

مساهمة جودة أداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة آراء عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

**The contribution of the performance quality of the audit process
in reducing the creative accounting practices.****Case study of the opinions of a sample of account managers and
accounting experts**بولحبال فريد¹¹ جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، مخبر المحاسبة المالية الجبابة والتأمين،boulahbel.farid@univ-oeb.dz

تاريخ النشر: 2025/12/18

تاريخ القبول: 2025/12/07

تاريخ الاستلام: 2025/09/25

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة معايير وشروط تحسين جودة أداء عملية المراجعة، وأهميتها في الحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية على صدق وعدالة القوائم المالية. ولتحقيق ذلك تم توزيع إستبيان على عينة مكونة من 40 مختصا في المجال المحاسبي (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين).

وقد توصلت الدراسة إلى أن إلزام مراجع الحسابات بمعايير وقواعد وأخلاقيات المراجعة يحد من مخاطر التلاعب والغش بإستغلال الثغرات القانونية، ويساهم في تحسين جودة معلومات القوائم المالية. كلمات مفتاحية: جودة المراجعة، المحاسبة الإبداعية، معايير المراجعة، أخلاقيات المراجعة، القوائم المالية.

تصنيفات JEL : M41 , M42

Abstract:

This study calls both the creteria and the conditions required to improve the quality of performing any audit process Moreover; it looks for finding out the role of the audit process in eleminating the risks of creative accounting on the transparency and fairness of the financial statements. To achieve this, a questionnaire was contributed to a sample consisting of 40 accounting professionals (account managers and accounting experts)

The study found that reducing the risks of manipulation and fraud depends basically on the auditor's commitment to the auditing standard rules and ethics by employing legal loopholes and contributes to improving the quality of financial statement information.

Keywords: audit quality, Creative accounting, audit ethics, audit standards, financial statements.

Jel Classification Codes: M41,M42

1. المقدمة

يعد التلاعب في البيانات المالية فنا من فنون التضليل والإحتيال على الرغم من عدم أخلاقيته، وقد عرف بعدد المصطلحات منها المحاسبة الإبداعية، حيث نشأت وتوسعت ممارسات هذه الظاهرة نتيجة تعارض المصالح والأهداف بين أطراف الوكالة، وهي تعتمد على تقنيات محاسبية تستغل الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية، وتسمح بالابلاغ عن النتائج المالية للمؤسسات بشكل لا يصور حقيقة وضعيتها المالية. وفي ظل تطور أساليب وممارسات التلاعب في البيانات المالية على مستوى كل دول العالم، عملت المنظمات المهنية والباحثين والمشرعين على إيجاد البات وطرق تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي من أهمها جودة أداء عملية المراجعة الخارجية.

حيث تركز جودة المراجعة على التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وتقييم وتقدير مخاطر المراجعة، والقيام بالإختبارات الأساسية على أحسن وجه، والإلتزام بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني، وهي تهدف إلى تعزيز الرقابة على أداء المؤسسات بما يحافظ على مصالح وحقوق كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم جودة أداء عملية المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يقودنا هذا التساؤل الجوهرى إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتجلى في الآتي:

- هل إلتزام المراجع بالمعايير المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني يساعد في إكتشاف التلاعب والخداع؟
- هل تحسين أداء عملية المراجعة يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية؟
- هل عمل المراجع على تحسين أداء إجراءاته وخطواته العملية يزيد الثقة في التقارير المالية؟

1.1 فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسئلة الفرعية حددنا الفرضيات التالية:

- تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يزيد من القدرة على إكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية.
- مزاولة وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة يحسن من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.
- التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني يدعم الثقة في التقارير المالية.

1.2 أهمية الموضوع

تنبع أهمية دراسة موضوع المحاسبة الإبداعية من كونها تشكل مشكلة لأصحاب المصلحة، لاسيما في ظل قيام إدارة المؤسسة بإستخدام أساليبها بما يحقق أهدافها على حساب الفئات الأخرى. كما تكتسب الدراسة أهميتها من خلال معرفة الشروط الواجب توافرها عند أداء عملية المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتخفيض مخاطرها.

