعة التي تعتمد عليها عند اتخاذ قراراتها كالبوك وحملة الأسهم والدائنين وغيرهم (متولي، 2009، ص23).

الأهداف الحديثة والمتطورة:

أ - مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

ب - تقييم نتائج الأعمال وفقاً للنتائج المرسومة.

ج - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

د- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

ز - التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الأخطاء أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

هـ - التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

و - دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم (سواد، 2009، ص20).

3- معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها:

معايير المراجعة هي: المستويات المقبولة من الأداء المهني لدى أعضاء المهنة، ويجب أن تكون هذه المستويات دقيقة وواضحة، ويفضل أن تصاغ من قبل المنظمات المهنية؛ حتى تكون ملزمة لأعضائها. وتوفر معايير المراجعة إرشادات فنية ومهنية في جميع النواحي المتعلقة بتصرفات وقرارات وسلوك المراجع فهي:

1 - تمثل مرشداً أو إرشادات لأداء المراجع وأهداف عملية المراجعة.

2 - تعتبر مقاييس لتقييم جودة أداء المراجعة (الزمر وآخرون، 2018، ص21).

4- التأهيل العلمي والعمل للامراجع الخارجي:

نصت معظم التشريعات الأجنبية والعربية على وجوب توافر قدر كاف من التأهيل العلمي والخبرة العملية لدى الأفراد القائمين بمزاولة مهنة المراجعة الخارجية، كما اهتمت المنظمات المهنية بوضع الشروط والقواعد التي تكفل الكفاية العلمية والعملية لمزاولة المهنة لضمان أداء مهنة المراجعة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية (حامد، وآخرون، 2019، ص54).

كما أوضح المعيار الأول - من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها - أنه يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص تتوافر فيهم المعرفة العلمية والخبرة العملية الكافية التي تمكن من حسن أداء المهمة (الزمر وآخرون، 2018، ص26).

1 - متطلبات التأهيل:

من المفترض أن برامج التعليم المحاسبي تنتج محاسباً، لديه القدر الكافي من المعرفة النظرية والعملية بما، يؤهله للدخول في نظام الترخيص بممارسة المهنة، حسب القانون 133 لسنة 1951 في هذا الشأن.

ولكن التطورات الحديثة في مجال مراجعة الحسابات جعلت هذه البرامج قاصرة. وتحتاج أن تراعي معاهد التعليم المحاسبي عدة اعتبارات لكي تطور نفسها، بما يساعد على إنتاج محاسب مؤهل ومدرب بالقدر الكافي. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

1 - أن تأخذ المعاهد العلمية بوجهات نظر قدامى الممارسين للمهنة والمنظمات المهنية عند تخطيط ووضع محتويات برامج التعليم المحاسبي؛ وذلك حتى يمكن ربط المقررات الدراسية باحتياجات الممارسة المهنية من القدرات المحاسبية في خريجي أقسام المحاسبة.

2 - أن تراعي برامج التعليم المحاسبي الانفتاح على العلوم الأخرى، خاصة العلوم السلوكية والإدارية والإحصائية والاقتصادية.

3 - أن تتيح برامج التعليم المحاسبي للطالب إمكانية التدريب الميداني على الممارسات المحاسبية قدر الإمكان؛ حتى تكون استفادة الطالب من التدريب في مكاتب المحاسبة والمراجعة

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين باعتماد وإصدار عشرة معايير للمراجعة، وتعرف بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقد تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات كالآتي: المجموعة الأولى: المعايير العامة: وتتمثل في الآتي:

1- يجب أن يقوم بعملية الفحص شخص أو (أشخاص) على درجة من التأهيل المهني والكفاءة العلمية كمراجع.

2 - يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات عملية المراجعة.

3 - يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص والاختبار وكذلك عند إعداد التقرير.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني: وتتمثل في الآتي:

1- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا.

2 - يجب القيام بدراسة كافية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها المراجعة .

3 - يجب الحصول على أدلة كافية ومقتعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساساً معقولاً لرأي المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص (بركات، 2011، 45).

المجموعة الثالثة: معايير التقرير: وتتمثل الآتي:

1 - يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2 - يجب أن يشير المراجع في تقريره إلى الظروف التي فيها هذه المبادئ لم تتسق في تطبيقها في الفترة الحالية مع ما كان متبعاً في الفترة السابقة.

3 - الإفصاح في القوائم المالية كافياً بدرجة معقولة، وفي حالات عدم الكفاية يجب ذكر ذلك في التقرير.

4 - يجب أن يحتوى التقرير التعبير عن الرأي في القوائم المالية ككل، وعندما لا يستطيع المراجع إبداء رأي في القوائم المالية ككل يمتنع عن إبداء الرأي مع ذكر الأسباب في التقرير (عشماوي وآخرون، 2021، ص20).

بعد ذلك أكبر، إذ سيكون لديه ما يمكن البناء عليه، في مجال الممارسة العملية.

4 - أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بدراسة وتدريب الطالب على مفاهيم وآليات تكنولوجيا ونظم المعلومات، وتطبيقاتها المحاسبية والمهنية، مثل النشر الفوري للقوائم المالية، من خلال شبكة المعلومات الدولية (إنترنت)، وكيف تطبق مراجعة الحسابات في هذه الحالة.

5 - أن تهتم برامج التعليم المحاسبي بالتخصصات المحاسبية وعلاقتها بالأنشطة الوظيفية للعامل، مع التركيز على قواعد وأسس ومشاكل القياس والإفصاح النوعي، كما هو الحال في صناعات البرمجيات والتجارة الإلكترونية، والأقمار الصناعية، والاتصالات (على وآخرون، 2020، ص 39-40).

2 - متطلبات التدريب: يتطلب التأهيل العملي لمراجع الحسابات ضرورة حصوله على فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولة، ويراعى أن تتم فترة التدريب لدى أحد مزاولي المهنة، والذي يكون مسئولاً عن الإشراف على من يدرهم وإحاطتهم بعنانيته وتقديم العون لهم خلال فترة التدريب، ويمثل هذا أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، ويجب مراعاة أن التأهيل العملي للمراجع يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التنظيمية والتشريعية والمهنية التي يكون لها تأثير على عمله المهني (حامد، وآخرون، 2019، ص 55).

