

## دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات

### The role of external auditing in limiting creative accounting practices in light of corporate governance

عايدة فراحات<sup>1\*</sup>، مخبر الدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي الشريف بوشوشة أفلو،

الجزائر، a-frahat@cu-aflou.edu.dz

بن يوسف خلف الله<sup>2</sup>، المركز الجامعي الشريف بوشوشة أفلو، الجزائر،

b.khalffallah@cu-aflou.edu.dz

تاريخ إرسال المقال: 04-08-2023 تاريخ قبول المقال: 10-10-2023

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى إدارة المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة فرضيتها، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الملائم لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة المكونة من إطارات مالية وإطارات محاسبية ومحافظي الحسابات، كما تم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS، النسخة 25.

وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية لها أثر إيجابي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها، وذلك من خلال التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتمثلة في المعايير العامة والشخصية، معايير العمل الميداني وأخيرا معايير إعداد التقرير وكلما زاد التزام المراجعة الخارجية بمعايير المراجعة زادت كفاءتها في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، ومنه تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

**الكلمات المفتاحية:** مراجعة خارجية، محاسبة إبداعية، حوكمة شركات، معايير مراجعة.

#### Abstract:

This study aims to identify the role played by the external audit in limiting creative accounting practices at the level of management of economic institutions in light of corporate governance. To collect information from the study sample consisting of financial and accounting frameworks and account keepers, the statistical analysis program SPSS, version 25 was also relied upon. The study concluded that external auditing has a positive effect in confronting creative accounting practices and limiting their effects, through the external auditor's commitment to standards Audit represented in general and personal standards, field work standards, and finally report preparation standards. The greater the commitment of

\* عايدة فراحات

external auditing to auditing standards, the greater its efficiency in facing creative accounting methods, including the achievement of corporate governance objectives

**Keywords:** external audit, creative accounting, corporate governance, auditing standards.

#### مقدمة:

عرف العالم تطور كبير وواسع صاحبه تعقد النشاطات وتتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب فيها يوماً بعد يوم التسيير، وهذا ما أدى إلى لجوء الكثير 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 المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية المنشورة مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك البيانات.

ونظراً لأهمية المراجعة الخارجية باعتبارها وظيفة أساسية في أي مؤسسة خاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة، حيث ظهر ما يسمى بأصحاب المصالح في المؤسسة، الشيء الذي اشترط تعيين وتوكيل طرف حيادي ومستقل عن المؤسسات يتابع أمور الإدارة والتصرفات التي تقوم بها من أجل حماية مصالح الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وإيصال مختلف المعلومات المحاسبية الموثوق منها والتي تتعلق بنشاط المؤسسة ونتيجته، من خلال التقارير التي ترفع إليهم حول الوضعية المالية للمؤسسة لمختلف القوائم المالية، من أجل اتخاذ القرار سواء كان حالياً أو مستقبلياً للمؤسسة، ولأن عملية المراجعة تبدأ عند انتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة مؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة واكتشاف الأخطاء ومختلف أساليب المحاسبة الإبداعية.

■ إشكالية الدراسة: تم صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات ؟

للإجابة على هذه الإشكالية يمكن تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير العامة والشخصية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية ؟

## دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية؟

- ما هو دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات؟

▪ **فرضيات الدراسة:** محاولة للإجابة على الأسئلة المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير العامة والشخصية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$

▪ **أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية هذه الدراسة في معالجة أحد المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة والمراجعة المتمثل في المحاسبة الإبداعية وأساليبها التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وإيضاح الدور الجوهري لمدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارساتها وتقليل المخاطر وحماية حقوق أصحاب المصالح.

▪ **أهداف الدراسة:** يمكن توضيح أهم أهداف هذه الدراسة في ما يلي:

- ضبط مفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم دوافعها وأساليبها على مستوى القوائم المالية للمؤسسة؛
- التعرف على الجوانب الفكرية للمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات؛
- الوقوف على الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى إدارة المؤسسة الاقتصادية.

### ■ منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي الملائم لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة المكونة من إطارات مالية وإطارات محاسبية ومحافظي الحسابات، وتم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS، النسخة 25، لاختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج.

### المبحث الأول: التأسيس النظري للدراسة

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من المحاسبة الإبداعية، حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية، وأهم الإجراءات المتخذة من طرف المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض مفهوم المحاسبة الإبداعية، أسباب ودوافع إدارة المؤسسة لممارستها، وكذا أهم أساليبها المستخدمة في القوائم المالية.

#### أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

##### 1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، وتعددت المصطلحات والمسميات التي تطلق على الإجراءات الخفية للتلاعب في البيانات المحاسبية، حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة فمنها على سبيل المثال: المحاسبة الابتكارية، المحاسبة التجميلية، التحريف المالي، إدارة الأرباح، وفيما يلي سنعرض أهم التعريفات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية:

يعرف كل من Naser and Pendlebury بأنها: "عبارة عن عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية وتحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً، إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية أو الاستفادة من القوانين أو تجاهل بعضها أو جمعها"<sup>1</sup>.

كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: "هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يقوم بها المحاسب وفق القواعد والقوانين المحاسبية لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة، ولها جانبان في ممارستها

الأول إيجابي وهو إيجاد حلول لمشاكل محاسبية حديثة تساعد على اتخاذ القرار، والجانب الثاني سلبي يتمثل في التلاعب بالأرقام والبيانات المالية من أجل تحقيق أهداف معينة أو إخفاء حقائق معينة تخدم مصالح أطراف محددة<sup>2</sup>.

## 2- خصائص المحاسبة الإبداعية: تتمثل أهم خصائص المحاسبة الإبداعية في العناصر التالية<sup>3</sup>:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية عالية وخبرة في مجال المحاسبة تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه ويخدم أهدافهم.

## ثانياً: أسباب ودوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

الدوافع لاستخدامات وممارسات المحاسبة الإبداعية متعددة من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية، وتتلخص أهم هذه الدوافع فيما يلي<sup>4</sup>:

1- **التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة.

2- **التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية:** بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية.

3- **زيادة الاقتراض من البنوك:** تلجأ المؤسسات للمحاسبة الإبداعية بهدف تحسين المؤشرات والمعايير التي تزيد من فرصة حصولها على القروض.

4- **لغايات التلاعب الضريبي:** من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

5- **تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية:** وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها بالتعاون مع المراجع الخارجي وعلى حساب كل الأطراف ذات المصالح في المؤسسة، لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

**6- لغايات التصنيف المهني:** للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية، تستخلص من البيانات المالية السنوية، ونصف السنوية، وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

**ثالثا: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**

هناك العديد من الممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية التي تقوم الإدارة باعتمادها في القوائم المالية ومن أبرزها ما يلي<sup>5</sup>:

**1- أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي (الميزانية):**

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة؛
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة؛
- التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة؛
- عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة؛
- تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل؛
- التلاعب في الذمم المدينة عن طريق عدم الكشف عن الديون المتعثرة؛
- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.

**2- أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):**

- الاعتراف المبكر بالإيراد فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك؛
- تسجيل إيرادات وهمية؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة؛

- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة؛

- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة؛

- نقل المصاريف المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية؛

- تخفيض غير ملائم للالتزامات.

### 3- أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

- تسجيل تكاليف البحوث والتطوير باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة؛

- تسجيل النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس؛

- توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا لإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي؛

- التهرب جزئيا من دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية.

### 4- أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية:

- تخفيض حقوق الملكية من خلال توزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية؛

- توزيع أرباح من الاحتياطات؛

- توزيع أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع موجودات؛

- تخفيض حقوق الملكية من خلال توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة؛

- إجراء تغييرات وهمية في الأرباح المحتجزة؛

- عدم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الموجودات.

**المطلب الثاني: أساسيات في المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات**

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى كل من تعريف المراجعة الخارجية وأهميتها إضافة إلى تعريف حوكمة الشركات وأهدافها.

**أولاً: تعريف المراجعة الخارجية**

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المراجعة الخارجية بأنها: "عملية الحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى اتفاق هذه النتائج مع المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية". أما منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين بفرنسا فقد عرفت المراجعة الخارجية بأنها: "منهجية توضع بصفة منسجمة من طرف المحترفين (المهنيين) من خلالها يستعملون مجموعة من التقنيات المعلوماتية والتقييمية من أجل التعبير عن رأي خاص بمدى تطبيق الإجراءات الداخلية المعتمدة في المنشأة، وكذا مدى فعالية نظامها المعلوماتي والتنظيمي، على أن يكون التعبير عن الرأي مستندا إلى معايير"<sup>6</sup>.

**ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية**

تتجلى أهمية المراجعة الخارجية من خلال الفئات التي تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه في اتخاذ قرارات معينة ويمكن توضيح ذلك فيما يلي<sup>7</sup>:

**1- بالنسبة للعميل (المؤسسة محل المراجع):** مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية، أساس لتحديد سلامة المركز المالي، وتجنب العسر المالي أو الإفلاس وحالات الاختلاس، وتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

**2- بالنسبة للإدارة:** تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة. وتعتبر الإدارة تقرير المراجعة بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها على المهام الموكلة إليها، والدليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

**3- بالنسبة للملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم

واستثماراتهم الموجهة والتي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين يتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

**4- بالنسبة للدائنين والموردين:** يعتمد الدائنون والموردون على تقرير المراجع من أجل سلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها للتأكد من مصداقية حسابات المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

**5- بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب هذه الفئة دورا هاما في التمويل قصير الأجل للمؤسسات لمقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على القوائم المالية وتقرير المراجع لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في تقديم القروض، تعتمد كأساس فيه أو الإحجام عنه على طريقة تقييم درجة الخطر في منح القروض.