1.3 أهداف البحث

تتجلى الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها من خلال هذا البحث في النقاط التالية:

- التعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم ممارساتها؛
- التعرف على شروط وأسس وأخلاقيات تحسين جودة أداء عملية المراجعة؛
- الوقوف على مزايا وأهمية تحسين جودة أداء عملية المراجعة؛
- تبيان كيفية مساهمة تحسين جودة المراجعة في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1.4 منهج البحث

إن طبيعة الموضوع هي التي تحدد المنهج الواجب إتباعه قصد الإحاطة بأهم جوانبه. وبناء على ذلك سنعتمد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، من خلال جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، تصنيفها وتحليلها، بغرض فهم الإطار النظري. أما في الجانب التطبيقي للدراسة فسنعتمد على منهج دراسة حالة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية spss لعرض وتحليل نتائج إجابات أفراد العينة حول محاور وفقرات الاستبيان المصمم للدراسة.

2. الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

تشكل المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال الإحتيال والتلاعب بالبيانات المحاسبية من خلال إستخدام مجموعة من الأساليب والممارسات المحاسبية.

1.2 تعريف المحاسبة الإبداعية

تعددت تعريف الباحثين حول مفهوم المحاسبة الإبداعية نتيجة تعدد مجالاتها وتخصصاتها، حيث عرفها عديد الباحثين بأنها "تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسات، عن طريق إستغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية، دون الإخلال بنصوص المعايير والقواعد المحاسبية".

كذلك عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية التضليل في الإبلاغ المالي والتلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيارات الإنتقائية في تطبيق المبادئ المحاسبية" (أحمد عبد الحميد الصوري، 2013، صفحة 12) كما عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها "مجموعة الأساليب والإجراءات غير الأخلاقية التي يعتمد عليها المحاسبون في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية التي تتيح الغش والتدليس". (حمادة، 2010، صفحة 96)

ومما سبق يمكننا تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها "ممارسات غير أخلاقية لتعديل نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة عن طريق إستغلال الثغرات في السياسات المحاسبية، وتعدد بدائلها".

2.2 دوافع وأسباب ممارسة المحاسبة الإبداعية

تتمثل أهم دوافع وأسباب إعتقاد المحاسبين على إستغلال الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية من أجل الإحتيال في النقاط التالية: (Mulford, 2002, pp. PP2-9)

- الحصول على القروض والتمويل اللازم لإستمرار المؤسسة في عملياتها التشغيلية والإستثمارية؛
- التلاعب والغش الضريبي، وبالتالي تخفيض مبلغ الضريبة الواجب تسديده؛
- زيادة الأرباح لتجنب بعض القيود التي يضعها الدائنون في إتفاقيات الديون؛
- تعظيم القيمة المالية للمؤسسة، للحصول على مكانة متميزة أمام المنافسين؛
- زيادة الأرباح للتأثير على خطط المكافآت والتعويضات للمديرين؛
- تخفيض حجم الأرباح لتجنب الأعباء السياسية والاجتماعية التي تفرضها الدولة.

3.2 ممارسات المحاسبة الإبداعية في إعداد وعرض القوائم المالية

تختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية بإختلاف الهدف من الإعتقاد عليها، وكذلك بإختلاف نوع وطبيعة القائمة المالية.

أ- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

تتمثل أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة عند إعداد وعرض قائمة المركز المالي في النقاط

الأئية: (فداوي، 2013-2014، الصفحات ص ص 149-154).

- زيادة قيمة الأصول غير الملموسة؛
- إتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل؛
- وضع أرباح أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل؛
- التغيير الغير مبرر في طرق الإهلاك، أو تخفيض نسب الإهلاك؛
- التغيير الغير مبرر في طريقة تسعير المخزون؛
- تخفيض قيمة محصنات الديون المشكوك فيها؛
- التلاعب في أسعار الصرف؛
- تقييم محفظة الأوراق المالية من خلال التلاعب في أسعار السوق؛
- تصنيف الأصول المتداولة عند هبوط أسعارها السوقية إلى طويلة الأجل.