وإن معظم جمعيات ومعاهد المحاسبة في العالم تطلب فترة تمرين عملي لا تقل عن ثلاث سنوات، ففي المملكة المتحدة يشترط مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أن يتقدم الطالب لامتحان النهائي بعد قضائه فترة التمرين العملي لمدة ثلاث سنوات، وفي جمهورية مصر العربية تشترط المادة الثامنة من القانون (133) لسنة 1951م لنقل اسم الطالب الحاصل على المؤهل المطلوب من سجل المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى سجل المحاسبين والمراجعين أن يكون قد أمضى مدة تمرين قدرها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال المحاسبة والمراجعة، وليحقق التدريب العملي أهدافه يشترط أن يكون الطالب قد زاول أعمال المحاسبة والمراجعة بصورة جدية، وبدون انقطاع طوال المدة المحددة في مكتب

أحد المحاسبين أو المراجعين المقيد في السجل، وأن يعتمد التمرين شهادة من المحاسب أو المراجع الذي قضى الطالب مدة التمرين بمكتبه (متولى، 2009، ص 39).

3 - اشتراطات القوانين اليمنية لمنح إجازة المحاسب القانوني: في الجمهورية اليمنية حدد القانون 26 لسنة 1999 الخاص بشأن مهنة المراجعة ومراجعة الحسابات مادة (5) يشترط لمنح إجازة محاسب قانوني أن تتوفر في المتقدم الشروط التالية:

- 1 - أن يكون الشخص طبيعياً متمتعاً بالجنسية اليمنية.
- 2 - ألا يقل عمره عن ست وعشرين سنة ميلادية.
- 3 - أن يكون حاصلاً على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لا يقل مستواه عن درجة البكالوريوس.
- 4 - أن يكون لديه خبرة عملية لاحقة للمؤهل في مجال المراجعة ومراجعة الحسابات أو التدريس لدى إحدى الكليات أو الجامعات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة، وعلى النحو التالي:
- أ - أربع سنوات لاحقة لمؤهل البكالوريوس.
- ب - سنتان لاحقتان لمؤهل الماجستير.
- ج - سنة لاحقة لمؤهل الدكتوراة.
- 5 - أن يجتاز الامتحان المقرر ويستثنى من هذا الشرط حملة مؤهل الدكتوراة تخصص محاسبة.
- 6 - أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية وألا يكون قد سبق أن حكم عليه بجريمة جنائية مخلة بالشرف أو الأمانة مالم يكن قد رد إليه اعتباره.

5- قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة الخارجية: إن السلوك المهني للمراجعين الخارجيين يظهر في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو العملاء أو الهيئات المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة، وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة، حيث توجد علاقة متبادلة بين المركز الذي تحتله أي مهنة في الهرم الاجتماعي والسلوك الأخلاقي للعاملين في تلك المهنة. ويعني ذلك أن نوع وطبيعة سلوك المراجعين أثناء ممارسة المهنة يؤثر سلباً أو إيجاباً على النظرة التي يوليها المجتمع لمهنة المراجعة، فإذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلو مركز المهنة في المجتمع والعكس بالعكس، وكذلك إذا ما وجد المهنيون في أي مهنة تقديراً واحتراماً لهم ولخدماتهم من قبل الفئات الاجتماعية التي يقدمون خدماتهم لها، فإن ذلك الاحترام سيكون حافزاً لهم لرفع مستوى أدائهم أي أنه على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة التمسك بالسلوك المهني الرفيع (بو عروج، 2016، ص 39-40).

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق مجموعة من الأغراض، أهمها:

أ - رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى.

ب - تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

ج- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمدقق والحيادة في عمله، والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

د - بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة، بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة (القاضي وآخرون، 2014، 76) سنعرض أهم المبادئ الأخلاقية، التي تسمى قواعد السلوك المهني للمراجعة فيما يلي:

1 - الأمانة: أن يؤدي المراجعون أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية، والالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح، وألا يقوموا بأفعال تسيئ لمهنة المراجعة، وأن يسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة للمنشأة.

2 - الموضوعية والاستقلال: يتحتم على المراجع أن يكون موضوعياً لا يسمح للأهواء الشخصية أو التحيز أن تؤثر على موضوعيته، ويجب أن يتسم سلوكه بالحياد والاستقلال وأن يتجنب ما قد يثير الشك في نزاهته وموضوعيته واستقلاله.

3 - الحفاظ على سرية المعلومات: يجب على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه لعمله، ويجب ألا يستخدم أو يكشف أو يذيع أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد من العميل، أو أن يكون هناك إلزام قانوني أو مهني يقتضي الكشف عنها.

4 - المهارة والكفاءة المهنية: يجب على المراجع عند القيام بعملية المراجعة وإعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعناية المهنية اللازمة، وعند الاستعانة بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم ولديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في المراجعة.

5 - السلوك المهني: يجب أن يتصف سلوك المحاسب بالصفات التي تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة وفي بعض الأحيان يواجه المراجع مواقف ينشأ عنها تعارض مصالح ولذلك يجب أن يكون على وعي باستمرار وانتباه للعوامل التي تؤدي إلى تعارض في المصالح واتخاذ الإجراءات اللازمة والملائمة لكل حال على حدة (رفاعة، 2002، ص 24-26)

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية: "هي استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام في التقارير مع الحفاظ على القوانين والقواعد القانونية للمحاسبة، وذلك بدلاً من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، وذلك لتعكس ما تريده الإدارة لأصحاب الشركة" (Yadav, 2014, pp38-53).

وهي "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة دون المس بأبي من المبادئ والقواعد المحاسبية" (الهللأوي، وأحمد، 2019، ص 332).

وعرفها التميمي والساعدي (2015م) على أنها "مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من إدارة الشركة، والتي تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية للشركة، أو عن طريق الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ممارسات لا تمتثل لها، وذلك بهدف تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها أو طبيعة أثرها على نشاط الشركة" (التميمي والساعدي، 2015، ص 22).

2- عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: من خلال الاطلاع على بعض الدراسات حول هذا المجال وجد أن هناك عدة عوامل أدت الى ظهور المحاسبة الإبداعية (بو عروج، 2016، ص47-48)، وهي كما يلي:

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك " أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات الدراسة والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

2- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية بدرجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن، ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحريز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخم أو التقليل من قيمتها.