**6- بالنسبة للمؤسسات الحكومية:** تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية وتقرير المراجع للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات، وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية، وتحديد الانحرافات وأسبابها.

**7- بالنسبة لرجال الأعمال:** ازداد اهتمام رجال الأعمال بالقوائم المالية المراجعة، وما تحتويه من بيانات محاسبية وتحليلها وتقييم الدخل العام، ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمد عليها.

**8- بالنسبة لإدارة الضرائب:** يمكن أن تعتمد إدارة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المراجعة للتقليل من الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة، وفي حالة المنازعات كذلك.

### ثالثا: تعريف حوكمة الشركات

لقد زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من أهم ركائز الاقتصاد الحديث، ومن بين أهم تعريفاتها:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات على أنها: "مجموعة العلاقات ما بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم فيها والأطراف الأخرى من أصحاب المصلحة، وتقدم حوكمة الشركات الإطار المنظم الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة وتحقيقها ومراقبة الأداء وخدمة مصالح المؤسسة ومساهمتها ومراقبة استخدام موارد أصولها بكفاءة وفعالية"<sup>8</sup>.

وتعرفها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها: "عبارة عن مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة بما فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور المؤسسة"<sup>9</sup>.

#### رابعاً: أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في<sup>10</sup>:

- تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في المؤسسة؛
- فرض الرقابة الجيدة على الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين قدرتها التنافسية، وتنمية الاستثمارات؛
- تحقيق الشفافية في إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية للحد من الفساد المالي والإداري؛
- تحسين كفاءة إدارة المؤسسات ومساعدة هيئاتها على اتخاذ القرارات السليمة وبناء الاستراتيجيات الفعالة لتحقيق أهدافها؛
- ضمان تحقيق الدولة لعائدات أكبر على استثماراتها وإتاحة المزيد من فرص العمل، مما يساهم في زيادة التنمية الاقتصادية؛
- المساهمة في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والمالي للدولة من خلال تجنب حدوث أي مشاكل مالية أو وقوع أزمات مصرفية.

#### المطلب الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن المراجعة الخارجية تسعى باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بمجال المحاسبة الإبداعية لكشف ممارساتها ومن ثمة العمل على الحد منها، وهذا ما سيتم عرضه من خلال هذا المطلب.

##### أولاً: مسؤولية المراجع اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

إن الهدف الرئيسي لمراجع الحسابات هو إبداء الرأي حول صدق وشرعية القوائم المالية بينما الهدف الثانوي هو اكتشاف التحريفات الجوهرية والغش، والمراجع الذي يقوم بعملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة يكون مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريف

جوهري، ويتفق معظم المهنيين في مجال المحاسبة على أنه في معظم حالات فشل المراجعة في الكشف عن التحريفات الجوهرية وإصدار خاطئ للمراجعة ناتج عن الشك حول ما إذا كان المراجع قد مارس العناية المهنية المعتادة، وأن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المراجع حالات الغش والتصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية المراجعة<sup>11</sup>.

وتعد مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية، أن التقرير النظيف يعني أن المراجع قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل المراجعة، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المراجع باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية المراجعة، في حين قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المراجع بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة، ويمكن تحديد نوعين من المخاطر التي يواجهها مراجع الحسابات هما: وجود أخطاء جوهرية في العمليات المالية؛ عدم اكتشاف مراجع الحسابات هذه الأخطاء<sup>12</sup>.

### ثانياً: دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية

تعتبر المراجعة الخارجية من بين أهم العوامل التي تساعد على تحسين جودة القوائم المالية، فهي تلعب دوراً كبيراً من أجل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي والسليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، والمراجع ملزم حسب معايير المراجعة الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتهجة من قبل المؤسسات وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور. وفي هذا المجال، فإنه ملزم في إطار حوكمة الشركات بما يلي<sup>13</sup>:

- الإفصاح في تقريره عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة؛
- التحقق من كفاية المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية؛
- التحقق من الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح عن ذلك في تقريره؛
- التأكد من دقة المعلومات المفصّل عنها ووضوحها وسهولة فهمها، وكذا مدى مطابقتها للواقع وملاءمتها؛
- تقييم مدى توفر قنوات لنشر المعلومات بطريقة تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وبشكل عادل.