ب- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة عند إعداد قائمة الدخل في النقاط الأئية: (حسين،

الصفحات 8-9)

- تضخيم المبيعات والأرباح الإجمالية؛
- الاعتراف المبكر بالإيرادات؛
- التركيز على تصنيف عناصر الإيرادات بدلا من التركيز على أسلوب تسجيل المعاملات الخاصة بها عند عرض المستويات المختلفة من مكونات الإيراد؛
- تخفيض التكاليف عن طريق الرملة المظلة للتكاليف التي لا تنطبق عليها شروط الرملة، والتي يصعب تحديدها، وكذلك إطفاء مبالغها لفترات أطول؛
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة؛
- نقل الأعباء المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية.

ج- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية في:

(Mulford, 2002, pp. 357-358)

- تسجيل النفقات التشغيلية على أساس أنها نفقات تمويلية أو إستثمارية، والعكس؛

- إجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، بهدف الغش الضريبي؛
- عدم تصنيف الأسهم التي تمتلكها المؤسسة كأسهم تجارية، بل تصنف كإستثمارات؛
- تسجيل بعض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كبند من الأنشطة الاستثمارية.

د- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة عند إعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية في إجراء تغييرات وهمية لزيادة راس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك زيادة أو تخفيض الأرباح المحتجزة. (جرار، 2006، الصفحات 65-66)

3. طبيعة جودة أداء عملية المراجعة

إن جودة أداء عملية المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف التي لها علاقة بعملية المراجعة.

3.1 ماهية جودة أداء عملية المراجعة

يعتبر مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، إلا أنه لم يظهر مفهوم واضح وشامل ومتفق عليه لجودة مراجعة الحسابات، فقد عرفها المعيار الدولي رقم (220) بأنها "تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها". (محمد نور، 2007، صفحة 8) كما عرفها De Angelo بأنها "قدرة مراجع الحسابات على إكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية، والتقرير عن هذه المخالفات". (عبد الله أبو سمهدانة، 2015، صفحة 66) كذلك عرفت جودة المراجعة بأنها "تنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة طبقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم" (كامل محمد عيسى، 2008، صفحة 66).

ومما سبق يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها "مدى التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية".

3.2 خصائص جودة مراجعة الحسابات

حددت إرشادات لجنة إعداد المعايير الدولية الخصائص التالية لتحقيق جودة المراجعة:

أ- الموثوقية: وتعني أن جميع الأدلة في تقرير المراجعة مؤيدة ومدعمة بشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة (محمد عوض، 2008، صفحة 41).

ب- النزاهة: وهي الإلتزام بالقوانين الصادرة عن المهنة وتجنب الأنشطة غير القانونية والأعمال التي تضر بسمعة المهنة (صدام محمود، 2011، صفحة 7).

ج- الموضوعية: وهي تنفيذ عملية المراجعة بطريقة نزيهة وعادلة، وتجنب كافة الحالات التي تؤثر على رأيه المحايد. (بوقرورة، 2013، صفحة 6)

د- الوضوح: وهي يجب أن يكون تقرير مراجع الحسابات واضحاً وموجزاً في التعبير عن نتائج عملية المراجعة (محمد عوض، 2008، صفحة 41).

هـ- الكفاءة: وهي قيام مراجع الحسابات بالإجراءات اللازمة بأقل جهد وتكلفة ممكنين لتحقيق أهداف المراجعة. (ديلمي، 2016-2017، صفحة 126)

و- الفعالية: وهي مدى تحقيق أهداف المراجعة، وتقدير المخاطر بشكل جيد.

3.3 مقومات تحسين جودة مراجعة الحسابات

تتمثل العوامل الأساسية والمقومات المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات في النقاط التالية:

أ- المقومات المرتبطة بمكتب المراجعة

تتمثل المقومات المرتبطة بمكتب المراجعة في العناصر التالية:

* **حجم مكتب المراجعة:** هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة، فمكاتب المراجعة الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة، كما تمتلك برامج تدريب مستمرة ما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة؛ (صالح، 1997، صفحة 24)

* **درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة:** للمنافسة تأثير مزدوج على جودة المراجعة، إما بالإيجاب نحو تحسين خدمات المراجعة وبذل العناية المهنية اللازمة، أو بالسلب نحو التحايل في الوقت أو في مستوى الخدمات المقدمة؛ (نبيل، 2012، صفحة 60)

* **عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة:** عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة، أو قلتها يعد مقياساً على جودة أداء المكتب لعمليات المراجعة

* **سمعة مكتب المراجعة:** تكتسب من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية ومميزة؛

