

دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل

أ. ربيع سلامة جمعة كريمة أ. صالح المختار مبارك عمر
كلية الاقتصاد العجيلات - جامعة الزاوية

الملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق إلى مشكلة تشغل اليوم ميادين المعرفة المحاسبية والمالية في العالم ، وهي مشكلة المحاسبة الإبداعية ، خاصة وأن الأزمة المالية العالمية وانهايار العديد من الشركات الكبيرة في العالم تبيّن لاحقاً أنها استخدمت أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إظهار نتيجة نشاطها ومركزها المالي بطريقة مغايرة للواقع ، حيث تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية، أهم أساليبها المستخدمة في البيانات المالية وعلاقتها بالمراجع الخارجي وإجراءات الحدّ من الإبداع المحاسبي، واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، فبعد عرض جانبها النظري ، تم تحليل نتائج الاستبيانات الموزعة على موظفي مكاتب المراجعة في المنطقة الغربية باستخدام البرامج الإحصائية المناسبة في جانبها العملي ، وتم التوصل إلى عدة نتائج أهمها :

تعد المحاسبة الإبداعية فناً من فنون التلاعب والغش .
تؤثر خبرات المراجع الخارجي العملية وكفاءته العلمية في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، نذكر منها:
ضرورة اهتمام المراجعين بمعرفة أساليب التلاعب المحاسبي للقيام بمواجهة استخدامها بالأشكال كافة، يجب تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية على الشركات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية .

المقدمة:

إن مفهوم المحاسبة الإبداعية مفهوم حديث نسبياً ، وخلال السنوات الأخيرة أصبحت الشركات والمؤسسات المالية تعطي اهتماماً كبيراً لأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لغرض تحسين الصورة المالية لهذه الشركات والمؤسسات من خلال تجميل الدخل وتحسين المركز المالي وذلك لغرض الحصول على منافع مثل القروض وجذب الاستثمارات الخ .

ولكن استخدام هذه الأساليب يعطي صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للشركة أو المؤسسة المالية، مما سبب في أزمات اقتصادية كبيرة منها انهيار شركة أتيرون الأمريكية للطاقة وأزمة الرهن العقاري في أمريكا في سنة 2007 كانت نتيجة لعدم دقة البيانات و المعلومات المحاسبية لتلك المؤسسات وتحميل جزء من المسؤولية على شركة (آرثر أندرسون) للمراجعة الخارجية؛ لأنها المسؤولة عن مراجعة حسابات شركة أتيرون؛ لأن البيانات والمعلومات المحاسبية كانت غير دقيقة نتيجة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، ومن هنا أصبح من المهم على المحاسبين والمراجعين التركيز على تلك الأساليب .

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في مدى دقة وجودة البيانات والمعلومات المحاسبية وخلوها من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعطي مؤشرا غير حقيقي عن وضع المؤسسات الاقتصادية، وهل للمراجع الخارجي دور في كشف هذه الأساليب؟ وتم التركيز على قائمة الدخل نظرا لأهميتها، ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

1. هل هناك دور للمراجع الخارجي في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل ؟
2. هل هناك دور للمراجع الخارجي في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة حساب المصروفات بقائمة الدخل ؟

فرضيات الدراسة :

من خلال دراسة المشكلة يمكن صياغة الفرضيات كالاتي :

1. توجد علاقة بين المراجع الخارجي واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية
2. توجد علاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل .
3. توجد علاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب المصروفات بقائمة الدخل

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف على المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها المستخدمة ومدى أثرها على درجة الدقة والموثوقية في البيانات والمعلومات المحاسبية، وخصوصا قائمة الدخل، والتعرف على أهم الإجراءات والوسائل المستخدمة في الكشف عن تلك الأساليب وخصوصاً من قبل المراجعين الخارجيين، كما تهدف إلى معرفة دوافع الإدارة لاستخدام مثل هذه الأساليب التي تؤثر على الصورة المالية للمؤسسات الاقتصادية .