3 - توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحديث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مديري المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار، وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

3- خصائص المحاسبة الإبداعية: تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص تبين لنا ما يتميز به المحاسب المبدع، والمتمثلة في:

- أ - قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- ب - قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- ج - أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- د- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية، وليس على التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- هـ - النقد الذاتي، فالمحاسب هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتعذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها (الهياوي، وأحمد، 2019، ص 221-222).

4- دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية: تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن من أهم هذه الدوافع ما يلي:

- 1 - التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق؛ بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأدائها.
- 2 - التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية؛ حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية، ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- 3 - زيادة الاقتراض من البنوك.

6 - لغايات التصنيف المهني، وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية (المبوضين، وعبد المنعم، 2010، ص 88-89).

5- أساليب المحاسبة الإبداعية:

4 - التلاعب الضريبي، وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.

5- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.

جدول (1) أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الرقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لاتزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تسطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الى فترة مالية سابقة أو لاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	-----
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	-----
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	-----
8	-----	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	-----
9	-----	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	-----

المصدر: المولدي محبوب وآخرون 2018، ص 72

مؤمن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تفاوئلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.

3- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.

4- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو

وهناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، أهمها:

1- أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

2- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار

القيمة الحقيقية (المبيضين، وعبد المنعم، 2010، ص 90).

6. المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي: أولاً: يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة؛ لأن مثل هذه النظم هي منشأة اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيماً أخلاقية أساسية، مثل الصدق، وقد ناقش Lyons (1984) القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي مهم "فعلى سبيل المثال يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون، ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً". وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنه تم صياغتها بشكل سيء، أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقد Lyons قاعدة القانون، ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام غير التشريعي مثل نظام المحاسبة؛ فإذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلاً نظامياً، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية الذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف (الهلباوي، وأحمد، 2019، ص 202).

ثانياً: من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار Plato (1992). وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكاراً شبيهة فيما يخص العدالة طبقاً لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة، مثل نظرية راولز الشهيرة للعدالة التي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد (Fischer and Rosenzweig 1995) وMBA

أن طلبة المحاسبة ينتقدون المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية.

كما اكتشف (Naser and Pendlebury 1992) عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف. وانتقالاً من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر، حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن "العمل ليس إلا عملاً".

ومما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة، وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما، والتي توظف لتكون عذراً لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث إن هناك دفاعاً عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش (Revsine 1991) "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي" وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم، ويشير إلى أن كلا منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم، مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حاملي الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرين على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفف من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة إن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملي الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطاعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي فإن هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين؛ حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة، وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة، الأمر الذي يترتب عليه قلة الاحترام لها ولإجراءاتها، وبشكل

أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة (بو عروج، 2016، 51-52).

7- دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يمكن القول بأن مهنة المراجعة الخارجية قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى المراجعة الحيادية لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع الخارجي على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقرر (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصديق وبعادلة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدم تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.

تأسيساً على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية (بو عروج، 2016، ص 67).

حيث حدد معيار المراجعة الدولي رقم (240) بعض الاعتبارات التي يجب على المراجع مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات، ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

1 - يجب على المراجع عند التخطيط وأداء المراجعة الخارجية لتخفيض مخاطرها إلى أدنى مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.

2 - إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتساب الغش تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر.

3 - إن عملية المراجعة الخارجية التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطأ، حيث إن المراجع الخارجي لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية (الحلي، 2019، ص 57-58).
الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المراجع للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة، وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي:

أولاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية)، وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً؛ وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط (الهلباوي، وأحمد، 2019، ص 343-345).

وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها:

1- رقم المبيعات:

- الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3- المخزون السلعي:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

- **إجراءات المراجع المضادة:** فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون.

4- الاستثمارات طويلة الأجل:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

5- الأصول طويلة الأجل:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

6- الأصول غير الملموسة:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

7- الالتزامات المتداولة:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

8- الالتزامات طويلة الأجل:

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

2- تكلفة البضاعة المباعة:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

3- مصروفات التشغيل:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية، ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

- **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من مدى توافر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

- **إجراءات المراجع المضادة:** تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بالاعتبار.

ثانياً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة؛ وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً؛ وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها، والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقه:

1- النقدية:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة.

- **إجراءات المراجع المضادة:** استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2- الاستثمارات المتداولة:

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

- إجراءات المراجع المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

8- جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين:

جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين هي جمعية يمنية مهنية غير حكومية ذات شخصية اعتبارية مستقلة مالياً وإدارياً، تم إنشاؤها في 21/ 9/ 1993 م بموجب القانون الصادر برقم (31) لسنة 1992 م بشأن نظام المحاسبين القانونيين والمعدل بالقانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، وتعني بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ورعاية شئون أعضائها ومقرها الرئيس صنعاء، ولها الحق في فتح فروع لها في جميع أنحاء الجمهورية بعد موافقة الجهة الإدارية المختصة، وتمثل المهنة محلياً وإقليمياً ودولياً، وتضم في عضويتها في الوقت الراهن ما يزيد على 1400 محاسب قانوني وممارس للمهنة موزعين على جميع محافظات الجمهورية مجازين ومرخص لهم في مزواله وممارسة المهنة.

رؤيتنا: الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية؛ لتحقيق الممارسات المهنية وفقاً للمعايير الدولية.

رسالتنا: السعي لتطوير ورفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية إلى الممارسات الجيدة المتعارف عليها دولياً من خلال الإسهام في تبني المعايير المهنية وتطبيقها، ورفع كفاءة المحاسبين القانونيين اليمنيين، وتحسين مستوى أدائهم المهني، والمشاركة في تطوير التشريعات ذات الصلة بالمهنة في الجمهورية اليمنية، وبما يعزز المساءلة والاستقلالية والنزاهة في البيانات المالية من قبل الأطراف المعنية.

قيمنا: الكفاءة، العناية المهنية، النزاهة، الاستقلالية، المساءلة والشفافية.

غايتنا: المساهمة في تطوير ورفع مستوى المهنة في الجمهورية اليمنية والارتقاء بها إلى المستويات المتعارف عليها دولياً من خلال:

1 - المساهمة في وضع المعايير المتعلقة بالمهنة في الجمهورية اليمنية من خلال تبني المعايير الدولية والإسهام في إعداد القوانين والنظم المحلية الملائمة لذلك.