* **الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها:** تتطلب جودة المراجعة إلتزام مراجعي الحسابات بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

ب- المقومات المرتبطة بفريق عمل المراجعة

تتمثل المقومات والعوامل المرتبطة بفريق عمل المراجعة في:

* **إستقلالية مراجع الحسابات:** وتتحقق من خلال الحرية التامة للمراجع في إختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير بدون خوف من الإجراءات العقابية التي قد تتخذ ضده؛ (Ferreira , 2008, pp. 95-96)

* **خبرة وتأهيل فريق المراجعة:** فالمعرفة والتأهيل العلمي للمراجع ولمساعديه، بالإضافة إلى خبرتهم العملية تؤثر إيجابا على جودة عملية المراجعة، وتساعدهم على مواجهة الظروف غير الطبيعية ومعالجة المشاكل.

* **التقدم التقني في أداء المهمة:** يعد إستخدام الوسائل التقنية الحديثة كإستخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية وأساليب الفحص التحليلي في عملية المراجعة من أهم مظاهر جودة أداء عملية المراجعة؛

* **أتعاب عملية المراجعة:** وهي المبالغ النقدية التي يحصل عليها مراجع الحسابات من المؤسسة محل المراجعة نظير قيامه بعملية المراجعة.

ج- المقومات المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة

تتمثل المقومات والعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة فيما يلي:

* **حجم المؤسسة:** تتميز المؤسسات الكبيرة بزيادة حدة صراعات الوكالة، وهو ما يتطلب الحاجة إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية للحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة؛ (صالح هاشم، 2011، صفحة 261)

* **هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة:** يعتبر وجود هيكل رقابة داخلية فعال من أهم المحددات المؤثرة على جودة المراجعة، لأن قوة أو ضعف هذا النظام يؤثر على حجم وطبيعة العينة، وعلى نطاق وتوقيت إجراء الفحص المطلوب لجمع أدلة الإثبات. (أرينز، 2002، صفحة 377)

4. دور جودة المراجعة في تخفيض مخاطر المحاسبة الإبداعية

تعتبر مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، لذا فإن تحسين أداء عملة المراجعة يحد منها، ويساهم في إكتشاف الغش والتلاعب، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وزيادة الثقة في التقارير المالية.

1.4 إكتشاف الغش والتلاعب

يتمثل الغش والتلاعب في تعديل البيانات واللجوء إلى الخداع للحصول على المنفعة غير العادلة وغير

القانونية، أو تضليل طرف آخر، أو تحقيق هدف وهمي.

يقوم مراجع الحسابات بإجراء الإختبارات الأساسية الخاصة بالفحص والتحقق بهدف التعرف على الأخطاء أو الغش أو التحريفات التي قد تنطوي عليها أي عملية من العمليات المالية، وكذلك التأكد من صحة المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة.

وإن من أهم أهداف تحسين أداء عملية المراجعة هو تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، والتأكد من مدى صحة وعدالة بيانات ومعلومات المؤسسة محل المراجعة، حيث يقوم المراجع وفق المعايير المتفق عليها، ووفق قواعد السلوك المهني بتقييم مخاطر الإحتيال وتقييم عوامل الخطر التي من شأنها تسهيل عملية الغش والتلاعب بالمؤسسة، والوقوف في وجه العمليات المحتملة للإحتيال.

2.4 تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

تعد المعلومات المحاسبية والمالية عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات والأطراف ذات المصلحة، إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية. ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تحسين أداء عملية المراجعة وإلتزام مراجعي الحسابات بمعايير وقواعد السلوك المهني، وتنفيذ مهامهم بطريقة صارمة.

لذا فتحسين عملية المراجعة وأدائها وفقاً لأخلاقيات المهنة والمعايير المتعارف عليها يمثل مقياس لجودة المعلومات المحاسبية والمالية، وإظهار الموضوعية والدقة فيها، وأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريفات جوهرية، وهو ما يقدم فرصة استخدام المعلومات المحاسبية والمالية بثقة أكثر لأنها تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة. (بالعيد، 2014، الصفحات 108-109)