وعند اكتشاف الأخطاء والتحريفات، فإن إقرار المراجع الخارجي بعدم شفافية التقارير المالية المفصح عنها نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب في عملية الإفصاح، وإبدائه لرأي سلبي حول طريقة الإفصاح المتبعة من قبل الشركة من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

### ثالثاً: دور المراجعة الخارجية في حماية الشركة وأصحاب المصالح

أصبحت المراجعة الخارجية في إطار حوكمة الشركات مسؤولة عن تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وذلك لحماية الشركة وأصحاب المصلحة في نفس الوقت، إذ يجب أن يدرس المراجع الخارجي مدى الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية في القوائم المالية، ويعتبر الرأي المقدم من طرفه حول مقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط ذو أهمية بالغة بالنسبة لأصحاب المصلحة إذ يعطي لهم معلومات هامة حول المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للمؤسسة، وبالتالي توفير لهم الحماية وكذا القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين<sup>14</sup>.

قد تخفي ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة مؤشرات حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، ومن واجب المراجع الخارجي البحث في المؤشرات المالية وغير المالية التي تزيل الشك حول مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها والكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة لإظهار المؤسسة على أنها في وضع جيد، ولكن في الحقيقة هي عكس ذلك.

### رابعاً: إجراءات واختبارات المراجعة الخارجية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

يمارس المراجع الخارجي العديد من الإجراءات والاختبارات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف حماية الأطراف ذات المصالح، ومن الإجراءات التي يمارسها على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي ما يلي:

**1- إجراءات المراجعة الخارجية للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:** من أهم الإجراءات والاختبارات المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتوجب على المراجع الخارجي تنفيذها نجد<sup>15</sup>.

أ- النقدية: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

ب- الاستثمارات المتداولة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

ج- المخزون السلعي: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المحزن.

د- الاستثمارات طويلة الأجل: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

ن- الأصول طويلة الأجل: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك؛

هـ- الأصول غير الملموسة: التحقق من صحة الأسس في التقييم وتعديل القيمة وفقا لأسس الصحيحة؛

و- الالتزامات المتداولة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

ي- الالتزامات طويلة الأجل: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

2- إجراءات المراجعة الخارجية للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

من الإجراءات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية يتعين على المراجع الخارجي القيام بما يلي<sup>16</sup>:

أ- رقم المبيعات: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

ب- تكلفة البضاعة المباعة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

ج- مصروفات التشغيل: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

د- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

**المبحث الثاني: الدراسة الميدانية**

سيتم في الجانب الميداني لهذه الدراسة لتطرق إلى إجراءات الدراسة من خلال المطلب الأول أما

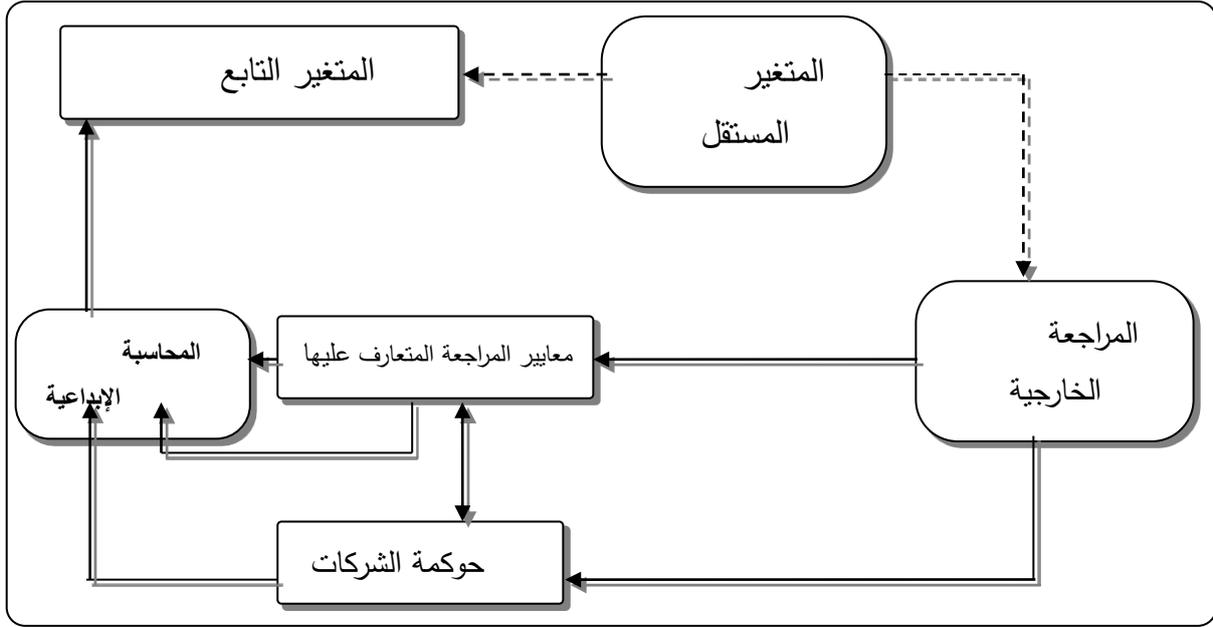
المطلب الثاني فسيتم من خلاله مناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