2 - العمل على رفع كفاءة المحاسبين القانونيين اليمنيين في أداء واجباتهم المهنية من خلال الندوات والدورات والمؤتمرات والنشرات الدورية والأنشطة المختلفة بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة.

3 - وضع وتطوير المناهج المهنية والتدريبية لغرض عقد الامتحانات للراغبين في الحصول على إجازة محاسب قانوني والتعاون مع الجهات الأكاديمية والمهنية، المحلية والعربية والدولية، فيما يتعلق بهذا الجانب.

عضوية الجمعية: تنص المادة الرابعة من قانون المحاسبين القانونيين رقم 26 لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على تصنيف المحاسبين القانونيين الى فئتين، هما: 1- فئة المحاسبين القانونيين المزاولين، وهم المحاسبون القانونيون المتفرغون والحاصلون على رخصة مزاولة المهنة وفقاً لأحكام القانون.

2- فئة المحاسبين القانونيين غير المزاولين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني.

وتقوم وزارة الصناعة بالإعلان عن أسماء المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة والحاصلين على رخصة المزاولة.

الفصل الرابع إجراءات الدراسة الميدانية أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل: 1- اختبارات الثبات والمصادقية لأداة الدراسة:

- اختبار الصدق البنائي Composite Reliability باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person's Correlation لمعرفة مدى قوة العلاقة بين فقرات أسئلة الاستبانة والمحاور التي تنتمي لها من جهة وبين المتغيرات الرئيسة ومحاورها الفرعية من جهة أخرى.

- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لمعرفة ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة على مستوى المتغيرات الرئيسة والمحاور الفرعية.

2- الأساليب الإحصائية المتعلقة بوصف نتائج متغيرات ومحاور وفقرات الدراسة:

كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

أ- الصدق التكويني (الاتساق الداخلي):

قام الباحث بقياس الصدق البنائي من خلال معامل الارتباط الذي يقيس مدى الاتساق والانسجام في كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه الفقرة، ومن خلال حساب معاملات الارتباطات بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه؛ حيث يوضح جدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور: "الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية" والدرجة الكلية الذي تنتمي إليه الفقرات، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة أدناه في الجدول دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وذلك يعتبر صادقاً لما وضع لقياسه.

ويتضح من الجدول (2) أن جميع فقرات الاستبانة جاءت مرتبطة بمحاورها بدرجة ارتباط موجبة وقوية ومتوسطة وذات دلالة إحصائية تتراوح بين (0.551) و (0.872) بشكل عام. مما يشير إلى عدم وجود فقرات قد تضعف من المصادقية البنائية للاستبيان.

- التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة.

- المتوسط الحسابي والوزن الحسابي.

- الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات العينة عن المتوسط.

3- الأساليب الإحصائية المتعلقة باختبار الفرضيات:

- معامل ارتباط بيرسون لمعرفة الارتباط بين محاور الدراسة.

- اختبار الانحدار الخطي البسيط لمعرفة دور المراجعة الخارجية على الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: وصف الاستبانة:

استخدم الباحث استبانة الاستبانة بوصفها وسيلة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وأرفق الباحث مع الاستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض منها، وتكونت الاستبانة من قسمين رئيسين، هما:

القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وتتمثل في: (العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الوظيفة الحالية).

القسم الثاني: احتوى على (30) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة، طلب منهم فيها أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه

جدول رقم (2) معامل الارتباط بين فقرات محور الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية والدرجة الكلية للمحور

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية
.000	.551**	بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
.000	.820**	تخطيط عمل المراجعة الخارجية والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.729**	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.818**	الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.703**	التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.768**	تحلي المراجع الخارجي بقواعد وأخلاقيات سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.809**	تأكد المراجع الخارجي من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.872**	تأكد المراجع الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

* الارتباط دال إحصائياً عند 0.01 وبالتالي دال إحصائياً عند 0.05*

جدول رقم (3) معامل الارتباط بين فقرات محور التأهيل العلمي والعمل للمراجع الخارجي والدرجة الكلية للمحور

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي
.000	.776**	يعمل التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي ليحظى بالكفاءة والتأهيل لأداء عملية المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.673**	يزيد التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي من ممارسة نزعة الشك المهنية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.817**	يساعد التأهيل العلمي والعمل المستمر للامراج الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.761**	يسهم التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي في توفير إجراءات التطوير المهني للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.828**	يساعد التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي على زيادة قدراته ومهارته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.691**	يسهم التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.689**	يعمل التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي على سلامة وضع برنامج المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.710**	يساعد التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي على وضع خطة ملائمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.581**	يؤدي التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي إلى اكتشاف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بسهولة
.000	.732**	يمكن التأهيل العلمي والعمل للامراج الخارجي من القيام بالتأكد من التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

* الارتباط دال إحصائيا عند 0.01 وبالتالي دال إحصائيا عند 0.05*

ويتضح من الجدول (3) أن جميع فقرات الاستبانة جاءت مرتبطة بمحاورها بدرجة ارتباط موجبة وقوية ومتوسطة وذات دلالة إحصائية تتراوح بين (0.581) و(0.828) بشكل عام. مما يشير إلى عدم وجود فقرات قد تضعف من المصادقية البنائية للاستبيان. جدول رقم (4) معامل الارتباط بين فقرات محور أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية والدرجة الكلية للمحور

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية
.000	.821**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وتضخيم الأرباح
.000	.763**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل الاعتراف المبكر بالإيراد قبل إتمام عملية البيع
.000	.735**	من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل نقل المصاريف الجارية على فترات محاسبية سابقة أو لاحقة
.000	.688**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة
.000	.718**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة
.000	.664**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها عن طريق تخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق
.000	.842**	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس
.000	.805**	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية
.000	.779**	من ممارسات المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية
0,001	.507**	أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه

* الارتباط دال إحصائيا عند 0.01 وبالتالي دال إحصائيا عند 0.05*

ب- الصدق البنائي:

وللتأكد من عدم وجود فقرات في أداة الدراسة يمكن أن تضعف القدرة التفسيرية للنتائج تم استخدام طريقة قياس معامل الارتباط بين كل من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة كاملة، والجدول التالي يوضح نتيجة هذا الاختبار.