3.4 زيادة الثقة في التقارير المالية

توفر التقارير المالية المعلومات الأساسية لمستخدميها لاتخاذ القرارات المناسبة، فهي توضح أنشطة المؤسسة، وتقدم معلومات مالية مفيدة للمستثمرين الحاليين، والمحتملين، والمقرضين، والدائنين وغيرهم. وتكتسب التقارير المالية جودتها وتزداد الثقة في مضمونها نتيجة جودة عمل جميع الأطراف المعنية، منها الإدارة ومراجع الحسابات والمنظمات المهنية، فلا يمكن أن تتحقق الثقة في التقارير المالية إلا بعد تقديم مراجع الحسابات لتقرير نظيف يضيف المصدقية عليها ويكون مبني على المبادئ والمعايير المتعارف عليها. إن عمل مراجع الحسابات على تحسين أداء إجراءاته وخطواته العملية يساهم في ضبط المعالجات المحاسبية وحسم مشاكل القياس المحاسبي، وضبط شكل وعرض محتوى القوائم المالية، ومنع الإدارة من تطويع

معايير المحاسبة لأغراض التلاعب بالحسابات، مما يزيد الثقة في التقارير المالية.

5. دراسة تطبيقية لمساهمة جودة المراجعة في تخفيض تلاعبات المحاسبة الإبداعية

ترمي هذه الدراسة التطبيقية إلى معرفة مدى مساهمة جودة المراجعة في تخفيض تلاعبات المحاسبة

الإبداعية، وذلك بالاعتماد على الاستبيان وتحليله بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS v25.

1.5 الخطوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

لا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات وخطوات بهدف الوصول إلى استخلاص نتائج

ميدانية تقود إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في إشكالية البحث من عدمها.

أ- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايي أم البواقي

وقسنطينة. حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة 48 استبيان، وقد تم استرجاع 40 استبيان أي بنسبة

استرجاع 83.33%، في حين بلغ عدد الاستبيانات غير المستردة 8 استبيانات وهو ما يمثل نسبة

16.67%.

ب- تصميم الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم وإعداد استبيان الدراسة مستفيدين من الدراسات السابقة

في هذا المجال والإطار النظري للدراسة. وقد تكون هذا الاستبيان من جزأين هما:

* الجزء الأول: يتعلق هذا الجزء بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، حيث تضمنت المعلومات

الآتية: الجنس، العمر، المستوى العلمي، الخبرة.

* الجزء الثاني: يحتوي هذا الجزء على محاور الدراسة الأساسية المتعلقة بمساهمة جودة أداء عملية المراجعة في

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور كالآتي:

- المحور الأول: يتعلق هذا المحور بمحاولة التعرف على أهمية تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقاً لمعايير

المراجعة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية.

- المحور الثاني: يتعلق هذا المحور بمحاولة التعرف على أهمية مزاولة وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة

لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية

- المحور الثالث: يتعلق بأهمية التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني لدعم الثقة في

التقارير المالية

ج- ثبات الاستبيان

تم تقدير ثبات الاستبيان على العينة الاختيارية باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائياً إذا بلغ معامل ألفا كرونباخ 65% فأكثر. وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

جدول رقم(01): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة

الأبعاد والمحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
محور أهمية تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية	05	0.800	0.894
محور أهمية مزاولة وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية	05	0.775	0.880
محور أهمية التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني لدعم الثقة في التقارير المالية	05	0.882	0.939
إجمالي المحاور	15	0.891	0.944

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25.

وفق نتائج الجدول أعلاه نجد معامل ألفا كرونباخ بلغ بالنسبة لمحاور الاستبيان ككل 0.891 وهو ما يدل على أن قيمة الثبات جيدة، في حين بلغ معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان ما بين 0.775 و 0.882 وهي كلها معاملات جيدة ومقبولة. أما بالنسبة لمقياس الثبات الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ فقد بلغ بالنسبة لمحاور الاستبيان ككل 0.944، أي أن درجة الصدق لأداة القياس عالية وهذا يدل على أن الاستبيان ومحاوره صادقة لمقياس ما وضعت لقياسه، مما يظهر صلاحية الاستبيان للتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

2.5 تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

في هذا العنصر سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وفق العناصر التي وردت في الجزء الأول للاستبيان كالآتي:

جدول رقم(02): تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغير الديمغرافي	التكرار	النسبة	المتغير الديمغرافي	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	28	الخبرة	70%	6
	أنثى	12		30%	16
	المجموع	40		100%	18
العمر	أقل من 30	3	المستوى الدراسي	07.50%	40
	من 30 إلى 40	14		%35	10
	من 40 إلى 50	15		37.50%	8
	أكبر من 50	8		20%	14
	المجموع	40		100%	8
المهام	محافظ حسابات	32		80%	40
	خبير محاسبي	08		20%	
	المجموع	40		100%	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

وفق نتائج الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الذكور في العينة العشوائية هي 70%، في حين بلغت نسبة الإناث 30%، أي أن فئة الذكور هي الغالبة وهذا راجع إلى طبيعة العمل في الميدان ومخاطره. كما يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن نسبة أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم بين 40 و 50 سنة بلغت 37.50%، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتراوح سنهم بين 30 و 40 سنة 35%، وأفراد العينة الذين يفوقون 50 سنة فبلغت نسبتهم 20%، في حين لم تتعدى نسبة أفراد العينة الذين يقل عمرهم عن 30 سنة نسبة 7.50% وذلك راجع إلى طبيعة الشروط الموضوعية لممارسة هذه المهنة. أما توزيع أفراد العينة حسب المهام فوفق نتائج الجدول فإن أغلبية أفراد عينة الدراسة وما نسبته 80% هم محافظي حسابات، والنسبة الباقية 20% تمثل الخبراء المحاسبين.

كذلك وفق نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن أغلبية أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وما نسبته 45% فكانت للأفراد الذين لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات، تليها نسبة 40% للذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، أما النسبة الأخيرة التي تمثل 15% فكانت للأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وهذا ما يفسر أن أغلبية محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين شملتهم الدراسة لديهم من الخبرة ما يجعلهم يقدمون على أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية.

وأيضاً من نتائج الجدول يتبين لنا أن كل أفراد عينة الدراسة هم حملة الشهادات الجامعية، حيث جاءت في المرتبة الأولى شهادة الماستر بنسبة 35%، يليها الأفراد الذين يحملون شهادة دكتوراه بنسبة 25%، في حين بلغت نسبة مستوى الماجستير ونسبة ليسانس 20% لكل منهما وهذا ما يظهر أن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتمتعون بمستوى كبير ما يضمن لهم مواكبة التطورات الحديثة والمساهمة في تحقيق الشفافية والجودة في عملهم.

3.5 تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة

سنحاول في هذا العنصر التعرف على إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة محاور الاستبيان وتحليلها وربط هذه النتائج مع فرضيات الدراسة.

أ- اختبار التوزيع الطبيعي

من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة نستخدم اختبار كالمجروف - سميير نوف لمحاور الدراسة، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول رقم(03): اختبار التوزيع الطبيعي لأبعاد ومحاور الدراسة

sig	K-S	عدد العبارات	الأبعاد والمحاور
0.092	0.746	05	محور أهمية تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية
0.080	0.165	05	محور أهمية مزاولة وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية
0.160	0.241	05	محور أهمية التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني لدعم الثقة في التقارير المالية
0.195	0.371	15	إجمالي المحاور

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25.

من نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أنه بإستخدام إختبار كالمجروف- سميير نوف لمحاور الدراسة، تبين لنا أن القيمة sig الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية 0.05 لجميع محاور الدراسة. كما يتضح من نتائج الجدول أن قيمة الاختبار (K-S) أقل من الواحد الصحيح لجميع محاور الدراسة، مما يدل على أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي. وهو ما يمكننا من إستخدام الاختبارات المعلمية لإختبار صحة الفرضيات.

ب- تحليل نتائج فقرات المحاور

سنحاول في هذا العنصر تحليل نتائج فقرات محاور الدراسة

* تحليل نتائج فقرات المحور الأول: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

جدول رقم(04): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	$\bar{x}$	δ	Cv (%)
01	تقييم مراجع الحسابات لأصول وخصوم المؤسسة وفق الأسس والسياسات الموثوق فيها، يضمن إكتشاف الخداع والتحايل	4.16	0.48	11.54
02	تساهم جودة مراجعة الحسابات في تحسين أنظمة الرقابة الداخلية وتقليل احتمالات وقوع الغش أو التلاعب	4.14	0.53	12.80
03	التأهيل العلمي والعملية الكبير لمراجع الحسابات يساهم في إكتشاف القيم المحاسبية غير الحقيقية	4.03	0.52	12.90
04	التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين يضمن إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح	4.01	0.57	14.21
05	تأكد مراجع الحسابات من ثبات وإتساق تطبيق المبادئ المحاسبية، يساعد في تقليل مخاطر التلاعب	3.91	0.80	20.46
	إجمالي المحور	4.01	0.55	13.71

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

بإستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الأول والخاصة بمعرفة أهمية تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة لإكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الأول الذي بلغ 4.01

والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الانحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.55. كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الاختلاف للمحور دالة إحصائياً حيث قدرت بـ 13.71%.
* تحليل نتائج فقرات المحور الثاني: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

جدول رقم (05): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	$\bar{x}$	δ	Cv (%)
06	يعمل مراجع الحسابات على توفير المعلومات الموثوق فيها	4.27	0.53	12.41
07	يجتهد مراجع الحسابات في عمله، لزيادة ملائمة المعلومات المحاسبية والمالية لكل الأطراف ذات المصلحة	4.19	0.61	14.56
08	أداء عملية المراجعة وفقاً لأخلاقيات المهنة، يمكن من إظهار الموضوعية والدقة في المعلومات المحاسبية والمالية	3.98	0.68	17.08
09	عمل مراجع الحسابات بنزاهة وموضوعية وإستقامة، يدعم صدق وعدالة المعلومات المحاسبية والمالية	4.12	0.63	15.29
10	أداء المراجع لعمله بالطريقة التي تحافظ على مصلحة المجتمع وشرف المهنة يزيد من الثقة في المعلومات المقدمة	4.10	0.60	14.63
	إجمالي المحور	4.06	0.50	12.31

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

باستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثاني والخاصة بمعرفة أهمية مواولة وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثاني الذي بلغ 4.06 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الانحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.50. كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الاختلاف للمحور دالة إحصائياً حيث قدرت بـ 12.31%.
* تحليل نتائج فقرات المحور الثالث: نلخص النتائج الخاصة بهذا المحور في الجدول التالي:

جدول رقم(06): نتائج إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	$\bar{x}$	δ	Cv (%)
11	أداء عملية المراجعة بكل كفاءة وفعالية يساهم في الرفع من مدى دقة وسلامة حسابات القوائم المالية	4.09	0.76	18.58
12	تساهم جودة مراجعة الحسابات في بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين ببيانات ومعلومات القوائم المالية	4.11	0.81	19.70
13	إجتهد وإستقلال مراجع الحسابات يساعد في زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية	4.10	0.82	20
14	كفاءة وفعالية أداء مراجعة الحسابات وفقا للمعايير يزيد من جودة التقارير والقوائم المالية	4.20	0.85	20.23
15	عدم تحيز مراجع الحسابات في عمله، يزيد من صدق وعدالة القوائم المالية	4.16	0.89	21.39
	إجمالي المحور	4.09	0.85	20.78

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS v25.

باستقراء نتائج الجدول نلاحظ بأن أغلبية إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثالث والخاصة بمعرفة أهمية التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني لدعم الثقة في التقارير المالية، وقد دل على ذلك المتوسط الحسابي العام لفقرات المحور الثالث الذي بلغ 4.09 والذي يقع في مجال الموافقة، وقيمة الانحراف المعياري التي جاءت أقل من الواحد حيث قدرت بـ 0.85. كما يتضح من نتائج الجدول أن نسبة الاختلاف للمحور دالة إحصائيا حيث قدرت بـ 20.78%.

ج- اختبار فرضيات الدراسة

محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وهو ما يجعلنا نتجه في اختبار فرضيات الدراسة إلى الإختبارات المعلمية، ومنه فإننا إعتدنا على إختبار t لمتوسط عينة مستقلة.

* إختبار صحة الفرضية الأولى: نلخص النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (7): نتائج إختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
16.625	0.000	4.01	0.55

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25.

نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 16.625 وهي أكبر من T الجدولية، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4.01 والذي هو أكبر من متوسط الفئة الوسطى (3)، كذلك بلغ الإنحراف المعياري 0.55، كما نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن تنفيذ وأداء أعمال المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها يزيد من القدرة على إكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية الجوهرية.

* إختبار صحة الفرضية الثانية: نلخص النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (8): نتائج إختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
18.714	0.000	4.06	0.50

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 18.741 وهي أكبر من T الجدولية، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4.06 والذي هو أكبر من متوسط الفئة الوسطى (3)، كما بلغ الإنحراف المعياري 0.50، كذلك نلاحظ من نتائج الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني أن مزاوله وتنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة يحسن من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

* إختبار صحة الفرضية الثالثة: نلخص النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (9): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الدلالة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
14.063	0.000	4.09	0.85

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS v25.

يتبين من نتائج الجدول أعلاه أن T المحسوبة بلغت 16.063 وهي أكبر من T الجدولية، في حين بلغ المتوسط الحسابي 4.09 والذي هو أكبر من متوسط الفئة الوسطى، كذلك نلاحظ من نتائج الجدول

أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من قيمتها (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية وهذا يعني التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني يدعم الثقة في التقارير المالية.

6. الخاتمة

إن موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد من مخاطرها، أصبح من أكثر المواضيع دراسة لما له من أهمية لكل الأطراف ذات المصلحة.

1.6 نتائج الدراسة

بعد الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة في:

- تعتمد المحاسبة الإبداعية على إستغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية، دون الإخلال بنصوص المعايير والقواعد المحاسبية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية.
- تنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وكفاءة يحسن من جودة المراجعة.
- تحسين عملة المراجعة يساهم في إكتشاف الغش والتلاعب، ويحسن من جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

2.6 توصيات الدراسة

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع يمكننا وضع التوصيات التالية:

- ضرورة عمل مراجعي الحسابات على تحديث وتطوير معارفهم العلمية والميدانية.
- إلتزام مراجعي الحسابات بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني.
- إعتتماد مراجعي الحسابات على الأساليب الإحصائية والرياضية في عمليات الفحص والتحقق.
- نشر الوعي في القطاع الاقتصادي عن مخاطر المحاسبة الإبداعية.
- وضع ضوابط قانونية لإستخدام البدائل المحاسبية المتاحة.

7. قائمة المراجع

1. ألفين جيمس لوبك أرينز. (2002). المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي. الرياض: دار المريخ للنشر.
2. أيوب عبد العالي محمدي بوقرورة. (20-21 11, 2013). مدى تأثير أخلاقيات مهنة محاسبة الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر. ملتقى تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات. جامعة الأغواط.

3. محمد وآخرون صدام محمود. (2011). أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية. *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 4 (7).
4. أحمد وآخرون محمد نور. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية : الدار الجامعية.
5. أمال محمد عوض. (2008). أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. *مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية*، 45 (2).
6. أمينة فداوي. (2013-2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *الجزائر 2013-2014*. جامعة عنابة، أطروحة دكتوراه، الجزائر .
7. حسني صالح. (1997). مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، 01، 24.
8. حمادي نبيل. (2012). أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية. أطروحة دكتوراه، 60. قسم العلوم التسيير، الجزائر : جامعة الجزائر 03.
9. رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، 26 (2)، صفحة 96.
10. سمير كامل محمد عيسى. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، 45 (02).
11. عدي جرار. (2006). تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية. أطروحة دكتوراه . عمان.
12. عمر ديلمى. (2016-2017). نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل المعايير الدولية. أطروحة دكتوراه. جامعة الشلف، قسم علوم التسيير، الجزائر
13. محمد أحمد عبد الحميد الصوري. (2013). دور ندقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. غزة، الجامعة الإسلامية، فلسطين: رسالة ماجستير.
14. محمد صالح هاشم. (2011). إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية. *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين* (78)، 261.

15. منال لفته صالح حسين. (بلا تاريخ). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية. مجلة دنانير(8).
16. نفين عبد الله أبو سمهدانة. (2015). قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة. أطروحة دكتوراه. كلية التجارة، مصر: جامعة عين شمس.
17. وردة بالعيد. (2014). مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.
18. Ferreira , I. (2008). The effect of audit committee composition and structure on the performance of audit committees. *Meditari Accountancy Research*, 16(2), pp. 95-96.
19. Mulford, C. E. (2002). *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New Jersey, Canada2002: John Wiley & Sons Inc.