منهجية الدراسة :

اعتمد الباحثان على الأسلوب الوصفي ، ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة بالجانب النظري والمتعلقة ببيان أساليب التلاعب في قائمة الدخل ، وأسباب ودوافع الإدارة وراء هذا التلاعب ووسائل الحد منها ، فيما يلجأ إلى الأسلوب التحليلي بالتعاطي مع نتائج الاستبيان استكشاف أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

مجتمع وعينة الدراسة :

مجتمع الدراسة مجموعة من الموظفين بمكاتب المراجعة في المنطقة الغربية التي يسعى الباحثان إلى أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة وللحصول على بيانات تغطي جوانب هذه الدراسة تطلب الأمر توجيه استمارة الاستبيان إلى فئات مختلفة من مجتمع البحث تمتلك التخصص والمعرفة العلمية والعملية بموضوع الاستبيان حتى يتم الحصول على بيانات ذات دلالة وتعتبر فعلا عن حقائق مستقاة من مصادرها الصحيحة، وعليه فقد تم حصر (325) من الموظفين العاملين بمكاتب المراجعة، ولأسباب واعتبارات تتعلق بالوقت والجهد والتكلفة يصعب استخدام طريقة الحصر الشامل لجمع البيانات من قبل الباحثين، لذلك استخدم أسلوب المعاينة لجمع تلك البيانات.

الدراسات السابقة :

1. **دراسة : جرار (2006)** بعنوان " تطوير الاستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية " وهدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الشركات المساهمة الأردنية لغرض تطوير الاستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات ، وتوصلت إلى أن الشركات المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة وهي تتلاعب بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات التضليل فيها .

2. **دراسة : المومني (2006)** بعنوان تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها : دراسة تحليلية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان .

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير العوامل التالية (حجم الشركة، وربحيتها، ومديونيتها وسيولتها، والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، ومعدل نموها، ونسبة ملكية كبار المستثمرين، ونوع تقرير المدقق) في سلوك الإدارة تجاه إدارة الأرباح ، وتوصلت

الدراسة إلى أن غالبية الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان تمارس إدارة الأرباح من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية .

3. **دراسة : الخشواوي ، الدوسري (2008)** بعنوان : " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها " ، وهدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية وتوصل الباحثان إلى أن أهم أساليب صورة الدخل بغرض تقديم انطباع مضلل عن الأرباح والعديد من الممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح ، تحسين صورة الدخل . كما توصل الباحثان إلى أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها . كما بين الباحثان دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أخطار قد تؤثر على المهنة من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال تسليط الضوء على دور المدقق المحوري وإطار مسؤوليته وكذلك التعرف على كيفية تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية

4. **دراسة : مطر ، الحلبي (2009)** بعنوان : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية . وهدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مراجعو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة . تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية، وتم أخذ عينة من موظفي هذه الشركات والمدققين الخارجيين والمحليين الماليين بلغ حجمها (150) شخصا، وتم اختيار الفرضيات استناداً لإجاباتهم باستخدام اختبارات ANOVA و Scheffe و t-test من أجل تحقيق أهداف الدراسة . وقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

إن المحاسبة الإبداعية هي " عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضله مُعد هذه البيانات. تؤثر أساليب

دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دفع المعلومات المحاسبية بقائم الدخل وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية .

تمارس مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات وبالمقابل يقوم مدققو الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات .

5.دراسة : خليل ، بسام(2020) بعنوان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية . هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها المستخدمة في البيانات المالية ، وعلاقتها بالتدقيق الخارجي وإجراءات الحد منها، وتوصلت الدراسة إلى أن خبرة و يقظة وكفاءة المراجعين الخارجيين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية .

الإطار النظري

أولا - مفهوم المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي ، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تطلب منك فقط ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها (1) ، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات ، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة وقد أجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية .

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية : في الأدبيات المحاسبية هي وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون إلا في حالات قليلة التي يرفض فيها بعض الكتاب الأكاديميين إدخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية . وفيما يلي مجموعة من المفاهيم استنادا إلى التوجهات المختلفة :

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الصحفي المتخصص في مجال الأعمال تشير إلى أن "كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة ، وأن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة ، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها

كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة وبصورة شرعية كلياً ... إنها المحاسبة الإبداعية (2).