**المطلب الأول: إجراءات الدراسة**

من خلال هذا المطلب سيتم عرض نموذج الدراسة، مجتمعا وعينتها، إضافة إلى عرض أساليب المعالجة الإحصائية واختبار ثبات أداة الدراسة.

أولاً : نموذج الدراسة

الشكل 1: يوضح نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثان

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في إطارات محاسبية وإطارات مالية عاملة في المؤسسة الوطنية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFAPIPE، ومحافظي الحسابات، وخبراء المحاسبة إضافة إلى أساتذة باحثين في المجال.

2- عينة الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة مسبقاً وبغية التعرف والإلمام بجوانب الموضوع تم الاعتماد على الاستبان كأداة لجمع المعلومات، حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغ عددها (60) مفردة شملت الفئات المعنية وتم استرداد منها (57) استبانة صالحة والجدول الموالي يبين عينة الدراسة.

الجدول 1: يوضح عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة والملغاة

النسبة %	التكرار	البيان
100%	60	عدد الاستمارات الموزعة
95%	57	عدد الاستمارات المسترجعة

عدد الاستمارات الملغاة	3	%5
------------------------	---	----

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Spss25

#### - التحليل الإحصائي و اتخاذ القرار:

الملاحظ من خلال الجدول (1) أن عدد الإجابات المعبر عنها (60) إجابة، والتي استخلص منها (57) إجابة صالحة للدراسة أما باقي الإجابات وعددها (3) إجابات ملغاة لعدم اكتمال الإجابات فيها والملاحظ أن الإجابات الصالحة للتحليل تمثل 95% من إجمالي الإجابات وهي نسبة جيدة للتحليل.

#### ثالثا: أساليب المعالجة الإحصائية للدراسة

يهدف الوصول إلى نتائج معتمدة تحقق أهداف الدراسة وتختبر فرضياتها، تم تفريغ البيانات الواردة بالاستبيان وتبويبها وجدولتها، ليسهل التعامل معها بواسطة جهاز الكمبيوتر، وتمت معالجة البيانات بغية اختبار نموذج الدراسة وفرضياتها وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS النسخة 25، وبرنامج EXCEL 2010.

ولتحليل بيانات الاستبيان تم استخدام عدد من الأدوات والأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة هذه الدراسة، والمتمثلة في:

- معامل ألفا كرونباخ (Crombach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

- معامل الانحدار الأحادي البسيط Régression.

#### رابعا: اختبار ثبات أداة الدراسة

تم اختبار ثبات أداة القياس باستخدام معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة وعلى محاور الدراسة مجتمعة، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (2)

#### الجدول 2: يوضح نتائج معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

محاور الاستبيان	عدد العبارات	$\alpha$ كرونباخ
مدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير العامة والشخصية	10	0.827
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني	10	0.910
مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير	10	0.778
دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات لمحاسبة	10	0.868

		الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات
0.845	40	معامل الثبات الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Spss25

- التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2) بأن معامل ألفا كرونباخ تراوح ما بين (0.778%) لمدى التزام المراجع الخارجي بمعايير إعداد التقرير وبين (0.910%) لمدى التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني، بينما بلغ معامل ألفا كرونباخ الإجمالي (0.845%)، وهي كما يظهر الجدول رقم (2) أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة عالية وقريبة من الواحد الصحيح، وهذا يدل على ثبات أداة الدراسة ويمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج واختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم عرض تحليل ومناقشة دور المراجعة الخارجية في الحد من مختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة.

▪ الفرضيات الفرعية للدراسة:

تم صياغة الفرضيات الفرعية للدراسة كما يلي:

- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير العامة والشخصية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .
- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .
- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .
- توجد علاقة ارتباطية موجبة بين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

### ■ التحليل الإحصائي:

بعد أن قمنا بحساب معاملات الارتباط في المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، تم اختبار جودة نموذج العلاقة باستخدام F ثم حساب النسبة التي يفسرها كل متغير في التغير الحاصل في المتغير التابع المتمثل في المحاسبة الإبداعية وذلك باستخدام  $R^2$  ثم التأكد من معنوية تأثيره على المتغيرات المستقلة. ويمكن التطرق إليها كالآتي:

#### أولاً: الفرضية الفرعية الأولى

توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير العامة والشخصية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

الجدول 3: يوضح معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، اختبار جودة النموذج بين تأثير المعايير الشخصية والعامة على المتغير التابع أساليب المحاسبة الإبداعية

القرار	النموذج	اختبار T. test	معامل التحديد $R^2$	اختبار جودة النموذج F.T EST	المتغير التابع		المتغير المستقل
					أساليب المحاسبة الإبداعية، معامل الارتباط	المعايير العامة	
قبول الفرضية	$Y=1.89+0.483x$	16.33	0.82	266.110	0.91	المعايير الشخصية	العامة

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات Spss25

\*\*دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha = 0.05)$

\*\*دال إحصائياً عند مستوى  $(\alpha = 0.01)$

- التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من خلال الجدول رقم (3) يتضح أن هناك علاقة ارتباطية إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha = 0.05)$  تدل على وجود ارتباط بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير الشخصية والعامة في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية حيث قدر معامل الارتباط بـ (0.91%) وهو دال إحصائياً على وجود علاقة

ارتباطية طردية بين متغيرات الدراسة، أي أنه كلما ازداد تطبيق المعايير الشخصية والعامّة من قبل مراجع الحسابات الخارجي يكون هناك أثر إيجابي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية وكلما انخفض تطبيق المعايير الشخصية والعامّة ينخفض مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية وبالتالي يمكن قبول الفرضية وإثبات صحتها.

كما كانت قيمة جودة النموذج ( $F.TEST=266.110$ ) دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، وتدل على جودة النموذج وبالتالي وجود علاقة قوية بين المتغيرات المعايير الشخصية والعامّة والمحاسبة الإبداعية وصحة الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء وقدرت قيمة معامل التحديد بـ ( $R^2= 0.82\%$ ) وتشير إلى أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير الشخصية والعامّة يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية و نسبة (18%) اعتبارات عشوائية لم تساهم في الحد من مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، ويمكن تقدير نموذج الانحدار البسيط وفق العلاقة التالية:

$$Y=1.89+0.483x$$

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية

توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

الجدول 4: يوضح معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، اختبار جودة

النموذج بين تأثير معايير العمل الميداني على المتغير التابع أساليب المحاسبة الإبداعية

القرار	النموذج	اختبار T. test	معامل التحديد $R^2$	اختبار جودة النموذج F.TE ST	المتغير التابع	المتغير المستقل
					أساليب المحاسبة الإبداعية، معامل الارتباط	
قبول الفرضية	$Y=2.89+0.02996x$	2.24	0.82	5.056	0.89	معايير العمل الميداني

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماداً على مخرجات Spss25

\*\* دال إحصائياً عند مستوى ( $\alpha=0.05$ )

$\alpha = 0.01$ ) دال إحصائيا عند مستوى

- التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن هناك علاقة ارتباطية دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ )، على وجود علاقة ارتباطية بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية حيث قدر معامل الارتباط بـ (0.89%) وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباطية قوية وموجبة بن متغيرات الدراسة، ومنه يمكن قبول صحة الفرضية وإثباتها. كما كانت قيمة ( F.TEST=5,056 ) دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ )، وتدل على جودة النموذج وبالتالي وجود علاقة قوية بين المتغيرات معايير العمل الميداني والمحاسبة الإبداعية وصحة الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء وتشير قيمة ( $R^2=0.82\%$ )، إلى أن معايير العمل الميداني تساهم في تحقيق علاقة جيدة بين المتغيرات التفسيرية والمتغيرات التابعة ونسبة (18%) تفسيرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن دقة اختيار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها، ومن خلال الجدول أعلاه يمكن تقدير نموذج الانحدار البسيط وقف العلاقة التالية:

$$Y=2.89+0.02996x$$

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة

توجد علاقة ارتباطية موجبة بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$ .

الجدول رقم 4: يوضح معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، اختبار جودة

النموذج بين تأثير معايير إعداد التقرير على المتغير التابع أساليب المحاسبة الإبداعية

القرار	النموذج	اختبار T. test	معامل التحديد R <sup>2</sup>	اختبار جودة النموذج F.T EST	المتغير التابع	المتغير المستقل
					أساليب المحاسبة الإبداعية، معامل الارتباط	
3						3

	$Y=1.93+0.518x$	3.129	0.51	9.788	0.83	
--	-----------------	-------	------	-------	------	--

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Spss25

\*\*دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ )

\*\*دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha = 0.01$ )

- التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن هناك علاقة ارتباطية إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) وتدل على وجود ارتباط موجب وقوي بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية حيث قدر معامل الارتباط بـ (0.83%) وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباطية قوية وطردية بين متغيرات الدراسة، وهو ما يثبت صحة الفرضية وقبولها.

كما كانت قيمة جودة النموذج ( $F.TEST = 9.788$ ) دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ ) تدل على جودة النموذج وبالتالي وجود علاقة قوية بين المتغيرات معايير إعداد التقرير والمحاسبة الإبداعية وصحة الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء وقدرت قيمة معامل التحديد بـ ( $R^2 = 0.51\%$ ) وتشير إلى أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية و نسبة (49%) اعتبارات عشوائية لم تساهم في الحد من مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ويمكن تقدير نموذج الانحدار البسيط وفق العلاقة التالية:

$$y=1.93+0.518x$$

رابعا: الفرضية الفرعية الرابعة

توجد علاقة ارتباطية موجبة بين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات، عند مستوى المعنوية  $\alpha = 0.05$

الجدول رقم 5: يوضح معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، اختبار جودة

النموذج بين تأثير دور المراجعة الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

القرار	المتغير التابع	اختبار جودة النموذج	معامل التحديد $R^2$	اختبار T. test	المتغير المستقل
					أساليب المحاسبة
					النموذج

					الإبداعية، الارتباط معامل	
قبول الفرضية	$Y =$ $y = 1.143 + 0.989x$	9.1	0.6	9.49	0.77	المراجعة الخارجية
		6	0	3		

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات Sps25

\*\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha = 0.05$ )

\*\* دال إحصائيا عند مستوى ( $\alpha = 0.01$ )

- التحليل الإحصائي واتخاذ القرار:

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن هناك علاقة ارتباطية إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )، تدل على وجود علاقة ارتباطية قوية بين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات حيث قدر معامل الارتباط بـ (0.77%) وهو دال إحصائيا على وجود علاقة ارتباطية قوية وطردية بين متغيرات الدراسة، وبالتالي قبول الفرضية وإثبات صحتها.

كما كانت قيمة ( $F.TEST = 9.493$ ) دالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ )، وتدلل على جودة النموذج وبالتالي وجود علاقة قوية بين المتغيرات المراجعة الخارجية والمحاسبة الإبداعية وصحة الاعتماد على نتائج النموذج بدون أخطاء وتشير قيمة معامل التحديد ( $R^2 = 0.60\%$ )، إلى أن المراجعة الخارجية تساهم بشكل موجب في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، ومن خلال الجدول أعلاه يمكن تقدير نموذج الانحدار البسيط وفق العلاقة التالية:

$$y = 1.143 + 0.989x$$

الخاتمة:

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تحدث بشكل كبير في المجالات التي تكون معايير المحاسبة فيها متغيرة من فترة إلى أخرى، وهذا ما يخلق الدافع لدى الإدارة للتلاعب بالبيانات المالية، كما تعتبر المحاسبة الإبداعية ذات مرونة عالية تماشيا مع الثغرات القانونية التي تضبط بيئة ومحيط الأعمال، ويهدف التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية عمل العديد من الباحثين خاصة أولئك المهتمين بهذا

المجال على المساهمة في سن ووضع قوانين ونظريات الهدف من وراءها القضاء على ممارساتها، وذلك سعياً منهم لضبط أنشطة المؤسسات ومداخلها، وهذا ما يؤدي بدوره إلى تطبيق حوكمة فعالة لهذه المؤسسات تكون تقاريرها المالية ذات مصداقية وتمارس الشفافية في جمع معاملاتها.

وبناء على ما سبق وانطلاقاً من الجانب النظري والتطبيقي للدراسة يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

#### ■ النتائج المتعلقة بالجانب النظري:

- يساهم وجود المراجعة الخارجية في المؤسسات الاقتصادية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي له دور فعال في مصداقية القوائم المالية؛
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية من حيث الهدف والنتائج ومن بين الأهداف هو إظهار الوضعية المالية الحسنة للمؤسسة واتخاذ قرار يساهم بتبني المحاسبة الإبداعية بطريقة قانونية تلجأ إليها المؤسسة؛
- إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتجميل نتيجة المؤسسة ومركزها المالي بالاعتماد على الفجوات والثغرات المالية في المؤسسة يعطي صورة غير حقيقية عن الأداء المالي للمؤسسة.

#### ■ النتائج المتعلقة بالدراسة الميدانية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمعايير العامة والشخصية لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال الدراسة الإحصائية ومنه يتم قبول صحة الفرضية الأولى؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير العمل الميداني لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال اختبارات الدراسة الإحصائية والعينة المستهدفة، ومنه تم قبول صحة الفرضية الثانية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجع الحسابات الخارجي بمعايير إعداد التقرير لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال نتائج التحليل الإحصائي، ومنه تم قبول صحة الفرضية الثالثة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات، وبناء على اختبارات الدراسة الإحصائية تم قبول صحة الفرضية الرابعة.

## ■ توصيات الدراسة:

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة الاهتمام بتفعيل دور المراجعة الخارجية داخل المؤسسات الاقتصادية لما لها من أثر ايجابي في إضافة قيمة وتحسين فعالية العمليات وتحقيق الأهداف؛
  - ضرورة اصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية، مما يحد من استخدام التقنيات الغير شرعية مثل أساليب المحاسبة الإبداعية؛
  - مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق إلزام المؤسسة بمبدأ الثبات عند اختيار الطريقة المحاسبية والإفصاح عن أي تغيير فيها؛
  - توعية معدي القوائم المالية بخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية وضرورة التحلي بالقيم الأخلاقية والنزاهة؛
  - قيام النقابات والجمعيات في مجال المحاسبية والمراجعة بنشر المعايير والمبادئ وخصوصا تلك التي تتضمن أبعاد أخلاقية لترسيخ مبدأ الحياد والاستقلال والذي يعتبر أساس المبادئ الأخرى؛
  - ينبغي على المراجع الخارجي زيادة الاهتمام بمراجعة التقارير المالية والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام المحاسبة الإبداعية؛
  - التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الجزائرية يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ويعطي أهمية للإفصاح والشفافية للقوائم المالية في ظل حوكمة الشركات.

## الهوامش:

<sup>1</sup> Kamel naser , maurice pendlebury."a note on the use of creative accounting", british accounting review, Vol 24, 1992, p 04.

<sup>2</sup> عبد القادر عوادي، وآخرون، "استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2020، ص 192.

<sup>3</sup> بن موقفي علي، " دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2019، ص 73.

<sup>4</sup> الفتيحي عز الدين، الفتيحي عبد الحق، "أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي -دراسة استقصائية-"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2019، ص 253.

<sup>5</sup> مومن فاطمة الزهراء، "أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2020، ص 15.

<sup>6</sup> بن يحيى علي، "دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقا للمعايير المطبقة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020، ص- ص 21-24.

<sup>7</sup> علي بن يحيى، "التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعمل على ضوء المعايير الدولية والمحلية" دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023، ص، ص 32، 34.

<sup>8</sup> علاء جميل ملط السحيم، "دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة-"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد 17، العدد 1، 2015، ص 158.

<sup>9</sup> حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص، ص 15، 16.

<sup>10</sup> مومن فاطمة الزهراء، وآخرون، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 366.

<sup>11</sup> سالمى محمد دينوري، فاطمة علاق، "دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية -دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي-"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ان جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 08، العدد 08، 2017، ص 633.

<sup>12</sup> سالمى محمد دينوري، فاطمة علاق، مرجع سبق ذكره، ص 634.

<sup>13</sup> مزيمش أسماء، شريقي عمر، "التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 256.

<sup>14</sup> مزيمش أسماء، شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 257.

<sup>15</sup> بن عبد العزيز سفيان، منصورى هواري، "دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي، الجزائر، العدد 08، 2017، ص، ص 23، 24.

<sup>16</sup> حسن نمر الحلبي ليندا، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص-ص 63-66.

### قائمة المصادر والمراجع:

#### أولاً: الكتب

- 1- حاكم محسن الربيعي، حمد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 2- علي بن يحيى، "التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي على ضوء المعايير الدولية والمحلية" دار نزهة الأبواب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2023.

#### ثانياً: الرسائل والمذكرات

- 3- بن يحيى علي، "دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية وفقاً للمعايير المطبقة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2020.
- 4- حسن نمر الحلبي ليندا، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
- 5- مومن فاطمة الزهراء، "أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية-"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2020.

#### ثالثاً: المقالات

- 6- القنيعي عز الدين، القنيعي عبد الحق، "أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي -دراسة استقصائية-"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة 1، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2019.
- 7- بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، "دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي بأم البواقي، الجزائر، العدد 08، 2017.
- 8- بن موفقي علي، " دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2019.
- 9- سالم محمد دينوري، فاطمة علاق، "دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية - دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي-"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 08، العدد 08، 2017.
- 10- علاء جميل ملط السحيم، "دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة-"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد 17، العدد 1، 2015.
- 11- عوادي عبد القادر، وآخرون، "استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، 2020.

- 12- مزيمش أسماء، شريقي عمر، "التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2020.
- 13- مومن فاطمة الزهراء، وآخرون، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، المجلد 01، العدد 01، 2017.

14 - Kamel naser , maurice pendlebury."a note on the use ofcreative accounting", british accounting review, Vol 24, 1992.