جدول (5) معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية	.933**	.000
التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي	.921**	.000
أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	.916**	.000

* الارتباط دال إحصائياً عند 0.01 وبالتالي دال إحصائياً عند 0.05*

معامل ثبات أداة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ قد بلغ لجميع فقرات الاستبانة (0.957)، وهو معامل ثبات مرتفع ومناسب لأغراضها، كما تم حساب معاملات الثبات لكل متغير على حدة، وتعد جميع معاملات ثبات متغيرات الدراسة مناسبة لأغراضها، حيث يتراوح قيمة ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة ما بين (0.896) إلى (0.906).

ويتضح من الجدول (4) أن جميع فقرات الاستبانة جاءت مرتبطة بمحاورها بدرجة ارتباط موجبة وقوية ومتوسطة وذات دلالة إحصائية تتراوح بين (0.507) و(0.821) بشكل عام. مما يشير إلى عدم وجود فقرات قد تضعف من المصادقية البنائية للاستبيان.

ويتضح من الجدول (5) أعلاه أن جميع محاور الاستبانة دالة إحصائياً وبدرجة قوية عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$ ، وذلك يعتبر جميع محاور الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

اختبار الثبات:

تم التأكد من ثبات أداة الدراسة بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، فتشير بيانات الجدول () إلى أن

جدول (6) يوضح قيم ثبات أداة الدراسة

المحور	قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية	.906	10
التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي	.896	10
أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	.904	10
الاستبيان الكلي	.957	30

ثالثاً: تحليل خصائص العينة:

تم في هذا القسم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المستخدمة من استبانة الدراسة، وتم استخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS: Statistical package for social Science)، وفي هذا المبحث تم مناقشة خصائص العينة من خلال نتائج التحليل الإحصائي لأفراد عينة الدراسة، بإيجاد التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، وإيجاد المتوسط والانحراف المعياري لكل عبارة

من الفقرات الخاصة بكل محور من محاور الدراسة، بحيث تشير الموافقة إذا كانت قيمة المتوسط أكثر من (0.3).

أ - تحليل الخصائص حسب العمر: تشير نتائج الجدول (7) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر أن غالبية أفراد العينة أعمارهم من 31-40 سنة، بنسبة وصلت إلى 42.9%، تليها الأعمار من 41-50 سنة بنسبة 33.3%، مما يدل على أن غالبية أعمار أفراد العينة من الشباب وما فوق، وهذا يدل على واقعية إجاباتهم ومصادقيتها وخبرتهم في مجال العمل.

جدول (7) توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	%
من 20-30 سنة	8	19.0
من 31-40 سنة	18	42.9

33.3	14	من 41-50 سنة
4.8	2	أكثر من 50 سنة
100.0	42	الإجمالي

ب - تحليل الخصائص حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول (8) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل، حيث اتضح أن غالبية أفراد العينة مؤهلهم بكالوريوس 57%، يليهم ماجستير 26.2%، ودكتوراة بنسبة 16.7%، مما يدل على أن النسبة عالية للمتعلمين بمستوى بكالوريوس وأعلى، وبالتالي واقعية النتائج، ويعتبر أفراد عينة الدراسة من المهنيين الذين لديهم خبرة تعزز صدق إجاباتهم.

جدول (8) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	%
بكالوريوس	24	57.1
ماجستير	11	26.2
دكتوراة	7	16.7
الإجمالي	42	100.0

ج - تحليل الخصائص حسب المؤهل المهني:

في الجدول (9) لوحظ أن نسبة 54.8% من أفراد العينة تخصصاتهم محاسب قانوني معتمد CIA، وتوزعت باقي النسب على باقي التخصصات.

جدول (9) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	التكرار	%	المؤهل المهني	التكرار	%
IT	1	2.4	مدقق داخلي	1	2.4
إداري	1	2.4	مدقق داخلي معتمد CIA	3	7.1
أستاذ دكتور	1	2.4	مدير	1	2.4
لم أتقدم على أي شهادة مهنية	1	2.4	مدير مالي	1	2.4
محاسب	1	2.4	مراجع حسابات	1	2.4
محاسب عربي مهني معتمد ACPA	1	2.4	مراجع حكومي	1	2.4
محاسب قانوني معتمد CPA	23	54.8	مراجع داخلي	2	4.8
محاسب قانوني يماني	1	2.4	مكتب تدقيق	1	2.4
مدقق خارجي	1	2.4	الإجمالي	42	100.0

د - تحليل خصائص حسب الوظيفة الحالية:

من خلال الجدول (10) اتضح أن نسبة وظيفة مراجع حسابات وصلت إلى 33.3% وهي نسبة مرتفعة مقارنة ببقية الوظائف، ويليهما وظيفة مدير مكتب المراجعة 31%، وتمثلت أقل نسبة في وظيفة محاسب 2.4%.

جدول (10) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	%	الوظيفة الحالية	التكرار	%
أستاذ	1	2.4	مدير مراجعة سابق	1	2.4
أستاذ جامعي	1	2.4	مدير مكتب المراجعة	13	31.0
أستاذ مساعد	1	2.4	مراجع حسابات	14	33.3
دكتور جامعي ومحاسب قانوني	1	2.4	مسؤول تدريب وتمكين	1	2.4
شريك بمكتب المراجعة	4	9.5	مساعد مراجع حسابات	4	9.5
محاسب	1	2.4	الإجمالي	42	100.0

هـ - تحليل خصائص حسب سنوات الخبرة:

جدول (11) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	%
أقل من 5 سنوات	12	28.6
من 5-10 سنوات	10	23.8
من 11-15 سنة	10	23.8
أكثر من 15 سنة	10	23.8
الإجمالي	42	100.0

حيث أخذت الإجابة "موافق بشدة" أعلى درجة 5، والبدل "موافق" أربع درجات، والبدل "محايد" أخذت ثلاث درجات في حين أخذت "غير موافق" درجتين، أما البدل "غير موافق بشدة" فقد أخذت درجة واحدة، والجدول التالي يوضح لنا كيفية تفسير القيم التي سترد في الجداول (11)، كما تم استخدام الارتباط والانحدار الخطي البسيط والمتعدد لمعرفة دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على عينة من مراجعي الحسابات الخارجية في اليمن.

يوضح الجدول أعلاه التوزيع لأفراد العينة حسب سنوات الخبرة، حيث إن نسبة 28.6% خبرتهم أقل من 5 سنوات، في حين كانت نسبة بقية سنوات الخبرة متساوية إذ وصلت إلى 23.8%، وهي نسبة عالية جداً، مما يدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى عالٍ من الخبرة، مما يعزز صدق الإجابات ويؤكد دقة وواقعية الدراسة.