ومن وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن " العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية . وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض . وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية " (3)

أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية " بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي " (4)

لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي " العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال (5)

وتعرف -أيضا - بأنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل . (6)

ويرى الباحثان أن التعريف الأكثر شمولية لمفهوم المحاسبة الإبداعية يتمثل بكونها " مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة ، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة ، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي تواطؤاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه "

من التعريفات السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية :

1. المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة .
2. ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية .

3. ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، وبالتالي فهي ممارسات قانونية .
4. إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه .

ثانيا - دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي (7):-

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال .
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية .
3. زيادة الاقتراض من البنوك : الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض .
4. لغايات التلاعب الضريبي : من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها .
5. تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية : وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها 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 مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربح السنوية التي تعدها منشآت الأعمال ، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم .

ثالثا - أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية : (8)

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها
2. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة ، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة ، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من

الإيرادات ، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا ، وأخيرا ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية .

3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة ، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى استهلاك التكاليف بشكل بطيء جدا ، والفشل في تسجيل الأصول التالفة ، وتخفيض خدمات الأصول .

4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة .

5. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية ، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية .

استنادا لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة .

2- تسجيل إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة .

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة . تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها ، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة ، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات ، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية . (9)

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات ، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يخصم استهلاكها

على مدى طويل الأجل ، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا ، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

5- " الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات " تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية ، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات (10) .

6- " نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة " تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية . وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية . من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها ، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها ، (11)

7- "نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة " . تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتا صعبة؛ لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل . ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع . (12)

رابعا - دور المراجع في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية :

على الرغم من اهتمام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بمراجعة اختبارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المراجع في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء ، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:- (13)

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها ، والخدمات الخاضعة للمراجعة.

- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أو المراجع .

- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت فيها مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة .

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 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 معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وتكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط ، والشرح الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها (14)
رقم المبيعات :

الهدف : تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية إلى 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 .
إجراءات المراجع المضادة : التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة

تكلفة البضاعة المباعة :

الهدف : تهدف الإدارة إلى تخفيض البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح .
إجراءات المراجع المضادة : التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية .

مصروفات التشغيل :

الهدف : تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح .
إجراءات المراجع المضادة : التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف .

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
بنظر الاعتبار .

البنود الاستثنائية والبنود غير العادية :

الهدف : تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها من خلال أنشطة غير
تشغيلية .

إجراءات المراجع المضادة : استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي

الدراسة الميدانية

مجتمع الدراسة :

يشمل مجتمع هذه الدراسة الأصلي جميع الموظفين بمكاتب المراجعة في المنطقة
الغربية والذين تم حصرهم والبالغ عددهم (325) وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة
من الموظفين وفق القوانين الإحصائية وبلغت (73) مفردة.

أداة الدراسة:

لتحقيق أغراض البحث وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع هذا
البحث، قام الباحثان بتصميم أداة البحث والذي كان بعنوان: "دور المراجع الخارجي
في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة
الدخل".

اشتملت الأداة على ثلاثة أقسام: تضمن القسم الأول معلومات عن المستقصى منهم
شملت متغيرات الجنس والمؤهل العلمي والوظيفة، والخبرة العملية، وتضمن القسم
الثاني وهو يتعلق بالمتغير المستقل المراجعة الخارجية ويتضمن (8 فقرات)، وتضمن
القسم الثالث المتغير التابع للدراسة أساليب المحاسبة الإبداعية بأبعاده المتمثلة، في
الإيرادات (7 فقرات) والمصروفات (7 فقرات).

صدق استمارة الاستبيان: للتأكد من صدق مقياس الدراسة قام الباحثان بعرض استمارة
الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في الجامعات
الليبية. وذلك لإبداء رأيهم وتقديم مقترحاتهم حول استمارة الاستبيان، والاستفادة من
خبراتهم في الحكم على المقاييس المستخدمة ومدى ملاءمتها للتطبيق في الدراسة، وبناء
على الملاحظات القيمة الواردة من المحكمين تم إجراء التعديلات على استمارة
الاستبيان بشكلها النهائي.

1. صدق المقياس (الاتساق الداخلي):

يقصد بصدق المقياس (الاتساق الداخلي) مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط (معامل ارتباط سبيرمان) بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه.

المجال الأول: المتغير المستقل للدراسة وهو المراجعة الخارجية.

يوضح الجدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور التابع والدرجة الكلية

ت	محور المراجعة الخارجية.	معامل الارتباط	دلالة معنوية
1	يدرك المراجع الخارجي أساليب المحاسبة الإبداعية وبالتالي يركز عليها أثناء عملية المراجعة	.732	0.000
2	هناك تنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي بخصوص عملية المراجعة	.811	0.001
3	يتم الإفصاح عن نتائج المراجعة الداخلية وإطلاع المراجع الخارجي على نتائجها	.679	0.002
4	يقوم المراجع الخارجي ببدل العناية المهنية المطلوبة أثناء عملية المراجعة	.748	0.000
5	يعتمد المراجع الخارجي على معايير المحاسبة الدولية أثناء عملية المراجعة مع مراعاة الظروف المحلية	.699	0.000
6	يعتمد المراجع الخارجي على معايير المحاسبة المحلية أثناء عملية المراجعة	.851	0.003
7	يساعد تقرير المراجع الخارجي في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة	.823	0.000
8	للمراجع الخارجي دور فعال في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها على قائمة الدخل	.790	0.001

-المجال الثاني: المتغير التابع للدراسة وهو قياس أساليب المحاسبة الإبداعية

البيد الأول: الإيرادات. يوضح الجدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول

دور المراجع الخارجى في الكشف عن أساليب المحاسبين الإبداعية المؤثرة في دفع المعلومات المحاسبية بخاصة الدخل دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية

ت	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	بعد الإيرادات		
1	يتم إضافة الإيرادات غير العادية " الاستثنائية " إلى الإيرادات التشغيلية	.831	0.000
2	يتم تغيير الطرق والبيانات المحاسبية المتاحة للبيانات المتعلقة بالإيرادات وتقييم المخزون	.793	0.000
3	الاعتراف بالإيرادات قبل نقطة تحقق الإيراد	.699	0.000
4	إضافة أرباح سنوات سابقة إلى إيرادات العام الجاري بدلا من إضافتها للأرباح المحتجزة	.901	0.000
5	مرونة الأساليب المحاسبية المتعلقة بمعالجة الإيرادات تساعد على التلاعب وإظهارها بصورة غير حقيقية	.609	0.000
6	لا تخرج ممارسات المحاسبة الإبداعية من إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها	.599	0.001
	كل ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات قانونية ولا تؤثر على موثوقية المعلومات المالية	.764	0.001

البعد الثاني: المصروفات.

يوضح الجدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة بالجدول دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى معنوية 0.05 وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية

ت	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
	بعد المصروفات .		
1	تتم رسملة مصاريف إيرادية أو العكس	.751	0.000
2	عدم تحميل السنة المالية بما يخصها من مصروفات ونقلها لفترة سابقة أو لاحقة	.867	0.000
3	تغير التقديرات الخاصة بالأصول لتخفيض أو تلبية مصروف الاستهلاك	.598	0.000
4	تغير السياسات المتعلقة بالمدينين	.744	0.000

0.000	.829	اعتبار المصاريف المتعلقة بالمشتريات مصاريف تشغيلية أو العكس	5
0.002	.677	مرونة الأساليب والطرق المحاسبية المتعلقة بمعالجة المصروفات يسهل التلاعب بقيمتها	6
0.000	.741	عدم الإفصاح الجيد بالمعلومات المتعلقة بالمصروفات	7

ثبات أداة الدراسة:

يقصد بثبات أداة الدراسة والتمثلة في الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان النتيجة ذاتها لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد اتضح أن معامل ألفا كرونباخ جيد حيث بلغ معامل الثبات الكلي للاستبيان (0.868) كما هو موضح في الشكل التالي:

ت	متغيرات الدراسة	الفقرات	معامل الثبات
1	المراجعة الخارجية	8	0.842
	المتغير التابع قياس أساليب المحاسبة الإبداعية		
1	الإيرادات	7	0.731
2	المصروفات	7	0.699
	ثبات المتغير التابع	14	0.873
	الثبات الكلي	22	0.868

خصائص عينة الدراسة: تتمثل خصائص الأفراد عينة الدراسة بالفقرات الآتية

الجدول (4) توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
الجنس	ذكر	71	97.1
	أنثى	2	2.9
	المجموع	73	100
	بكالوريوس	41	56.1
	ماجستير	24	32.9
	دكتوراه	8	11
	غير ذلك	0	0.0
	المجموع	73	100
سنوات الخبرة	من 1 - 4 سنة	4	5.5
	من 5 - 10 سنة	46	63
	من 11 سنة فأكثر	23	31.5
	المجموع	73	100

النسبة %	العدد	فئات المتغير	المتغير
37	27	مدير مكتب مراجعة	المستوى الوظيفي
42.5	31	موظف بمكتب المراجعة	
20.5	15	مراجع داخلي	
100	73	المجموع	
100	73	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحثين

التوزيع حسب الجنس: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الذكور في عينة الدراسة (71) مفردة بنسبة (97.1%)، وعدد الإناث (2) مفردة بنسبة (2.9%) من جملة عينة الدراسة التي تبلغ (73) مفردة بنسبة (100%) وهذا يؤكد غياب المرأة في سوق العمل في هذا المجال .

التوزيع حسب المؤهل العلمي: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الأفراد الذين يحملون مؤهلات علمية بكالوريوس (41) مفردة بنسبة (56.1%)، وعدد الذين يحملون مؤهلات علمية ماجستير (24) مفردة بنسبة (32.9%)، وعدد الذين يحملون مؤهلات علمية دكتوراه (8) مفردة بنسبة (11%)، من جملة عينة الدراسة التي تبلغ (73) مفردة بنسبة (100%)، وعدد الذين يحملون مؤهلات علمية أخرى غير موجودين في عينة الدراسة وهذا مؤشر جيد على أن أفراد عينة الدراسة على قدر جيد من التأهيل العلمي يؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستبيان .

التوزيع حسب سنوات الخبرة : بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الأفراد الذين خبرتهم من سنة إلى 4 سنوات (4) أفراد بنسبة (5.5%)، وعدد الأفراد الذين خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات (46) فرداً بنسبة (63%)، وعدد الأفراد الذين خبرتهم من 11 سنة فأكثر (23) فرداً بنسبة (31.5%) من جملة عينة الدراسة التي تبلغ (73) فرداً بنسبة (100%)، وهذا يدل على وجود خبرات متفاوتة بين أفراد عينة الدراسة .

التوزيع حسب المستوى الوظيفي: بالنظر في الجدول السابق يتضح أن عدد الأفراد الذين مستواهم الوظيفي مدير مكتب المراجعة (27) فرداً بنسبة (37%)، وعدد الأفراد الذين مستواهم الوظيفي موظف بمكتب المراجعة (31) فرداً بنسبة (42.5%)، وعدد الأفراد الذين مستواهم الوظيفي مراجع (15) فرداً بنسبة (20.5%)، من جملة عينة الدراسة التي تبلغ (73) فرداً بنسبة (100%)، وهذا يدل على وجود مستويات وظيفية مختلفة بين أفراد عينة الدراسة .

وصف متغيرات الدراسة:

توصف متغيرات الدراسة في هذا الجزء بمقاييس النزعة المركزية، ممثلة بالوسط الحسابي، ومقاييس التشتت المطلق، ممثلة بالانحراف المعياري، كما يأتي:

* المتغير المستقل: (المراجعة الخارجية):

تم قياس المتغير المستقل: المراجعة الخارجية بثماني فقرات والجدول التالي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة.

الجدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير: المراجعة الخارجية :

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
يدرك المراجع الخارجي أساليب المحاسبة الإبداعية وبالتالي يركز عليها أثناء عملية المراجعة	2.90	1.04	إيجابي
هناك تنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي بخصوص عملية المراجعة	3.06	1.05	إيجابي
يتم الإفصاح عن نتائج المراجعة الداخلية وإطلاع المراجع الخارجي على نتائجها	2.72	.97	إيجابي
يقوم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المطلوبة أثناء عملية المراجعة	2.85	1.37	إيجابي
يعتمد المراجع الخارجي على معايير المحاسبة الدولية أثناء عملية المراجعة مع مراعاة الظروف المحلية	2.61	1.01	إيجابي
يعتمد المراجع الخارجي على معايير المحاسبة المحلية أثناء عملية المراجعة	2.69	1.04	إيجابي
يساعد تقرير المراجع الخارجي في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة	3.12	1.13	إيجابي
للمراجع الخارجي دور فعال في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية وآثارها على قائمة الدخل	2.62	1.06	إيجابي
المراجعة الخارجية	2.83	1.09	إيجابي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (5) أن الفقرة التي تنص على أن (يساعد تقرير المراجع الخارجي في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة) حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.12) وانحراف معياري (1.13)، مما يدل على أن تقرير المراجع الخارجي يساعد في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة في حين حصلت الفقرة التي تنص على (يعتمد المراجع الخارجي على معايير المحاسبة الدولية أثناء عملية المراجعة مع مراعاة الظروف المحلية) حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع

دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسب الإبداعي المؤثرة في دفع المعلومات المحاسبية بقرائن الدخل

فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.61) وانحراف معياري (1.01)، وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير المراجعة الخارجية بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير كانت إيجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير المراجعة الخارجية (2.83) وانحراف معياري (1.09)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير المراجعة الخارجية كانت إيجابية.

* المتغير التابع : (أساليب المحاسبة الإبداعية)

* المتغير الفرعي الأول (الإيرادات)

تم قياس المتغير الفرعي الإيرادات بسبع فقرات والجدول التالي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة.

الجدول (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير : الإيرادات

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
يتم إضافة الإيرادات غير العادية " الاستثنائية " إلى الإيرادات التشغيلية	2.82	1.11	إيجابي
يتم تغيير الطرق والبيانات المحاسبية المتاحة للبيانات المتعلقة بالإيرادات وتقييم المخزون	2.71	1.08	إيجابي
الاعتراف بالإيرادات قبل نقطة تحقق الإيراد	2.41	1.13	سلبى
إضافة أرباح سنوات سابقة إلى إيرادات العام الجاري بدلا من إضافتها للأرباح المحتجزة	2.83	1.20	إيجابي
مرونة الأساليب المحاسبية المتعلقة بمعالجة الإيرادات تساعد على التلاعب وإظهارها بصورة غير حقيقية	2.69	1.51	إيجابي
لا تخرج ممارسات المحاسبة الإبداعية من إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها	2.81	1.19	إيجابي
كل ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات قانونية ولا تؤثر على موثوقية المعلومات المالية	3.04	.97	إيجابي
الإيرادات	2.58	1.02	إيجابي

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (6) أن الفقرة التي تنص على أن (كل ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات قانونية ولا تؤثر على موثوقية المعلومات المالية) حصلت

على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.04) وانحراف معياري (0.97). مما يدل على أن كل ممارسات المحاسبة الإبداعية الخاصة بالإيرادات قانونية ولا تؤثر على موثوقية المعلومات المالية، في حين حصلت الفقرة التي تنص على (الاعتراف بالإيرادات قبل نقطة تحقق الإيراد) حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.43) وانحراف معياري (1.13)، مما يدل على أنه لا يتم الاعتراف بالإيرادات قبل نقطة تحقق الإيراد وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات المتغير التي تتعلق فيها الإيرادات بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير كانت إيجابية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير الإيرادات (2.58) وانحراف معياري (1.02) مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير الإيرادات كانت إيجابية.

*** المتغير الفرعي الثاني: (المصرفات)**

تم قياس المتغير الفرعي المصرفات بسبع فقرات والجدول الآتي يبين فقرات قياس هذا المتغير والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومستوى اتجاه أفراد العينة.

الجدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغير المصرفات

الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه أفراد العينة
تتم رسملة مصاريف إيرادية أو العكس	2.13	1.03	سلبى
عدم تحميل السنة المالية بما يخصها من مصرفات ونقلها لفترة سابقة أو لاحقة	2.27	1.21	سلبى
تغير التقديرات الخاصة بالأصول لتخفيض أو تلبية مصرف الاستهلاك	2.32	1.05	سلبى
تغير السياسات المتعلقة بالمدينين	2.24	1.04	سلبى
اعتبار المصاريف المتعلقة بالمشتريات مصاريف تشغيلية أو العكس	2.37	1.11	سلبى
مرونة الأساليب والطرق المحاسبية المتعلقة بمعالجة المصرفات يسهل التلاعب بقيمتها	2.43	1.91	سلبى
عدم الإفصاح الجيد بالمعلومات المتعلقة بالمصرفات	2.48	1.15	سلبى
المصرفات	2.27	1.04	سلبى

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (7) أن الفقرة التي تنص على أن (عدم الإفصاح الجيد بالمعلومات المتعلقة بالمصرفات) حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي

دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة فإيج دقيق المعلومات المحاسبية بقاتم الإدخل

(2.48) وانحراف معياري (1.15)، مما يدل على أنه لا يتم الإفصاح الجيد بالمعلومات المتعلقة بالمصروفات، في حين حصلت الفقرة التي تنص على ما يأتي: (تتم رسمة مصاريف إيرادية أو العكس) حصلت على المرتبة الأخيرة، من بين جميع فقرات هذا المتغير، بمتوسط حسابي (2.06) وانحراف معياري (1.09) مما يدل على أنه لا تتم رسمة مصاريف إيرادية أو العكس وبمقارنة المتوسطات الحسابية لجميع فقرات متغير المصروفات بالوسط النظري المعتمد في الدراسة نلاحظ أن اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول المتغير كانت سلبية، وأخيراً بلغ المتوسط الحسابي الكلي لمتغير المصروفات (2.27) وانحراف معياري (1.04)، مما يؤكد أن اتجاهات أفراد العينة حول متغير المصروفات كانت سلبية.

-اختبار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين المراجع الخارجي واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. ولاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه لمعرفة إن كان هناك فروقا ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين المراجع الخارجي واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في محل الدراسة على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) ويبين الجدول رقم (8) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة.

الجدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار و اختبار F الناتج عنه

نتيجة الفرضية	مستوى الدلالة	F	الارتباط المصحح R ²	R الارتباط
قبول	0.000	164.735	0.480	0.693

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوية إلى (164.735) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في مجتمع محل الدراسة، ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (المراجع الخارجي) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (48%) من التباين في المتغير التابع (أساليب المحاسبة الإبداعية) وهي قوة تفسيرية جيدة، مما يدل على أن هناك أثر للمتغير المستقل (المراجع الخارجي) في المتغير التابع أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية:

توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة ≥ 0.05 بين المراجع الخارجي ودقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل .

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه لمعرفة إن كان هناك فروقا ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل، ويبين الجدول رقم (9) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة

الجدول رقم (9) نتائج اختبار الانحدار و اختبار F الناتج عنه

نتيجة الفرضية	مستوى الدلالة	F	الارتباط المصحح R ²	R الارتباط
قبول	0.000	93.847	0.356	0.597

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوية إلى (93.847) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وبالتالي فإننا نقبل الفرضية أي: أنه توجد علاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (المراجع الخارجي) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (36%) من التباين في المتغير التابع (دقة حساب الإيرادات) وهي قوة تفسيرية جيدة، مما يدل على أن هناك أثر للمتغير المستقل المراجع الخارجي في المتغير التابع دقة حساب الإيرادات.

الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة ≥ 0.05 بين المراجع الخارجي ودقة حساب المصروفات بقائمة الدخل

ولاختبار الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار واختبار F الناتج عنه لمعرفة إن كان هناك فروقا ذات دلالة بين متوسطات تقديرات أفراد عينة الدراسة للعلاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب المصروفات بقائمة الدخل، على مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0.05$) ويبين الجدول رقم (10) النتائج المتعلقة بتحليل هذه العلاقة.

الجدول رقم (10) نتائج اختبار الانحدار و اختبار F الناتج عنه

نتيجة الفرضية قبول	مستوى الدلالة	F	الارتباط المصحح R ²	R الارتباط
قبول	0.000	86.934	0.477	0.691

دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبين الإبداعية المؤثرة في دفع المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل

لقد جاءت قيمة اختبار (F) مساوية إلى (86.934) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وبالتالي فإننا نقبل الفرضية أي: أنه توجد علاقة بين المراجع الخارجي ودقة حساب المصروفات بقائمة الدخل ويتضح من الجدول نفسه أن المتغير المستقل (المراجع الخارجي) في هذا النموذج يفسر ما مقداره (48%) من التباين في المتغير التابع (دقة حساب المصروفات) وهي قوة تفسيرية جيدة ، مما يدل على أن هناك أثر للمتغير المستقل المراجع الخارجي في المتغير التابع دقة حساب المصروفات.

تحليل نتائج الدراسة :

- 1- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \leq$ بين المراجع الخارجي واستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 2- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \geq$ بين المراجع الخارجي ودقة حساب الإيرادات بقائمة الدخل .
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية وعلى مستوى الدلالة $0.05 \geq$ بين المراجع الخارجي ودقة حساب المصروفات بقائمة الدخل

النتائج والتوصيات :

1- النتائج: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- إن المحاسبة الإبداعية هي " مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة ، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي تواطؤا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه "
- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة .
- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مراجع الحسابات .
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة وهذا يتطلب وجود مراجعين على درجة عالية من المهنية .

- يوجد إدراك لدى المحاسبين والمراجعين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية .
- إن موظفي الشركات ومراجعي الحسابات عينة الدراسة يرون أن لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثيرا مرتفعا في مصداقية القوائم المالية .
- 2- التوصيات :-بناء على النتائج التي تم التوصل إليها ، يوصي الباحثان بما يلي:
 - ضرورة أن يولي المراجعون الخارجيون عند تنفيذ عملية مراجعة حسابات الشركات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي؛ للتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المتوقع تطبيقها كافة .
 - ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين؛ ليتمكنوا من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات الشركات .
 - إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية .
 - ضرورة قيام نقابة المراجعين الليبية بتنظيم دورات تدريبية للمراجعين لمتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من أثارها من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتب المراجعة في هذا المجال .
 - ضرورة قيام ديوان المحاسبة وهيئة الأوراق المالية ونقابة المحاسبين والمراجعين الليبية بإقامة ندوات وورش عمل لبيان التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والمراجعة فضلا عن بيان دور أساليب المحاسبة الإبداعية في انهيار الشركات العالمية خلال الأزمة المالية الراهنة .
 - العمل على تعظيم النواحي الأخلاقية لمعدي القوائم المالية والعمل على توعيتهم بأهمية التقيد التام بأخلاقيات العمل المهني لأثره الإيجابي على مصداقية تلك القوائم لما لذلك من تأثير على مستقبلها ومستقبل الاقتصاد الوطني .

الهوامش:

- 1- محمد ، ليندا حسن (2009) ، " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية " ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان ، الأردن .
- 2- نعيم الزبيدي (2015) ، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية ، المجلد 17 ، العدد الثاني .
- 3- خليل ، بسام (2020) ، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية ، المجلة الإلكترونية الشاملة متعدد المعرفة ، العدد الثلاثون ، ص 5 .
- 4- جمعة ، أحمد حلمي (2012) ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس . العدد الثاني ، ص 15 .
- 5- حماد ، طارق عبد العال (2010) ، دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول ، ص 20 .
- 6- جرار ، عدي (2016) ، " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية " . أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن .
- 7- محمد ، ليندا حسن (2009) ، مرجع سابق ، ص 8.
- 8- الخشراوي ، علي محمود ، الدوسري ، محسن ناصر (2008) ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها ، السعودية : ديوان المحاسبة السعودي .
- 9- المومني ، محمد (2006) ، " تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها دراسة تحليلية على الشركات العامة المدرجة في بورصة عمان " . رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن .
- 10- نصر الله ، محمد (2007) ، دور المحلل المالي في مواجهة الإجراءات المحاسبية الخلاقية وتحليل المعلومات الوصفية غير الظاهرة في القوائم المالية دراسة ميدانية على محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية " . رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة ال البيت .
- 11- خليل ، بسام (2020) ، مرجع سابق ، ص 9 .
- 12- باكير ، منال (2007) ، " موقف مدققين الحسابات من التطورات المهنية الحديثة المتعلقة بالاكشاف والتقرير عن الغش في الشركات المساهمة العامة الأردنية " . رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن .
- 13- الموقفي ، علي (2019) ، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية البيانات المالية ، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، الجزائر .
- 14- محمد ، ليندا حسن ، مرجع سابق ، ص 17
- 15- مقالات متفرقة من شبكة المعلومات الدولية .