رابعاً: تحليل محاور الدراسة:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحليل محاور الدراسة، وذلك لأخذ آراء العينة حول المتغيرات المختلفة في الاستبانة،

جدول (12) يبين كيفية تفسير قيم المتوسط الحسابي والنسب في جداول النتائج

إذا كان المتوسط	المعنى أو التقدير اللفظي	إذا كانت النسبة (درجة التوفر)	المعنى أو درجة التوفر اللفظية
أقل من 1.8	غير موافق مطلقاً	أقل من 36%	متوفرة بدرجة منخفضة جداً
من 1.8 وأقل من 2.6	غير موافق	من 36% وأقل من 52%	متوفرة بدرجة منخفضة
من 2.6 وأقل من 3.4	محايد	من 52% وأقل من 68%	متوفرة بدرجة متوسطة
من 3.4 وأقل من 4.2	موافق	من 68% وأقل من 84%	متوفرة بدرجة كبيرة
من 4.2 حتى 5	موافق تماماً	من 84% حتى 100%	متوفرة بدرجة كبيرة جداً

بمعرفة متوسط إجاباتهم، ودرجة الموافقة لكل فقرة، وترتيب هذه الدرجات من حيث المتوسط.

في هذا القسم سيتم التعرف على نتائج مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية، وحول أهمية هذه المعايير في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

1- التعرف على مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة

الخارجية:

تم في هذا القسم مناقشة فقرات محور الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية من وجهة نظر أفراد العينة، وذلك

جدول (13) المتوسط والانحراف المعياري لاتجاهات أفراد عينة الدراسة لمحور الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية

الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
--	-----------------	-------------------	---------------

95%	4.31	4.76	تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
91%	.633	4.55	استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تجعله يعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
94%	.604	4.69	بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
88%	.734	4.40	تخطيط عمل المراجعة الخارجية والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
87%	.759	4.36	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
88%	.731	4.38	الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والمصادقات يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
84%	.813	4.21	التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
88%	.701	4.40	تحلي المراجع الخارجي بقواعد وأخلاقيات سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
85%	.790	4.24	تأكد المراجع الخارجي من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
83%	.961	4.17	تأكد المراجع الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
88%	.53553	4.4167	المتوسط الكلي للمحور

موافقة عالية، في حين أن الفقرة "تأكد المراجع الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" أخذت المرتبة الأخيرة في استجابات أفراد العينة بمتوسط (4.17) ودرجة موافقة 83%، مما يدل على أن على المراجع الخارجي التأكد من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبشكل عام فإن متوسط المحور وصل إلى (4.41) ودرجة موافقه 88%، مما يدل على أن موافقة أفراد عينة الدراسة على أن الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية تساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

3- **التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي:** في هذا القسم تم التعرف على نتائج التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، وحول أهمية ذلك في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

يتضح من الجدول (13) اتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة حول الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية، حيث إن المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المحور تتراوح بين (-4.76- 4.17) بأقل انحرافات معيارية (صغيرة جداً)، مما يدل على تجانس البيانات وعدم وجود تشتت كبير، ودرجة موافقة مرتفعة، حيث اتضح أن الفقرة "تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية" أخذت أعلى درجة موافقة (مرتفعة جداً)، وصلت إلى 95%، مما يدل على أن تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم تليها الفقرة "بذل العناية المهنية اللازمة تزيد من فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها" بدرجة موافقة 94%، ثم الفقرة "استقلالية ونزاهة المراجع الخارجي تجعله يعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة 91%، وأخذت بقية الفقرات درجة

جدول (14) المتوسط والانحراف المعياري لتصور أفراد عينة الدراسة لمحور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي

مستوى التطبيق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي
90%	.634	4.52	يعمل التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي ليحظى بالكفاءة والتأهيل لأداء عملية المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
90%	.672	4.50	يزيد التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي من ممارسة نزعة الشك المهنية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يساعد التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجع الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.40	.701	88%
يسهم التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في توفير إجراءات التطوير المهني للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.40	.587	88%
يساعد التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي على زيادة قدراته ومهارته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.52	.552	90%
يسهم التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.31	.749	86%
يعمل التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي على سلامة وضع برنامج المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.24	.656	85%
يساعد التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي على وضع خطة ملائمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.33	.650	87%
يؤدي التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي إلى اكتشاف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بسهولة	4.40	.665	88%
يمكن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي من القيام بالتأكد من التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4.36	.850	87%
المتوسط الكلي للمحور	4.4000	.48590	%88

ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أما الفقرة "يؤدي التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي إلى اكتشاف أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بسهولة" فأخذت درجة مماثلة عالية جداً 88%، والفقرة "يمكن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي من القيام بالتأكد من التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة مما يسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" أخذت درجة موافقة 87%، وهكذا لبقية الفقرات، كانت تؤكد موافقة أفراد العينة بدرجة عالية من أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي له دور في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ويشكل عام فقد أخذ المتوسط الكلي للمحور (4.40) بانحراف معياري صغير، ودرجة موافقة مرتفعة وصلت إلى 88%، مما يؤكد أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي مهم من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

3- أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية:

تم في هذا القسم التعرف على الأساليب والممارسات للمحاسبة الإبداعية المستخدمة، واتجاه آراء أفراد العينة حول ذلك.

يتضح من الجدول (14) اتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة حول التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، حيث إن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (4.24-4.52) بأقل انحرافات معيارية (صغيرة جداً)، مما يدل على تجانس البيانات وعدم وجود تشتت كبير، وبدرجة موافقة مرتفعة، حيث اتضح أن الفقرة "يعمل التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي ليحظى بالكفاءة والتأهيل لأداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" أخذت أعلى مرتبة لاتجاهات أفراد العينة بدرجة موافقة عالية جداً وصلت إلى 90%، وبالمثل بالنسبة للفقرة "يزيد التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي من ممارسة نزعة الشك المهنية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، والفقرة "يساعد التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي على زيادة قدراته ومهارته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" بدرجة موافقة 90% لكل من الفقرتين، أما الفقرات "يساعد التأهيل العلمي والعملية المستمر للمراجع الخارجي في بذل العناية المهنية اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" والفقرة "يسهم التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في توفير إجراءات التطوير المهني للحد من

جدول (15) المتوسط والانحراف المعياري لتصور أفراد عينة الدراسة لمحور أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية

أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
------------------------------------	-----------------	-------------------	---------------

84%	.871	4.21	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وتضخيم الأرباح.
77%	1.228	3.83	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل الاعتراف المبكر بالإيراد قبل إتمام عملية البيع.
82%	.861	4.12	من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل نقل المصاريف الجارية على فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
83%	.881	4.17	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة.
77%	1.049	3.86	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.
82%	.803	4.12	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي التلاعب في نسب إهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها عن طريق تخفيضها عن النسب المستخدمة في السوق.
77%	1.117	3.86	من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.
80%	1.093	3.98	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
84%	.943	4.19	من ممارسات المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية.
91%	.593	4.55	إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
%82	.70337	4.0881	المتوسط الكلي للمحور

المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وتضخيم الأرباح، أما بالنسبة للفقرة "من ممارسات المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية" فوصل المتوسط إلى (4.12) بدرجة موافقة 82%، وكذلك بالنسبة لباقي الفقرات فكانت استجابات أفراد العينة موافقين بدرجة مرتفعة ومؤيدين للأساليب والممارسات للمحاسبة الإبداعية، في حين أخذت الفقرة "من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل الاعتراف المبكر بالإيراد قبل إتمام عملية البيع" المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.83) ودرجة موافقة 77%.

وبشكل عام فإن المتوسط الكلي لاستجابات أفراد عينة الدراسة وصل إلى (4.08) بدرجة موافقة 82%، مما يدل على موافقة أفراد العينة بدرجة مرتفعة على الأساليب والممارسات للمحاسبة الإبداعية، وهذا يوضح مدى اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة للموافقة المرتفعة والإيجابية على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

في هذا القسم تم مناقشة فقرات محور الأساليب والممارسات المحاسبية الإبداعية، وذلك من خلال عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ودرجة الموافقة لاستجابات أفراد العينة، حيث إن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (-4.55) 3.83) بانحرافات معيارية صغيرة جداً، مما يدل على تجانس البيانات وعدم وجود تشتت كبير، وبدرجة موافقة مرتفعة، حيث اتضح أن الفقرة "إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه" التي أخذت أعلى متوسط (4.55) ودرجة موافقة 91%، تؤكد مدى القدرات المهنية المحاسبية العالية التي يمتلكها المراجعون الخارجيون وتمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه، تليها الفقرة "من أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل المغالاة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وتضخيم الأرباح" بمتوسط (4.21) ودرجة موافقة مرتفعة 84%، مؤكدة أن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

خامساً - تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم مناقشة فرضيات الدراسة وتحليلها، من خلال مخرجات برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، حيث تم إيجاد معامل الارتباط بين محاور المتغير المستقل (المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وتم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط simple

جدول (16) يوضح ارتباط المتغيرات المستقلة (المراجعة الخارجية) مع المتغير التابع (أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية)

المتغيرات المستقلة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجي	.747**	.000
التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي	.729**	.000

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

في هذه الفرضية تم مناقشة نتائج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة العلاقة بين درجة الالتزام بالمراجع الخارجي بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية الدولية وممارسة المحاسبة الإبداعية.

في الجدول (16)، لوحظ أن هناك ارتباطاً طردياً قوياً بين محور الالتزام بالمعايير المهنية ومتغير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا الارتباط مهم وذو دلالة إحصائية؛ لأن مستوى الدلالة أقل من نسبة الخطأ المحدد في الدراسة 0.05، وكذلك بالمثل يوجد ارتباط طردي قوي بين محور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي ومتغير أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا الارتباط مهم وذو دلالة إحصائية؛ لأن مستوى الدلالة أقل من نسبة الخطأ المحدد في الدراسة 0.05.

الفرضية الأساسية: توجد علاقة للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

جدول (17) يوضح نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

المتغير التابع	قيمة R	قيمة R ²	اختبار F	مستوى الدلالة Sig.	معامل الانحدار β	اختبار T	مستوى الدلالة Sig.
أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	.747	.558	50.538	.000	.981	7.109	.000

في الجدول (17) الذي يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، لمعرفة أثر الالتزام بالمعايير المهنية للمراجع الخارجي على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، لوحظ أن هناك ارتباطاً طردياً قوياً ($R=.747$)، ومعامل التحديد ($R^2=.558$)، مما يدل على أن قيمة (56%) من التغيرات في أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يفسرها محور الالتزام بالمعايير المهنية للمراجع الخارجي، كما أظهرت النتائج أن قيمة درجة التأثير ($\beta=.981$) وهذا يدل على أن الزيادة

في الجدول (17) الذي يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، لمعرفة أثر الالتزام بالمعايير المهنية للمراجع الخارجي على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، لوحظ أن هناك ارتباطاً طردياً قوياً ($R=.747$)، ومعامل التحديد

ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي و ممارسات المحاسبة الإبداعية".

2- الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.

بدرجة واحدة في محور الالتزام بالمعايير المهنية كبعد من أبعاد المراجعة الخارجية يؤدي إلى زيادة في أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بقيمة (981)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F التي بلغت (F=50.538) وهي دالة إحصائية (sig.=0.000)، وعليه نقبل الفرضية القائلة " يوجد علاقة

جدول (18) يوضح نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية

المتغير التابع	قيمة R	قيمة R2	اختبار F	مستوى الدلالة Sig.	معامل الانحدار β	اختبار T	مستوى الدلالة Sig.
أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	.729	.532	45.461	.000	التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي	6.742	.000

وبشكل عام عند تطبيق الانحدار الخطي المتعدد لمحاو المراجعة الخارجية، والمتمثلة بالالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية والتأهيل العلمي؛ لوحظ ما يلي: أن قيمة (58%) من التغيرات في أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يفسرها محور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، ومحور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، كما أظهرت نتائج اختبار قيمة t أن محور الالتزام بالمعايير له علاقة بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بمستوى دلالة إحصائية (p-value=.033)، في حين أن محور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي ليس له أي دلالة إحصائية (p-value=.129)، مما يدل على أن محور الالتزام بالمعايير المهنية للمراجع الخارجي هي أكثر أهمية ولها دور على أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية .

تشير بيانات الجدول أعلاه، الذي يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، إلى أن هناك ارتباطاً طردياً قوياً (R=.729)، ومعامل التحديد (R2=.532)، مما يدل على أن قيمة (53%) من التغيرات في أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يفسرها محور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي، كما أظهرت النتائج أن قيمة درجة التأثير (β = 1.056). وهذا يدل على أن الزيادة بدرجة واحدة في محور التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة في أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية بقيمة (1.056)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F ، التي بلغت (F=45.461) وهي دالة إحصائية (sig.=0.000)، وعليه نقبل الفرضية القائلة " يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي و ممارسات المحاسبة الإبداعية".

جدول (19): يوضح نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأساسية.

المتغير التابع	قيمة R	قيمة R2	اختبار F	مستوى الدلالة Sig.	معامل الانحدار β	اختبار T	مستوى الدلالة p-value.
أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية	.764	.584	27.360	.000	الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية	2.206	.033
					التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي	1.551	.129

1- مستويات تعليم غالبية أفراد عينة الدراسة المستهدفين بكالوريوس، ومؤهلهم المهني محاسب قانوني معتمد CIA، ووظيفة غالبيتهم مراجع حسابات.

الغاية النتائج والتوصيات

أولاً - نتائج الدراسة:

تشير نتائج الدراسة إلى ما يلي:

أولاً المراجع العربية: أ. الكتب:

- 1- التميمي، عباس والساعدي، حكيم. (2015). إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها. (ط 1). العراق: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.
- 2- حامد، منصور، وآخرون. (2019). "الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة.
- 3- الرفاعي، تامر مزيد (2017). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. الأردن، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 4- الزمر، عماد سعيد، وآخرون. (2018). مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة. مصر: جامعة القاهرة - كلية التجارة.
- 5- سلامة، عبد الحافظ. (2007) علم النفس الاجتماعي. عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
- 6- سواد، زاهرة عاطف. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق. (ط1). عمان: دار الراجية للنشر والتوزيع.
- 7- شريم، عبيد، وبركات لطف. (2011). أصول مراجعة الحسابات. (ط3). اليمن: جامعة صنعاء، الأمين للنشر والتوزيع، كلية التجارة والاقتصاد.
- 8- عشاوي، كامل السيد وآخرون. "مراجعة أحمد الصباغ" (2021). المراجعة وخدمات التأكيد. (ط 1). القاهرة: جامعة القاهرة، كلية، التجار.
- 9- علي، عبد الوهاب نصر، وآخرون. (2020). أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية (ط4). مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.
- 10- فراج، ثناء عطية، وآخرون. (2018). مراجعة أحمد عبد المولي الصباغ "أساسيات المراجعة. مصر: جامعة القاهرة.
- 11- القاضي، حسين يوسف، وآخرون. (2014). أصول المراجعة. سوريا: جامعة دمشق.
- 12- متولي، عصام الدين محمد. (2006). المراجعة I. (ط1). السودان: جامعة السودان المفتوحة، برنامج العلوم الإدارية.
- 13- متولي، عصام الدين محمد. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. (ط1). اليمن: جامعة العلوم والتكنولوجيا.

2- أن المتوسط العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول الالتزام بالمعايير المهنية (4.41) بدرجة موافق 88% مما يؤكد الالتزام بالمعايير المهنية بدرجة مرتفعة، ولها دور فعال في المحاسبة الإبداعية.

3- المتوسط العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وصل إلى 4.40 بدرجة موافقة 88%، بدرجة مرتفعة، مؤكداً على أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي له دور فعال في المحاسبة الإبداعية.

4- المتوسط العام لآراء أفراد عينة الدراسة حول أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وصل إلى 4.08 بدرجة موافقة 82%، بدرجة مرتفعة.

5- توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين الالتزام بالمعايير المهنية وأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك العلاقة الطردية القوية بين التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

6- أن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي يساعد على زيادة مهاراته وكفاءاته في أداء عملية المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- هناك دور للمراجعة الخارجية مؤثر للالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً- توصيات الدراسة:

1- ضرورة تدريب وتأهيل الكوادر العاملة بمكاتب المراجعة الخارجية اليمنية بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- يجب بث الوعي لمعرفة أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية؛ وذلك بغرض بيان أضرارها، وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.

3- ينبغي على مكاتب المراجعة الخارجية اليمنية الاهتمام بمراجعة القوائم المالية لمعرفة المؤشرات الدالة على استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المصادر والمراجع

الحسابات والأساتذة الجامعيين) أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن ديسمبر، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن.

ثانياً- المراجع الإلكترونية:

22- Hasen Mohamed .A.Albeksh , The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya, International Journal of Science and Research (IJSR) ,ISSN : 2319-7064, Impact Factor (2018) : 7.426.

23- M.Mageed Abdzaid Hamad , The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies ,University of AL-qadissiya – College of Economic and Administration-, Impact Factor (2014) 16.

24- Yadav,B(2014): "Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective". International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Volume3, No.1

ثالثاً - مواقع الإنترنت:

الساعة الثامنة مساءً. <http://www.yacpa.org/31/3/2022>

14- هادية، علي بن، والبليش، بلحسن، وآخرون. (1991). القاموس الجديد للتلاميذ "معجم عربي - مدرسي - ألفبائي. (ط7). الجزائر: المؤسسة الوطنية للكتاب.

15- الهلباوي، أحمد وأحمد، إبراهيم. (2019). المحاسبة الإبداعية. (ط1). الجزائر: دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.

بد الرسائل الجامعية:

16- بو عروج، معاذ. (2016). "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين المهنيين، رسالة ماجستير منشورة. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي. الجزائر.

17- ثليب، خولة. (2015). "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين. رسالة ماجستير في العلوم المالية والمحاسبية منشورة، جامعة محمد خيضر. ولاية سكرة، الجزائر.

18- الحلبي، ليندا حسن نمر. (). "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير منشورة. جامعة الشرق الأوسط، عمان. الأردن.

ج- الدوريات:

19- الجعارات، خالد جمال، وأبو خليفة، دينا سليمان. (2015). اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 1.

20- زين، خليل محمد، وحجازي بسام أحمد. (2020). دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية، دراسة من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان. بحث علمي منشور، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية. الأردن. العدد الثلاثون.

21- المبيضين، طارق حماد، وعبد المنعم، أسامة. (2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي