



الجمهوريه اليمنيه
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الإمارات الدولية
كلية العلوم الإدارية والماليه
قسم المحاسبة عربى

"مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات الشركات اليمنية للمحاسبة الإبداعية" دراسة

ميدانية

قدم هذا المشروع لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس تخصص المحاسبة قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية والماليه الجامعة الإماراتية الدولية

إعداد الطلبة /

- بكيل محمد عبده الحراري
- أمين عبد الباقي عبدالله المشولي
- أكرم محمد سعد مطير
- أمجد عبد الرحمن احمد علوان
- وضاح عادل محمد العريقي
- قاسم أكرم قاسم العباسى
- محمد عبد الله محمد مجلبي
- محمد فوزي حزام ضافر

إشراف الدكتور /

محسن بابقي عبد القادر

2023/2024

الله
لهم
سألك
صَلَوةَ رَسُولِكَ
وَمَنْزَلَةَ مَلَكِكَ
وَعَوْنَانَ وَهَامَانَ
وَمَنْزَلَةَ مَلَكِكَ
وَمَنْزَلَةَ مَلَكِكَ

إقرار المشروع من الطلاب

"مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات الشركات اليمنية"

للمحاسبة الإبداعية"

نحن الطلبة الموقعين أدناه، نقرُّ أنه تم إنجاز هذا المشروع من قبلنا وبجهد ذاتي منا، وبمساعدة المشرف

والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس تخصص المحاسبة قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية والمالية الجامعة الإماراتية الدولية

التوقيع	اسم الطالب
	أمين عبد الباقي عبدالله المشولي
	بكيل محمد عبده الحراري
	أمجد عبد الرحمن أحمد علوان
	أكرم محمد سعد مطير
	محمد فوزي حزام ضافر
	قاسم أكرم قاسم العباسى
	وضاح عادل محمد العريقي
	محمد عبد الله محمد مجلبي

2024/2023

قرار المشروع من المشرف

"مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية"

تم الإشراف على هذا المشروع من قبلنا، والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس تخصص المحاسبة قسم المحاسبة كليه العلوم الإدارية والمالية الجامعة الإماراتية الدولية

اسم المشرف: محسن بابقي عبد القادر

التوقيع:

2024/2023

الإهداء

إلى من نُفِضِّلها على أنفسنا، ولم لا؛ فقد صَحَّتْ من أجننا ولم تَدْخُرْ جُهْدًا في سبيل إسعادنا على الدَّوامِ أُمِّي الحبيبة.

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة. فلم يبخَل علينا طيلة حياته والدي العزيز.

إلى أصدقائنا، وجميع من وقفوا بجوارنا وساعدونا بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة نقدِّم لكم هذا البحث، وننتميَّ أن يحوز على رضاكم.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
رسول المحبة المبعوث رحمة للعالمين.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكرونه الله"، فإنه من دواعي سرورنا أن نخط هذه الكلمات لنقدم بالشكر الجزيل والعرفان الجميل لكل من كان عوناً لنا وسندنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الجامعة الإماراتية الدولية ، المتمثلة برئيس الجامعة الدكتور ناصر الموفري، كما ونقدم بالشكر الجزيل إلى كلية العلوم الإدارية المتمثلة بعميد الكلية محمد عبد الله سرحان الكهالي

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى قسم المحاسبة ممثلاً برئيس القسم الدكتور فهمي الدقاف كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتنا الأفاضل وأخص بالذكر منهم أستاذى ومعلمي ومشرفى الاستاد الدكتور محسن بابقي لما بذله من جهد وتواصل واهتمام ومتابعة، كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع زملائنا ورفاق مسيرتنا العلمية وأصدقائنا لمساندتهم لنا ودعمهم المستمر طيلة مسيرتنا الدراسية داعياً الله عزوجل أن يوفق الجميع. وختاماً سائلاً الله عزوجل أن يحفظ اليمن شعباً وأرضاً وأن يحفظ الأمة العربية والإسلامية.

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات للشركات اليمنية

النقدية، قائمة حقوق الملكية حيث بلغ مجتمع الدراسة ٥٠ استماراً، بحيث شملت أكاديميين دكاترة ٢٥ استماراً، ومهنيين محافظي حسابات وخبراء محاسبون بـ ٢٥ استماراً، كما أعتمد في عملية توزيع الاستمار طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني. وقد تم استلام ٤٠ استماراً حيث تم الاعتماد على الاستبانة التي صممت وطورت لجمع البيانات وتحليلها لغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لإجراء الدراسة، وتم اختبار فرضيات وتم تطبيق الاختبار على البرنامج الإحصائي SPSS من أجل تحليل البيانات المجمعة، وتحليل النتائج والتوصيات

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها:

- تساهُم معايير المراجع المتقدّق عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمعايير المراجع وبآداب وسلوك المهنة يساهُم في تعزيز دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الخبرة بأساليب المحاسبة الإبداعية يساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

على أساس هذه الدراسة يوصي الباحثون جميع مراجعين الحسابات الخارجية والجهات ذات الصلة بتطوير المحاسبة بال

١. تعريف المراجعين الخارجيين اليمنيين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة المراجع الخارجي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
٢. الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين اليمنيين من خلال تنظيم دورات علمية وتعريفية حول الآثار السلبية
٣. للمحاسبة الإبداعية؛

Research Summary

This study aims to identify the responsibility of the Yemeni external auditor in discovering companies' creative accounting practices in the financial statements, the financial position statement, the profit and loss statement, and the flow statement. Cash, list of property rights, where the study population reached 50 forms, which included academic doctors, 25 forms, and professional bookkeepers and accounting experts, 25 forms.

The method of direct delivery and receipt, as well as via e-mail, was adopted in the process of distributing the forms. 40 questionnaires were received, and the questionnaire was designed and developed to collect and analyze data for the purpose of achieving the objectives of the study. The descriptive approach and the analytical approach were followed to conduct the study, hypotheses were tested, and the test was applied to the statistical program SPSS in order to analyze the collected data, and analyze the results and recommendations.

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

1. Agreed and generally accepted auditor standards contribute to limiting creative accounting practices;
2. The commitment of Yemeni external auditors to auditor standards and professional ethics and conduct contributes to activating a cycle in discovering creative accounting practices.
3. Experience with creative accounting methods helps in discovering creative accounting practices.

On the basis of this study, the researchers recommend that all chartered accountants and relevant authorities develop accounting

1. Introducing Yemeni external auditors to the effective role that the external auditor profession must play in reducing creative accounting practices.

2. Increasing the efficiency of Yemeni external auditors by organizing scientific and introductory courses on negative effects For creative accounting;

الفهرس والمحويات

الصفحة	الموضوع	
ii	الأية الكريمة	
iii	إقرار المشروع من الطلبة	
iv	إقرار المشروع من المشرف	
v	الإهداء	
vi	شكر وتقدير	
vii	ملخص باللغة العربية	
viii	ملخص باللغة الإنجليزية	
x	الفهرس والمحويات	
Xiv	قائمة الجداول	
Xv	قائمة الاشكال	
	الفصل الأول: خلفية الإطار العام للدراسة و أهميته والدراسات السابقة	
1	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة	1-1
1	المقدمة	1-1 -1
2	مشكلة الدراسة وأسئلتها	2-1-1
2	أهداف الدراسة	3-1-1
2	أهمية الدراسة	4-1-1

3	فرضيات الدراسة	5-1-1
3	مصطلحات الدراسة	6-1-1
	المبحث الثاني: الدراسات السابقة ذات صلة	2-1
5 -4	الدراسات باللغة العربية	1-2-1
9-6	الدراسات باللغة الأجنبية	2-2-1
13-10	*ملخص الدراسات السابقة	
14	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	3-2-1
15	الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث	
	المبحث الأول : المحاسبة الإبداعية	1-2
15	مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية	1-1-2
16	العوامل الذي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية	2-1-2
16	دوفع المحاسبة الإبداعية	3-1-2
17-18	أشكال المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	4-1-2
19-20	الأساليب المستخدمة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في القواعد المالية	5-1-2
21	مسؤوليه مراجع الحسابات الخارجي في ضوء ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	6-1-2
22	لمبحث الثاني: المراجع الخارجي	2-2
22	مفهوم المراجع الخارجي	1-2-2
22	أهمية المراجع الخارجي	2-2-2

23	أهداف المراجع الخارجي	3-2-2
23	خصائص المراجع الخارجي	4-2-2
24-25	معايير وإجراءات المراجع الخارجي	5-2-2
26	مسؤوليات المراجع الحسابات الخارجي	6-2-2
27	محددات جودة عملية المراجع الخارجي	7-2-2
27-30	خطوات تنفيذ عملية المراجع الخارجي	8-2-2
	الفصل الثالث : منهج البحث وخطواته الإجرائية	
33	المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة	1-3
34	المبحث الثاني: أداة الدراسة	2-3
35	المبحث الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في الدراسة	3-3
	الفصل الرابع: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	
37	المبحث الأول: تحليل البيانات الوصفية لعينة الدراسة	1-4
37	أولاً: توزيع أفراد العينة حسب العمر	1-1-4
38-39	ثانياً: توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	2-1-4
40	ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	3-1-4
41	رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة الخبرة المهنية	4-1-4
42	المبحث الثاني: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة وفرضياتها	2-4
42	١_ النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة	1-2-4
42-44	المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان	1-1-1-4

45-47	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان	2-1-1-4
48-50	المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان	3-1-1-4
50	٢-إختبار فرضيات الدراسة	2-4
51	خلاصة الفصل الرابع:	
الفصل الخامس : النتائج والتوصيات		
53	نتائج الدراسة	1-5
53-54	توصيات الدراسة	2-5
55	قائمة المراجع	
	المراجع	
60	الملحقات	

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
19	ملخص الدراسات السابقة
33	الجدول رقم 3_1 : الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان
35	الجدول رقم 3_2 مقاييس ليكارث الثلاثي
35	الجدول رقم 3_3 معايير تحديد الاتجاه
37	الجدول رقم 4_1 توزيع أفراد العينة حسب العمر
38	الجدول رقم 4_2 توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي
40	الجدول رقم 4-3 : توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي
41	الجدول رقم 4-4 : توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية
42	الجدول رقم 4-5 اتجاهات أفراد العينة حول معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
45	الجدول رقم 4-6 اتجاهات أفراد العينة حول مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية
48	الجدول رقم 4-7 : اتجاه أفراد العينة حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية
66	جدول المحكمين

قائمة الأشكال:

الصفحة	الأشكال
38	الشكل رقم 1_3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر
39	لشكل رقم 2_3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي
40	الشكل رقم 3-3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة
41	الشكل رقم 4-3 : توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

الفصل الأول

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

١-١-١ المقدمة

تشير المحاسبة الإبداعية creative Accounting او الخلاقة إلى القيام بالممارسة الانتقائية في استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية والإفصاح اللازم بهدف التأثير على معلومات القوائم المالية إيجابياً أو سلبياً، وتقديمها بطرق وأساليب وأشكال غير دقيقة وملتبسة لمستخدمي تلك القوائم. ومن أمثلة ممارسات المحاسبة الإبداعية قيام ادارات الشركات بالتحفظ عن الإعلان عن معلومات معينة لكونها معلومات جوهرية تؤثر سلباً على نتائج أدائها وقدرتها على المنافسة أمام منافسيها في حال الإعلان عنها ، أو محاولة إعادة صياغة المعلومات المالية والتشغيلية والإدارية للشركة بطرق ووسائل تتطوّي على قدر كبير من التلاعب بالمعلومات وتحريفها مما يؤثّر في أداء أسهم تلك الشركات في الأسواق العالمية ، وقد تلجأ إدارات الشركات عادة إلى المحاسبة الإبداعية عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية ولا ترغب في الاعتراف بذلك الواقع بحيث تستمر بإعلان الإنجازات المزعومة لتجنب تحمل المسؤولية عن التراجع وسوء التصرف وقد زاد اهتمام المراجعين والمحاسبين بمفهوم المحاسبة الإبداعية في الآونة الأخيرة وخاصة بعد الفضائح المالية والمحاسبية الأخيرة التي وفرت أرضاً خصبة للمحاسبة الإبداعية، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة وعلاقتها بمكتب الطاقة أرثر اندرسون من أكثر الأمثلة الواقعية الحية على اسباب زيادة الاهتمام بمسؤولية المراجع الخارجي تجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ، حيث تم تحويل شركة أرثر اندرسون بكونها الشركة المسئولة عن مراجعة حسابات شركة Enron ، جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها

الصحيح

ومن هنا تبرز أهمية دراسة مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات الشركات اليمنية المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة على ذلك الدور ، وهو ما سيتم تناوله من خلال هذه الدراسة.

١-١-٢ مشكله الدراسة وأسالتها:

نظراً لما ترتب على قيام إدارات الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من تلاعب في البيانات قوائمها المالية المنشورة وما يصاحب ذلك من تعليل لمستخدمي تلك القوائم على أولئك المستخدمين يعتمدون في تحديد مستوى ثقتهم بتلك القوائم على تقارير المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا العوامل المؤثر على ذلك الدور وذلك بالتطبيق على البيئة اليمنية،

وبالتالي فإن المشكلة بهذه الدراسة تتمثل في التساؤلات التالية:

١. ما مفهوم المحاسبة الإبداعية؟
٢. هل يقوم المراجع الخارجي اليمني بمسؤولية فعالة في اكتشاف ممارسات المحاسبين الإبداعيون؟
٣. ما هي العوامل التي تؤثر على مسؤولية المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

١-١-٣ أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في التعرف على مدى قيام المراجعين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتعرف على العوامل التي تؤثر على مسؤولية المراجعين في اكتشاف الممارسة الإبداعية

ويترافق مع الهدف فرعين تاليين:

١-١-٤ أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من خطورة المحاسبة الإبداعية لاسيما في ظل تأثيرها السلبي على القوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقة الأمر الذي يتطلب قيام المراجع الخارجي بدوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بصورة تكفل إعداد قوائم مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية وبعيداً عن التحيز. كما تبرز أهمية هذه الدراسة بشكل خاص من خلال ما قد تقدمه من نتائج لمستخدمي تقارير المراجعين الخارجيين اليمنيين بشأن مدى فعالية دور أولئك المراجعين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهو ما يمكن أولئك المستخدمين من تحديد مدى الثقة بتقارير أولئك المراجعين

بشأن صدق وعدالة تلك القوائم ، وكذا فإن هذه الدراسة قد تقييد المراجعين الخارجيين اليمنيين في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية ودورهم في اكتشافها والعوامل المؤثرة على ذلك، كما تساهمن الدراسة في تقديم معلومات مفيدة للجان المراجعة تساعدهم في التعرف على مجالات وجوانب المحاسبة الإبداعية وتأثير ذلك على علاقتها بالمراجع الخارجي والخصائص التي ينبغي توافرها لدى المراجع الذي تقوم بتعيينه وتحديد المهام التي تكلفه بالقيام بها .

٥-١-١ فرضيات الدراسة:

تتمثل في عينات الدراسة فيما يلي:

- ١- يلتزم المراجع الخارجي اليمني ، بمسؤوليات في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ٢- يؤثر مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ٣- يؤثر التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

٦-١-١ مصطلحات الدراسة:

المحاسبة الإبداعية: هي عملية يستخدم فيها المراجع خبرته ومعرفته بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة في حسابات الشركة (mohammed,2016)

القواعد المالية: التقارير النهائية للأحداث العمليات والأعمال المحاسبية تطلع أصحاب المصالح على الوضع المالي الحالي للشركة، وتحدد ما إذا كانت الشركة مستمرة أم لا وتكشف ما إذا كانت الشركة توفر أرباحاً وتحقق عائدًا (سلوم ، 2022)

1-2 المبحث الثاني الدراسات السابقة:

1-2-1 دراسات باللغة العربية:

١ - دراسة شابون وآخرون، 2021 بعنوان: مدى كفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على مكاتب المراجع بمدينة مصراته هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة المراجع الخارجي ، ودراسة أثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إدارات الشركات لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين بمدينة مصراته اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، ولهذا فقد تم تصميم قائمة استبانة لغرض تجميع بيانات حول متغيرات الدراسة ، بينت الدراسة إلى وجود ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية ، وذلك حسب آراء عينة الدراسة ، كما أظهرت الدراسة بأن كفاءة المراجع الخارجي تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أوصت الدراسة مكاتب المراجع في ليبيا الالتزام بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية لتحسين أعمال المراجع الخارجي، ووضع خطط استراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين، وذلك للرفع من كفاءتهم من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية . تم الاستفادة من هذه الدراسة عبر فقرات الاستبانة المبنية في قبل الباحثين فيها، للاعتماد عليها عند بناء استبانة هذه الدراسة، كما تم الاستفادة من التوصيات المقدمة فيها..

٢ - دراسة يعقوب، والأسمري، 2020 بعنوان: "التكامل بين المراجع الداخلية والخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجع والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة" هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التكاملي بين المراجع الداخلية والمراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين في عدد من الشركات المساهمة وكذلك المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجع الكبرى لاستطلاع آرائهم والوصول إلى استنتاجات تساهم في حل مشكلة الدراسة توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن التكامل بين نظام المراجع الداخلية والمراجع الخارجي يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والازدواجية في

الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية ،المراجع، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصادقتها ،ومن أهم ما أوصت به الدراسة أن على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجع الداخلية والخارجي لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجع في جميع مراحلها وتحقيق أهدافها، وكذلك على الشركات الاهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعده في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومن ثم تحقيق مصادقتها .

٣- دراسة موفي ،2019 بعنوان: دور مراجع الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية هدفت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة مراجع الحسابات في الحد من تلك الممارسات تم توزيع الاستبانة المصممة للدراسة على مجتمع المحدد المهنيين والأكاديميين وتم تحليل البيانات والوصول للعديد من النتائج منها: أن المحاسبة الإبداعية عملية معقدة حديثة ومبكرة يقوم المحاسب من خلالها بتطبيق معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية عند تسجيل الأرقام بحسابات الشركة من أجل تحقيق أهداف معينة واستغلال الفجوات المتاحة بالمبادئ والمعايير الدولية لتقديم صورة مختلفة عن الواقع بهدف تضليل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وأوصت الدراسة بأهمية زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية. ضرورة اهتمام مراجع الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية لاكتشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة

٤- دراسة عبد الجليل وعيسي 2018 بعنوان: تهدف الدراسة للتعرف على دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبيان مخاطر وأضرار هذه الممارسات بغية المساهمة في الحد من هذه الممارسات بالمؤسسات الجزائرية، أجريت هذه الدراسة باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسة النظرية توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها ممارسات المحاسبة الإبداعية سلوك غير خلاقي لما لها من

مخالفات كبيرة يتبعها المحاسب في عمله لتحقيق غايات وأهداف معينة يستفيد منها فئات معينة على حساب باقي أصحاب المصالح في الشركة ، كما يعتبر كل من التهرب الضريبي ومنافع الإدارة وتحسين المركز المالي للحصول على تمويل ، وتحقيق أهداف محدد للربح، والمحافظة على سقوف التمويل المنوحة من المقرضين، وتقليل تقلبات الأرباح من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. أوصت الدراسة: إلزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بمزيد من الإفصاح والشفافية في الجوانب التي تحتاج إلى التقديرات والاختبار توعية بمشاكل ومخاطر المحاسبة الإبداعية والعمل على توحيد الجهود للحد من آثارها، إنشاء ميثاق أخلاقيات لمهنة المحاسبة وإلزام المحاسبين بإتباعه ومعاقبتهم في حال المخالفة. والفائدة من هذه الدراسة التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم الجزائرية من حيث التصنيف التوقيت، الإفصاح التقدير

ثانيا الدراسات باللغة الأجنبية:

1- Al-Rawashdeh, 2021 عنوان:

"The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange field study

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من إمكانيات وحدود المراجع الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي الجمهوريات صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك. تم توزيع استبيان مخصص للدراسة على 51 مراجعاً معتمداً من صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك لتحليل إشارات التحذير الأكثر شيوعاً لوجود المراجعين عمليات الاحتيال التي يوجهونها أثناء التتحقق من البيانات المالية للشركة وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين في جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى، بينما

فيما يتعلّق بالتمثيل المملاّع للمخزون لا يزال متوسّط القيمة الأكبير والوسيط بين مراجعى جمهوريّة صربيا. واستنتجت الدراسة أنّه من الضروري توسيع نطاق الالتزام القانوني وسلطة المراجعين الخارجيين عندما يتوصّلون في مراجعة البيانات الماليّة، إلى نتائج واضحة تشير إلى الاحتيال إن توسيع صلاحيات المراجعين الخارجيين من شأنه أن يقلّل من قيودهم الحاليّة ويُوسع مجال العمل. كما أنّ القيود المفروضة على عمل المراجعين الخارجيين تمنع معالجة عمليات الاحتيال ومع ذلك، يمكن أن يكون تحليل المراجعين للبيانات الماليّة والإشارة إلى المخالفات المحتملة طريقة جيّدة للكشف المبكر عن عمليات الاحتيال ومنعها في عمليات الشركة. تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العمليّة والتي بينت استجابات المراجعين لنوع المخالفات التي تعرضوا لها في حال كانت جوهريّة أم لا، وبينت الاستجابة للتغييرات لبنود الإيرادات والمصروفات الأصول والخصوم والذمم المدينة النقدية والمخزون والتدفق النقدي

2- Abdullah, et.al,2020

"The role of real time reporting to limiting" the creative accounting practice **عنوان:**

هدفت هذه الدراسة هو التحقّيق في دور التقارير في الوقت الفعلي في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية ومعرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه إعداد التقارير في الوقت المحدد في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي ويصف المحاسبة الإبداعية وإعداد التقارير في الوقت الفعلي

ثم معالجة المشكلة المطروحة. أظهرت النتائج أن مكونات إعداد التقارير في الوقت الفعلي مثل ذكاء الأعمال والتكنولوجيا وتكنولوجيا المعلومات وإدارة عمليات الأعمال والتكامل التنظيمي يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي وفعال على الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية. أوصت الدراسة ضرورة توعية الممارسين والمديرين بالخيارات التكنولوجية الموجودة لتنفيذ التقارير في الوقت الفعلي في المحاسبة وتم الاستفادة من أسلوب العرض النظري لمفاهيم المحاسبة

3- Milutinovic, et al 2019

عنوان : The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من إمكانيات وحدود المراجع الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي الجمهوريات صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك. تم توزيع استبيان مخصص للدراسة على 51 مراجعاً معتمداً من صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك لتحليل إشارات التحذير الأكثر شيوعاً لوجود مراجع عاليات الاحتيال التي يوجهونها أثناء التتحقق من البيانات المالية للشركة. أشارت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين في جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى، بينما فيما يتعلق بالتمثيل المتلابع للمخزون لا يزال متوسط القيمة الأكبر والوسط بين مراجعى جمهورية صربيا. واستنتجت الدراسة أنه من الضروري توسيع نطاق الالتزام القانوني وسلطة المراجعين الخارجيين عندما يتوصلون في مراجعة البيانات المالية، إلى نتائج واضحة تشير إلى الاحتيال إن توسيع صلاحيات المراجعين الخارجيين من شأنه أن يقلل من قيودهم الحالية ويوسع مجال العمل. كما أن القيد المفروضة على عمل المراجعين الخارجيين تمنع معالجة عمليات الاحتيال ومع ذلك، يمكن أن يكون تحليل المراجعين للبيانات المالية والإشارة إلى المخالفات المحتملة طريقة جيدة للكشف المبكر عن عمليات الاحتيال ومنعها في عمليات الشركة. تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العملية والتي بينت استجابات المراجعين لنوع المخالفات التي تعرضوا لها في حال كانت جوهرية أم لا، وبينت الاستجابة للتغيرات لبنود الإيرادات والمصروفات الأصول والخصوم والذمم المدينة النقدية والمخزون والتدفق النقدي.

4- Albeksh,2018

عنوان : The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya

بعنوان: تقدم هذه الدراسة بعض الرؤى الهامة لتوضيح دور المراجع الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الابتداعية وطرق التلاعب التي تمارسها الإدارة في البيانات المالية و

أسباب و دوافع هذا التلاعب و كذلك بيان أهم الأدوات التي يمكن استخدامها للحد من أثر التلاعب بالمستفيدين من التقارير المالية ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع 129 استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين في مكاتب المراجع و المرخص لهم بالنسبة لهم لمراجعة الشركات الليبية و كذلك عدد من المراجعين الداخلين داخل هذه الشركات حيث اجاب 103 منهم على الاستبيان بنسبة 9.79% تم استخدام الإحصاء الوصفي و الاستنتاجي لعمم النتائج واستنتاجها و خلصت الدراسة الى ان مصداقية القوائم المالية والحياد و التمثيل الصادق و إمكانية التحقيق و القيم الأخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية حيث اتضح ان المراجعين الخارجيين بذلوا جهدا كافيا لتطبيق الأساليب و الإجراءات المعتمدة و التصرف بحذر معقول في إجراء المهمة و أوصت الدراسة : يجب أن يتم تبني مجموعة معايير التقارير المالية المعروفة باسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية FRS التي يجب أن يتبعها جميع العاملين في الحسابات و أولئك الذين يؤدون الواجبات .

***ملخص الدراسات السابقة:**

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
شارون وآخرون 2021	مدى كفاءة المراجع الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على مكاتب المراجع بمدينة مصراته	التعرف على مدى أن كفاءة المراجع الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	أن كفاءة المراجع الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الاعتماد على فقرات الاستبانة عند بناء الاستبانة هذه الدراسة، كما تم الاستفادة من التوصيات المقدمة فيها
يعقوب والاسمري 2020	بين المراجع التكامل الداخليه والخارجي من ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعين	إبراز الدور التكاملي في المراجع الداخلية والمراجع الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	إن التكامل بين المراجع الداخلية والراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وله دور فعال للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	مساهمتها في معالجة مشكلة المحاسبة الإبداعية عبر التكامل بين إجراءات المراجع الداخلية والخارجي معاً كما تم الاستفادة منها ببناء عبارات استبيان دراستنا

<u>اسم الباحث والسنة</u>	<u>عنوان الدراسة</u>	<u>هدف الدراسة</u>	<u>نتائج الدراسة</u>	<u>الاستفادة من الدراسة</u>
موفقى 2019	دور مراجع الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية	التعرف على مفهوم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة مراجع الحسابات في الحد من تلك الممارسات التعرف على دوافع المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى معرفة الاختبارات التي تطبق من قبل مراجع الحسابات للحد من آثارها.	أن المحاسبة الإبداعية عملية معقدة حديثة ومبتكرة يقوم المحاسب من خلالها بتطبيق معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية	تم الاستفادة من الجزء النظري المبحوث في هذه الدراسة بالإضافة للعبارات التي تم بناءها في هذه الدراسة لقياس وتحليل دوافع المحاسبة الإبداعية، بالإضافة لمعرفة الاختبارات التي تطبق من قبل مراجع الحسابات للحد من آثارها.
عبد الجليل وعيسى 2018	دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية باللواز	وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية سلوك الإبداعية غير أخلاقي لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسب في عمله لتحقيق غايات وأهداف معين	ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمتقدمة الجزائرية	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والجزائرية من حيث التصنيف، التوقيت، الإفصاح، التقدير

<u>الاستفادة من الدراسة</u>	<u>نتائج الدراسة</u>	<u>هدف الدراسة</u>	<u>عنوان الدراسة</u>	<u>اسم الباحث والسنة</u>
تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العلمية	ان عمليات إدارة الأرباح تشمل العديد من الوسائل والطرق التي تهدف إلى تحقيق أغراض محددة تخدم الإدارة	التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عما	The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange field	Al-Rewashed 2021
تم الاستفادة من أسلوب العرض النظري لمفاهيم المحاسبة الإبداعية ودور التقارير في الوقت الفعلي بالحد من ممارساتها، بالإضافة للتعرف على الأساليب التكنولوجية بإعداد التقارير	أن مكونات إعداد التقارير في الوقت الفعلي يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي وفعال على الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية	معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه إعداد التقارير في الوقت المحدد في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية	study The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice	Abdullah, et.al 2020

<u>الاستفادة من الدراسة</u>	<u>نتائج الدراسة</u>	<u>هدف الدراسة</u>	<u>عنوان الدراسة</u>	<u>اسم الباحث والسنة</u>
تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العملية	أن تحليل المراجعين للبيانات المالية والإشارة إلى المخالفات المحتملة طريقة جيدة للكشف المبكر عن عمليات الاحتياط ومنعها في عمليات الشركة	التحقق من إمكانيات وحدود المراجع الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي الجمهوريات: صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرس	The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations	Milutinovic, et.al 2019
تم الاستفادة من أسلوب الدراسة والمنهجية المتبعة في عرض المتغيرات وتحليلها، بالإضافة لأسلوب الأدبي المتبعد في هذه الدراسة	أن مصداقية القوائم المالية، والحياد، والتتمثل الصادق، وإمكانية التحقق، والقيم الأخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية	يقدم هذه الدراسة بعض الرؤى الهامة لتوضيح دور المراجع الخارجي في الحد من مارسات المحاسبة الإبداعية وطرق النarrative التي تمارسها الإدارة في البيانات المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب	The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya	Albeksh 2018

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة:

من خلال الدراسات السابقة نلاحظ بأن جميع هذه الدراسات ركزت عن مفهوم المحاسبة الإبداعية و ممارستها في القوائم المالية و الأساليب التي يجب عن مراجع الحسابات إتباعها للحد من تلك الممارسات حيث أجريت الدراسات في بيئات مختلفة تضمنت دول عربية و دول أجنبية لشركات من القطاعين العام و الخاص صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم إلا أن الدراسة الحالية اعتمدت البحث الميداني لأراء مراجعي الحسابات بدولة اليمن لهذا القطاع الحيوي بحاجة الى دراسة من هذا النوع حيث يتم من وجده نظر مراجعي الحسابات اليمنيين من موثوقية القوائم المالية و المنشورة لتلك الشركات عن طريق استبيان وزع على مجتمع الدراسة و الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم .

الفصل الثاني:

2_1 المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية

2-1-1 مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية أو التجميلية كما يطلق عليها البعض حدثاً نشاً في بداية الثمانينات خلال فترة الركود في تلك الفترة، فقد تعرضت الشركات لصعوبات وضغوطات بالإنتاج دفعها للبحث عن توليد أرباح بأي نوع من الأنواع حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أى نوع آخر، فقد رأت بعض الشركات في حال لا تستطيع تحقيق تلك الأرباح فإنها من الممكن أن تتبعها (Aras, 2019)

عرفت المحاسبة الإبداعية: بأنها إجراءات يستخدمها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية، لإنتاج أرقام غير حقيقة تضل المستفيدين من تلك المعلومات بهدف تحقيق مصالح إدارة المؤسسة أو جهات أخرى مستفيدة (الفاضل والشمرى ، 2020)

بالتالي يمكن تعريفها بأنها: التلاعب بالقوائم المالية للوصول إلى أهداف معينة من خلال دمج الأرقام المحاسبية من أجل خلق انطباع مرضي لمستخدمي القوائم المالية، وتعتبر من أحد التحديات لممارسة مهنة المحاسبة أنه من الصعب اكتشافها.

تتميز المحاسبة الإبداعية بالعديد من الخصائص والتي تظهر بدورها الخصائص التي يتحلى بها المحاسب المبدع والمتمثلة في التالي: (ياسين ،2017)

1 - العقل المحاسبي والمالي: المتسائل والمتفائل، وهي من صفات المحاسب الجيد، يدعمها من خلال التدريب العملي والمهني

2 - مقدرة المحاسب على التحليل والتجميل: من خلال قدرته على جمع المعلومات المالية وتقويمها وتحليلها وتبنيتها والاحتفاظ بها بشكل منظم، فالمحاسب المبدع يستطيع استخدام تراكم معلوماته في الحالات والمواضف التي تستدعي استخدامها باتخاذ قرار معين.

3 - قدرة المحاسب على الحدس والتخيين: من خلال القدرة على الربط بين المعلومات والأفكار وخلطها لتشكيل فكرة جديدة،

4 - تمنع المحاسب بالشجاعة والثقة: بأن يعبر المحاسب عن رأيه بشجاعة ويدافع عنه، ولا يستسلم للواقع الظاهر أو للغشن.

2-1-2 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (ابو الخير ،2018)

١ - حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: قد يؤثر الاختيار بين البديل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليه الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية، ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرارات

٢- حرية التقدير المحاسبي: يمتلك المحاسب درجة كبيرة من الحكم الشخصي والتقدير بإعداد بعض الأعمال المحاسبية والتي تسمح للإدارة بالتلاء بهذه الأحكام والتقديرات لتحقيق أهداف معينة، فتقدير العمر الإنثاجي للأصول الثابتة لغرض حساب الإهلاك عادة ما يتم داخل الشركة.

٣- وقت تنفيذ العمليات: من الممكن أن يسهم التحكم بوقت تنفيذ بعض العمليات الحقيقة لتحقيق انطباع معين ترغب به الإدارة عن المعلومات المالية المنشورة.

2-1-3 دوافع المحاسبة الإبداعية:

يمكن استنتاج مجموعة من الدوافع وراء استخدام المحاسبة الإبداعية وهي:

١- تحقيق تأثير إيجابي عن سمعة الشركة في السوق: لتحسين الوضع المالي المتعلق بأداء الشركة والذي لا تسمح به الظروف الاستثمارية أو التشغيلية بشكل طبيعي ودون تدخل الإدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية في السوق. (موفقي ، 2019)

٢- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة والمساهمين في الشركة: حيث يحاول كل من الإدارة والمساهمين تحقيق أهدافهم وتعظيم أرباحهم، وذلك من خلال تطبيق ممارسات وسلوكيات غير أخلاقية للوصول إلى الغايات المرجوة. (أبو تامة، 2021)

٣- تحسين الأداء المالي للشركة لغايات شخصية: حيث يقوم بعض المسؤولين في إدارة الشركة بإظهار وضع مالي جيد بهدف عكس صورة إيجابية عن أدائها أمام مجلس الإدارة، من أجل تحقيق مصالح شخصية. (زرقواد وشعباني، 2021)

٤- لغایات التلاعب الضريبي: فقد تتبع بعض الشركات الممارسات الإبداعية لخفض حجم الإيرادات والأرباح وزيادة التكاليف والنفقات من أجل تخفيض مكان الضريبة وقيمتها. (موقعي، 2019)

٥- المحافظة على سعر السهم أو زيادته: من خلال تخفيض مستوى الاقتراض لإظهار الشركة بمظهر أقل خطورة، وهذا الأسلوب يساعد الشركة بزيادة رأس مالها من الإصدار. (أبو تامة، 2021)

٤-١-٢ أشكال ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

٤-١-٢ في قائمة المركز المالي: وفيما يلي عرض البعض لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القيمة المحاسبية بقائمة المركز المالي: (زرقواد وشعباني، 2021)

١- عدم التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة عند إدراجها بالميزانية.

٢- عدم الكشف عن الدين المتعثر والتلاعب بالدين.

٣- التغيير بالطرق المحاسبية المستخدمة عن الاستثمار طويل الأجل.

٤-١-٢ قائمة الأرباح والخسائر:

أشارت دراسة زرقواد وشعباني، 2021 لبعض أساليب التلاعب في قائمة الأرباح والخسائر بالاستناد إلى العديد من الدراسات، وهي كالتالي

١- تسجيل أي أيراد معين قبل إنهاء البيع، أو تسجيل أي ايراد وهمي.

٢- نقل المصاريف الجارية إلى فترة حاسبية سابقة أو لاحقة.

٣- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة حاسبية لاحقة.

٤-٣ قائمة التدفقات النقدية:

وهي تعرض جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجية من حيث مصدرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي عرض بعض أساليب المحاسبة الإبداعية: (أبو الخير، 2018)

١- اعتماد بعض الشركات الحصول على قروض طويلة الأجل للتأثير على التدفق النقدي التشغيلي

٢- عدم إظهار مقدرة الشركة على توزيع الأرباح عبر قيامها بتوزيع الأسهم بديل عن الأرباح للمساهمين.

٣- التأخر بتسديد التزامات الشركة بغرض إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل

٤-٢ التغيرات في حقوق الملكية:

حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهي تتعدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، حيث أن جميع بنودها معرضة لاستخدام ممارسات غير خلاقة من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذا رأس المال المكتسب والمحتبس والممارسة على إعادة تقييم حجم الأخطاء السابقة أو خسائر خيارات سابقة.

بالتالي نجد بأن هذه الممارسات تتم بأسلوب تحايلي وغير موضوعي من خلال استغلال مرونة المعايير المحاسبية، للتأثير على قيمة البنود الواردة بالقوائم المالية والتي تعكس على نتائج الأعمال ولأهداف شخصية أو تواطئية، والتي من شأنها التأثير على قرارات مستخدمي تلك القوائم.

٥-١-٥ الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

في القوائم المالية:

تعتبر مكافحة المحاسبة الإبداعية من الأمور المعقدة والصعبة، لذلك عمد المهتمين بهذا المجال لمتابعة ودراسة العمل للتعرف على التطورات المتعلقة بالعمل المحاسبي الإبداعي، من أجل كشف هذه الممارسات والحد منها، وفيما يلي عرض لأهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

١-٥-١ قائمة المركز المالي: فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (أبو الخير، ٢٠١٨)

- ١- التحقق من مبدأ التكالفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بو اسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الأرباح والخسائر وادراجه ضمن حقوق المساهمين.
- ٢- التتحقق من تلك النسب وتعديل مصروف الإهلاك.
- ٣- مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية.

١-٥-٢ قائمة الأرباح والخسائر: فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر: (انفال، ٢٠١٧)

١. . إتباع مبدأ تحقق الإيراد وتحميل الفترة بما يخصها من إيرادات
٢. تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من فواتير البيع.
٣. . تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من المستندات والفوائد وسندات القبض وسندات الصرف المخزني.
٤. التتحقق من أن صفقات البيع حقيقة وليس وهمية.
٥. التتحقق من مدى توفر شروط الرسملة في مصروفات الصيانة.

3-5-1-2 قائمة التدفقات النقدية: نعرض فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (أبو الخير ،2018)

- ١- تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من فواتير البيع
- ٢- التتحقق من توافر شروط الرسمية للمصاريف التشغيلية.
- ٣- التتحقق من التغيير الحاصل بطرق حساب أقساط الإهلاك للأصول الثابتة.
- ٤- التتحقق من التغيير الحاصل بطرق حساب أقساط الإطفاء للأصول غير الملموسة.
- ٥- العمل على إعادة حساب قسط الإهلاك والإطفاء وفقاً للمعدلات المعترف عليها في النشاط الذي تعمل فيه الشركة.
- ٦- التتحقق من صحة سعر الصرف والعمل على تصحيح الأخطاء بترجمة بنود النقدية المتوفر بالعملة الأجنبية.
- ٧- التتحقق من نتائج أعمال الشركة التابعة وأثرها على قائمة الارباح والخسائر والميزانية.

3-5-1-2 قائمة التغير في حقوق الملكية: فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية (أبو الخير ، ٢٠١٨)

١. التتحقق من تعديل ربح العام الجاري ومن ثم نسبة هامش الربح وكذلك توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة لحقوق المساهمين.
٢. دراسة أثر ذلك على نسب الربحية والنسبة المرتبطة بحقوق المساهمين.
٣. دراسة أثر ذلك على الأرباح واستبعادها من قائمة الارباح والخسائر.

وأشار Aras 2019 لبعض القواعد والأساليب التي من شأنها المساعدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

- ١- إلزام جميع الشركات بإنشاء لجان المراجع.
- ٢- الحد من إساءة استخدام بعض السياسات المحاسبية.
- ٣- تطبيق آلية الحكومة الشركات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وما ينتج عنها من أضرار.

٦-١-٦ مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي في ضوء ممارسات المحاسبة

الإبداعية ونتائجها: لا شك أن تنويع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم استخدامها من

قبل الإدارة للتأثير على صحة البيانات المالية

تتطلب من المراجع الحسابات وضع الإجراءات كافية الاكتشاف ممارسات الإدارة، وأن يكون المراجع الحسابات ما بأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية، ويضع الإجراءات

الملائمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي ومن هذه الإجراءات: (رزوق، ٢٠١٦)

١ - تقييم ظروف المنشأة واحتمال لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند التخطيط لعملية المراجعة.

٢ - فهم المبادئ والأسس المحاسبية في إعداد البيانات المالية، ومدى وملاءمتها لنشاط المنشأة.

٣ - جمع الأدلة اللازمة، والوثائق والمصادقات الداعمة للعمل، وفحص واختبار المبادئ والأسس المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية (اراس، ٢٠١٩)

٤ - المقارنة بين تطبيق السياسات المحاسبية لدى المنشأة والمعايير والمبادئ المحاسبية المعمول بها

٥ - المطابقة بين النظام الداخلي المالي وبين السياسات المطبقة فعال بإعداد البيانات المالية.

2-2 المبحث الثاني: المراجع الخارجى

2-2-1 مفهوم المراجع الخارجى وأهميتها وأهدافها

مفهوم المراجع الخارجى

ظهرت الحاجة للمراجعة نتيجة للعديد من الأسباب كالتطور السريع الذي يشهده العالم في مختلف المجالات الصناعية والتجارية والتسويقية المختلفة، بالإضافة لكبر حجم المؤسسات، وللتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية المتزايدة عن المعلومات والبيانات المنشورة ومدى سلامتها وعدالتها.

فقد عرفت المراجع الخارجى بأنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة محل المراجع فحصا انتقادياً منظماً، بهدف الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الأعمال من ربح وخسارة عن تلك الفترة" (عبد الله، 2016)

المراجع هو الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية سواء كان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وتقع على عاته مسؤولية عملية المراجعة وابداء الرأي حول مدى تمثيلها بصحمة وعدالة للمعلومات المالية للشركة مكان المراجع (الوتاري، 2016)

2-2-2 أهمية المراجع الخارجى

يعتمد العديد من الأطراف الذين لهم علاقة بنشاط الشركة مكان المراجع على نتائج عملية المراجع، وفي الآتي عرض لأهمية المراجع بالنسبة لتلك الأطراف: (براهيمي، 2019)

١. يسهم المراجع بالكشف عن الأخطاء والاحتيال في وقت مبكر ،
٢. الكشف عن مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وبالتالي مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة.

٣. يسهل المراجع تقدير ثمن بيع الشركة في حال رغبة أصحابها بذلك،
٤. تسهيل عمل جبأة الضرائب حيث ما يتم عادة ربط الضريبة بنتائج الأعمال
٥. تقدم المراجع فائدة لأجهزة الحكومة والدولة المختصة بالتحطيط والرقابة والإشراف
٦. يقدم المراجع فائدة لفئات مختلفة من الشركات والجمهور التي تستند على تقرير المراجع المعتمد للقوائم المالية للشركات المساهمة

2-3-2 أهداف المراجع الخارجي

لقد تطورت أهداف المراجع من اكتشاف الأخطاء أو الغش والتلاعب في الماضي إلى تحديد صدق المعلومات المالية في الوقت الحاضر، ومن الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها: (ذبيح، 2020)

- ١- الرقابة على الخطط الموضوعة والعمل على متابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- ٢- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
- ٣- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأغلب افراد المجتمع.
- ٤- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية.
- ٥- التحقق من صحة القوائم الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء كانت عمداً أو نتيجة للتقصير والإهمال

2_4 خصائص المراجع الخارجي

من أبرز خصائص المراجع الخارجي: (عوادي، 2016)

- ١- تعتبر المراجع الخارجي عملية منتظمة تتم على مراحل متتابعة بشكل منطقي، تبدأ بالتحطيط المسبق.
- ٢- جمع أدلة الإثبات اللازمة بشكل موضوعي.
- ٣- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية

٥-٢-٢ معايير وإجراءات المراجع الخارجي:

١-٥-٢-١ معايير المراجع الخارجي: وتمثل فيما يلي:

١- المعايير العامة: هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي والعملي لمراجع الحسابات

وتشمل: (عوادي، 2016)

١- التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو مجموعة من الأشخاص المهنيين لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة للعمل كمراجع.

٢- استقلال المراجع وحياته: يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال الذهني والشكلي في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية.

٣- بذل العناية المهنية الازمة: لإنجاز عملية المراجع واعداد التقرير.

٢- معيار الفحص الميداني:

هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال المراجع، وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وتجميع

أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى الازمة لتنفيذ المراجع عمليا، وتشمل: (بوفص، 2018)

١- التخطيط والإشراف: يجب على المراجع تخطيط عمله بدرجة كافية، والإشراف الملائم على المساعدين في حال وجودهم.

٢- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يقوم المراجع بدراسة وتقييم اساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي ستحدد إجراءات عملية المراجع

٣- ت- توفر أدلة الإثبات الملائمة وكفايتها: يجب على المراجع الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الملاحظة والفحص والمصادقات، لتكوين أساس لأبداء الرأي في القوائم المالية مكان المراجع.

٣- معيار أعداد التقرير:

وهي المعايير التي تلزم المراجع بإعداد وعرض تقرير برأيه الفني على القوائم المالية كل وتشمل:
(قبال وديفني ،2016)

١. استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما: يتوجب على المراجع الحسابات أن يبين فيما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.
٢. التجانس بتطبيق المبادئ المحاسبية: يجب على المراجع الحسابات أن يبين بتقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الانية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة
٣. كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاءمتها: ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
٤. إبداء الرأي: يتضمن تقرير المراجع رأيه في صحة وعدالة القوائم المالية، وفي حال لم يتمكن من توضيح رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك

بالتالي نجد: أن التزام المراجع بمعايير العمل المهني يسهم بتسهيل وانجاز العمل بشكل مهني وبجودة عالية بما يخدم مصالح الأطراف المستفيدة منه.

٢-٥-٢ إجراءات المراجع الخارجي:

اختلف الكثير في تحديد الإجراءات العملية المستخدمة في عملية المراجع لكن أبرز تلك الإجراءات ما يلي: رزوقي ،2020

- ١- الجرد الفعلي: وهو الحصر الكمي للعناصر على الطبيعة، ويعتبر من أقوى أدلة الإثبات كونه دليلاً مادياً ملماوساً.

٢- المراجع الحسابي: من خلال التطبيق على البيانات الرقمية كمراجع المستدات والسجلات والدفاتر اليومية والكشفات للتأكد من صحة المجاميع والترحيل واستخراج الأرصدة المختلفة للحسابات، وتوزن ميزان المراجع

٣- المراجع المستدي: تعتبر المستدات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر ، والمرحلة الأولى من مراحل العمل المحاسبي، وبالتالي الابد من إرفاق مستند بكل عملية مالية يؤيد وقوعها.

٤- المراجع الفني: التأكيد من العمل والمعالجة المحاسبية وفقا للأصول والأسس المحاسبية، كون ذلك سيؤثر على نتيجة الشركة وعدم إظهارها بالشكل الصحيح،

٥- المصادقات: هي وثائق مكتوبة تهدف لإقرار حقيقة ما أو تأكيدها، يحصل عليها المراجع من داخل أو خارج المؤسسة لتدعم الفحص الذي يقوم به، كالحصول على إقرار من زبون أو مورد يؤيد صحة أو عدم صحة رصيده مع الشركة.

٦- ٢- ٢ مسؤوليات مراجع الحسابات الخارجي

يتحمل مراجع الحسابات أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية: (شthonone ، 2016)

المسؤولية المدنية: تتحضر: هذه المسؤولية في إخلال المراجع للشروط المنصوص عليها بالعقد بينه وبين موكله، والأخطاء التي تسبب ضررا جسيماً للغير، والأخطاء التي يتربّ عليها دفع غرامة مالية للمتضرر،

المسؤولية الجنائية: تتحضر بارتكاب المراجع مخالفات كالاحتيال على أنظمة الدولة والغش، ويترتب عنها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً، فقد يساعد مراجعة المنظمة مكان المراجع على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح مما يضيع حقوق الدولة، أو ينشر وقائع كاذبة لجعل الجمهور يكتب بالأسمائهم

المسؤولية التأديبية: تتحضر: هذه المسؤولية بإخلال المراجع بواجباته لمهنة المراجع مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة للمنظمات والجمعيات المهنية، كمخالفة القانون أو الأفعال التي تناول من شرف المهنة والتصرفات الشائنة التي تحط من مكانة المهنة

2-2-7 محددات جودة عملية المراجعة الخارجية

تشير الجودة إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، وهناك العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة المراجع من أهمها: بوعروج 2016،

١- حجم شركة المراجعة:

تقاس بعدد زبائنها، كلما كبر حجم الشركة كلما تحسن مستوى المراجع.

٢- سمعة شركة المراجعة:

حيث توجد علاقة إيجابية بين السمعة وجودة المراجع.

٣- مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي:

وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة المراجع بما تمثله الرقابة من دفع للمراجعين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجع.

٤- تخصص المراجع ومعرفته بالصناعة:

المعرفة التخصصية للمراجع في النشاط أو الصناعة التي يعمل فيها العميل مكان المراجع تسهم بأحكام قوية ومتمنية وتنعكس على جودة المراجع إيجاباً.

٥- مدة خدمة المراجع:

أن طول مدة عملية المراجع يضعف من استقلالية المراجع نظراً لنشوء علاقات وطيدة بينه وبين الإدارة مما يسمح لممارسة أساليب إدارة الأرباح

2-8-2 خطوات تنفيذ عملية المراجعة الخارجية:

تفرض على المراجع الخارجي ثالث خطوات رئيسية يجب عليه إتباعها أثناء تنفيذه لمهمة عمله، وتضم كل خطوة مجموعة من الخطوات الفرعية، وهذه الخطوات هي:

١- الحصول على معرفة عامة حول الشركة: تعتبر أول خطوة يقوم بها المراجع الخارجي وذلك خلال قيامه بجمع المعلومات والمعلومات العامة حول الشركة مكان المراجع بحيث تتضمن هذه الخطوة خطوات فرعية تمثل فيما يلي: (قبال وديفني، 2016)

أ- الأعمال الأولية: يتعرف المراجع من خلالها على الوثائق الخارجي عن الشركة، ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين منشآت القطاع نفسه.

ب- الاتصالات الأولية مع الشركة: في هذه الخطوة يتعرف المراجع على المسؤولين والمديرين بمختلف المصالح ويجري حوار معهم.

ت- انطلاق الأعمال: يتلقى المراجع عادة نظرة شاملة وكاملة حول الشركة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبياً في الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه.

٢- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة من الضوابط والأسس والقواعد التي تضعها الإدارة بهدف المحافظة على الأموال، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع بالدفاتر والسجلات"، وفيما يلي الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية: (شاشور، 2017)

أ- جمع الإجراءات التوثيق: يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه استعماله خرائط تتبع الوثائق، وتجميع ملخصات للإجراءات والأدلة الهامة.

ب- اختبارات التطابق الفهم: على المراجع القيام باختبارات التطابق وتتبع بعض العمليات لتحقيق فهم لحقيقة نظام الرقابة الداخلية.

ت- اختبارات الاستمرارية: يهدف المراجع من خلال هذه الاختبارات للتأكد من أن نقاط القوة في النظام مطبقة في الواقع وتعمل بصفة مستمرة ودائمة وفعالة لتحقيق أهدافه.

٣- فحص الحسابات والقوائم المالية: في هذه الخطوة يقوم المراجع بالإجراءات المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية وهي:

أ- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن التقييم النهائي للنظام يؤدي لتسهيل أو تعقيد المهمة أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج العمل، فعند وجود نقاط قوة بالنظام يتم العمل ببرنامج أدنى لفحص

الحسابات الإجراءات التحليلية وعند وجود مشاكل يلجأ المراجع الاختبارات إضافية تدعم عمله.
(شاشو، 2012)

ب- **إنتهاء عملية المراجع:** بعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات واجراءات المراجع قبل إدائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه القيام بالإجراءات التالية لاستكمال لعملية المراجع: (قبال وديفي، 2016)

١- التأكيد من مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

٢- فحص الأحداث ما بعد الميزانية المباشرة وغير المباشرة والتي لها عالقة بعمليات ومح توقيع القوائم المالية التي خضعت للمراقبة.

٣- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

٤- مراجعة أوراق العمل.

٥- إصدار الرأي.

٠ ويتم تحديد آراء المراجع من قبل مجلس معايير المراجع AICPA على النحو التالي:
(بوحفص، 2018)

١- **رأي غير متحفظ:** هذا الرأي يعني أنه تم توفير جميع المعاملات ووجد أنها سلية، واستوفت متطلبات المراجع، هذا الرأي هو الأكثر ملاءمة يمكن أن يقدمه مراجع الحسابات الخارجي حول عمليات الشركة وسجلاتها.

٢- **رأي متحفظ:** يستخدم هذا النوع للحالات التي كانت معظم البنود المالية للشركة سلية باستثناء حساب أو معاملة معينة.

٣- **رأي المعاكس رأي سلبي:** أي أن البيانات المالية لا تمثل بدقة أو بشكل كامل، وأن عرض المركز المالي للشركة ونتائج العمليات والتغيرات النقدية لا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

٤- **إخلاء المسؤولية:** يشير إخلاء المسؤولية عن الرأي إلى أن المراجع لا يبدي رأيه في البيانات المالية، لأنه يشعر بأن الشركة لم تقدم معلومات كافية، هذا الرأي يسلط الضوء على الأعمال التي يتم مراجعتها

• لذلك يترب على المراجع الحسابات الخارجي أن يكون ملم بكيفية الاحتيال المحاسبي وكأنه من يقوم بإعداد القوائم المالية حتى يتمكن من الكشف عن أي تلاعب، فإن اطلاع المراجع ومعرفته بأساليب المحاسبة الإبداعية سيقدم له تصور مسبق حول ما قد يقوم به معدو القوائم المالية من خطوات لتحسين الوضع المالي، وبالتالي الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجع النهائي.

الفصل الثالث

منهج البحث وخطواته الإجرائية

تمهيد

سيتم تناول خلال هذا الفصل دراسة ميدانية حول مسؤولية المراجع الخارجي اليمني في إكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال وجهة نظر أكاديمية متمثلة في الأساتذة الجامعيين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والمراجع ووجهة نظر مهنية ممثلة في مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبون، وشملت هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة والتي تجسدت من خلال استماراة الاستبيان التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالاستعانة ببرنامج spss حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة

المبحث الثاني: أداة الدراسة

المبحث الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في الدراسة

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة ٣-١:

تتركز الدراسة على جانبين أساسين هما الجهة التي سيتم جمع البيانات منها والطريقة التي ستجمع بها البيانات وسيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، أدلة.

أولاً: مجتمع الدراسة ١-١-٣

تمثل مجتمع الدراسة في فئتين رئيسيتين، الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجع، والمهنيين من مراجعي الحسابات الممثليين لمهنة المراجعة الخارجى في اليمن وكذلك الخبراء المحاسبون، وذلك من العاصمة صنعاء.

ثانياً: عينة الدراسة ٢-١-٣

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي ٥٠ استماراة، بحيث شملت أكاديميين دكتوراه ٢٥ استماراة، ومهنيين محافظي حسابات وخبراء محاسبون ب ٢٥ استماراة، كما اعتمد في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسلیم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني. وقد تم استلام ٥٠ استماراة .

والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم ٣ _ ١ الإحصائيات الخاصة باستماراة الاستبيان

الاستبيان		البيانات
النسبة المئوية %	العدد	
%100	50	عدد الاستمارات الموزعة
%20	10	عدد الاستمارات غير المستلمة
%80	40	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل

المبحث الثاني: أداة الدراسة 3-2 تم استخدام الاستبيان كأدوات لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع الدراسة، وتعريفهم بهدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التام وتستخدم فقط للأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على ٥ صفحات تتضمن ١٩ سؤالاً مقسمة إلى جزئيين:

١ - الجزء الأول: يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن ٤ أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

٢ - الجزء الثاني: متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى ١٥ سؤالاً والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى ثلاثة محاور

- المحور الأول: تضمن ٦ أسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى حول أهمية معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية.

- المحور الثاني: تحتوي على ٥ أسئلة خاصة بالفرضية الثانية حول مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية.

- المحور الثالث: تضمن ٤ أسئلة متعلقة بالفرضية الثالث حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في الدراسة 3-3

تم استخدام مقياس ليكارث ذي النقاط الثلاث في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها كما هي موضحة في هذا الشكل:

الجدول رقم 3_2 مقاييس ليكارث الثلاثي

غير موافق	محايد	موافق	الإجابة
1	2	3	الوزن الدرجة

يتم تحديد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم 3_3 معايير تحديد الاتجاه

الرأي	المتوسط المرجح
موافق	من 1 الى 59.1
محايد	من 1.60 الى 2.19
غير موافق	من 2.20 الى 2.79

الفصل الرابع

تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول: تحليل البيانات الوصفية لعينة الدراسة 4-1

في هذا المبحث يتم دراسة تحليل البيانات الوصفية لعينة الدراسة حسب المتغيرات التالية: العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي فيما يلي سيتم التطرق إلى توزيع العينة حسب العمر.

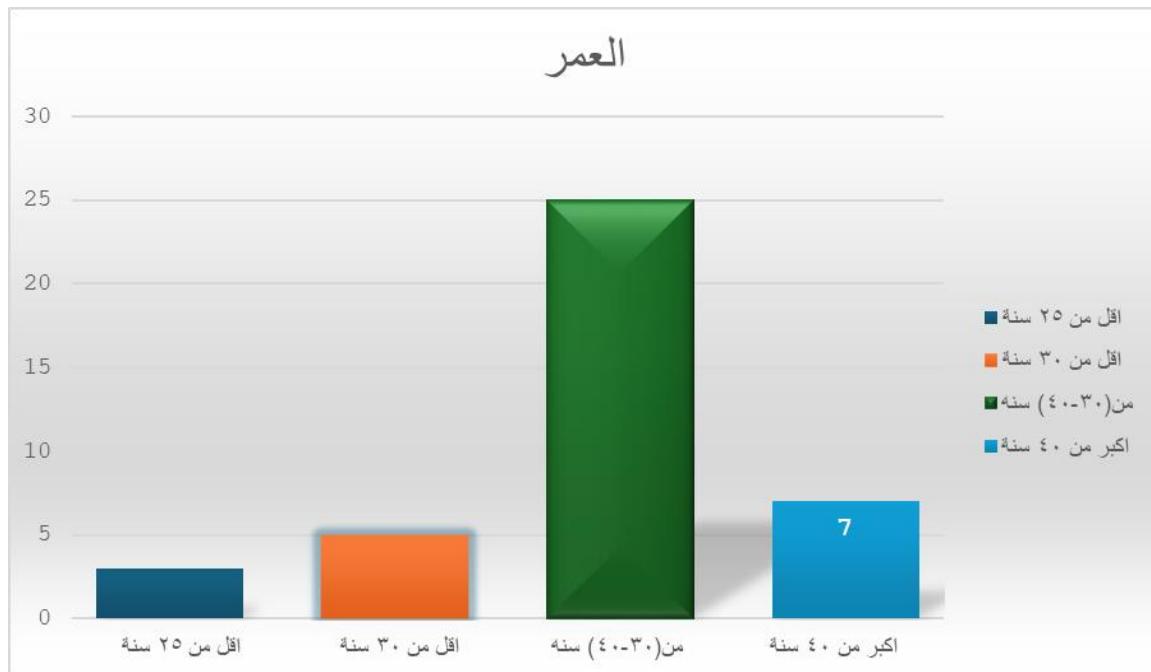
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب العمر 4-1-1

والجدول المولاي يبين توزيع أفراد العينة حسب العمر

الجدول رقم 4_1 توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكارات	العمر
%7.5	3	اقل من 25 سنة
%12.5	5	أقل من 30 سنة
%62.5	25	من 30 الى 40 سنة
%17.5	7	اكبر من 40 سنة
%100	40	المجموع

والشكل التالي يوضح شكل العينة حسب العمر:



الشكل رقم 1_3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب العمر

ثانياً: توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي 2-1-4

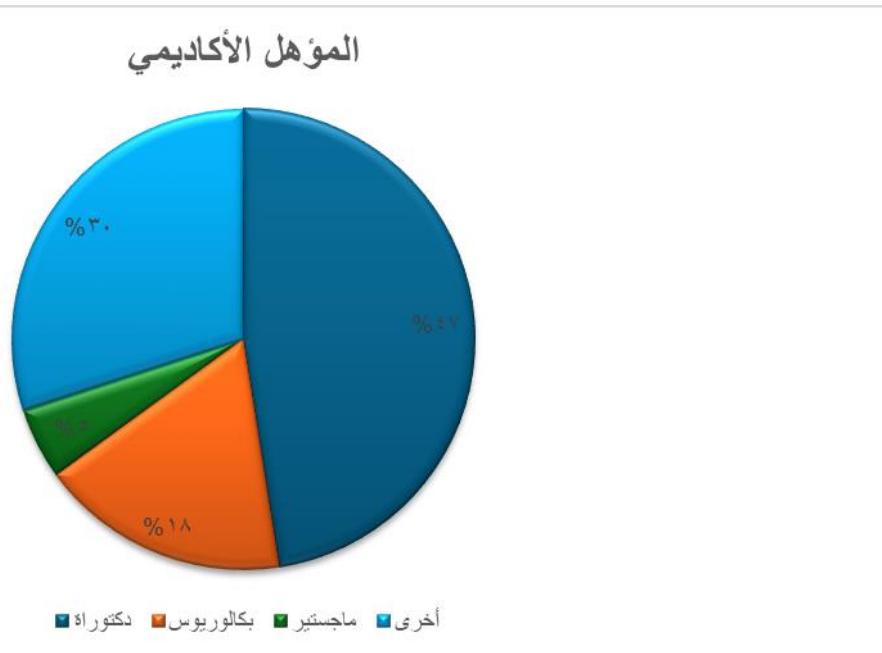
هذا المطلب سيتم التطرق إلى توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم 2_4 توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	النسبة المئوية%	النكرار
دكتوراه	%4.95	19
ماجستير	%52.47	7
بكالوريوس	%17.82	2
أخرى	%29.7	12
المجموع	%100	40

والشكل المولاي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي:

لشكل رقم 3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



ويلاحظ من خلال الجدول وأيضاً الشكل توزيع النسب حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد نسبة 47.5 % الذين يحملون شهادة الدكتورة وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة، وهذا ما يدل على كفاءة أفراد العينة ويعزز من موثوقية الإجابات وبالتالي واقعية النتائج، وتليها نسبة حملة شهادات أخرى والتي بلغت 30% ثم تليها نسبة 17.5 % التي تمثل فئة حاملي شهادة الماجستير وهذا مقبول إلا حد كبير كون أفراد هذه الفئة من المهنيين الذين لديهم خبرة ميدانية تعزز من صدق إجاباتهم وواقعتها.

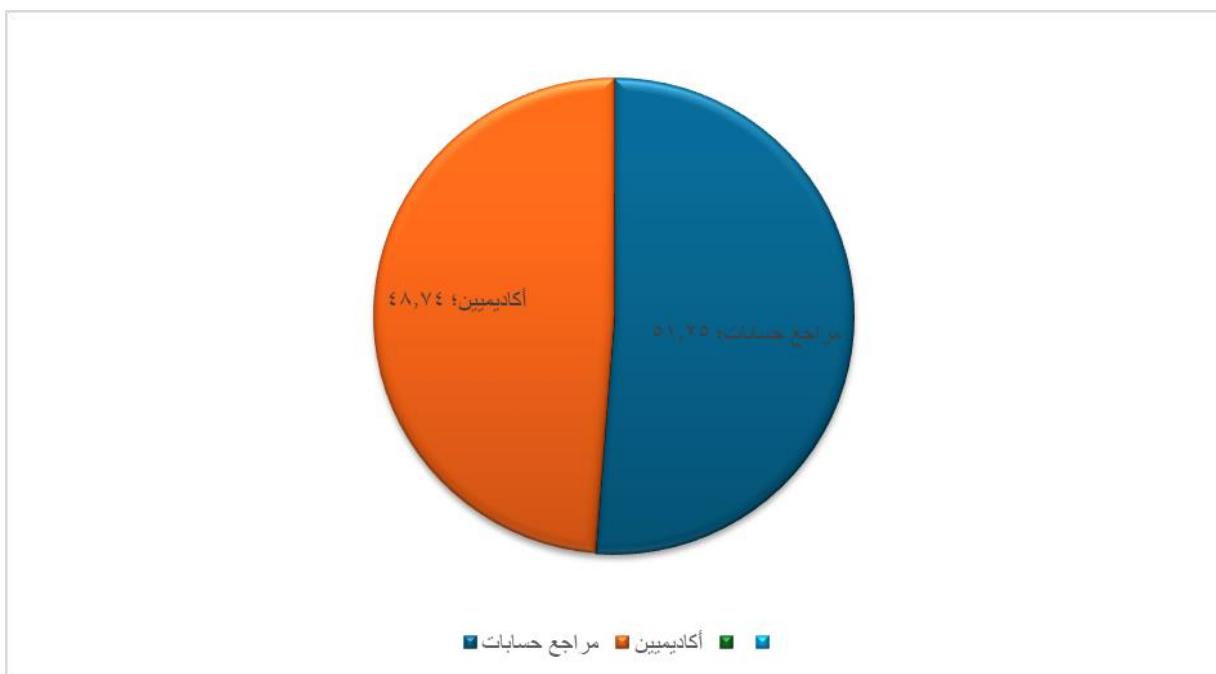
3-1-4 ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

رقم 4-3 توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

الوظيفي	النوع	النسبة المئوية %
مراجع حسابات	التكرارات	%51,2
أكاديمي	التكرارات	%48,7
المجموع	النوع	%100

والشكل الآتي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي:

الشكل رقم 3-3 التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



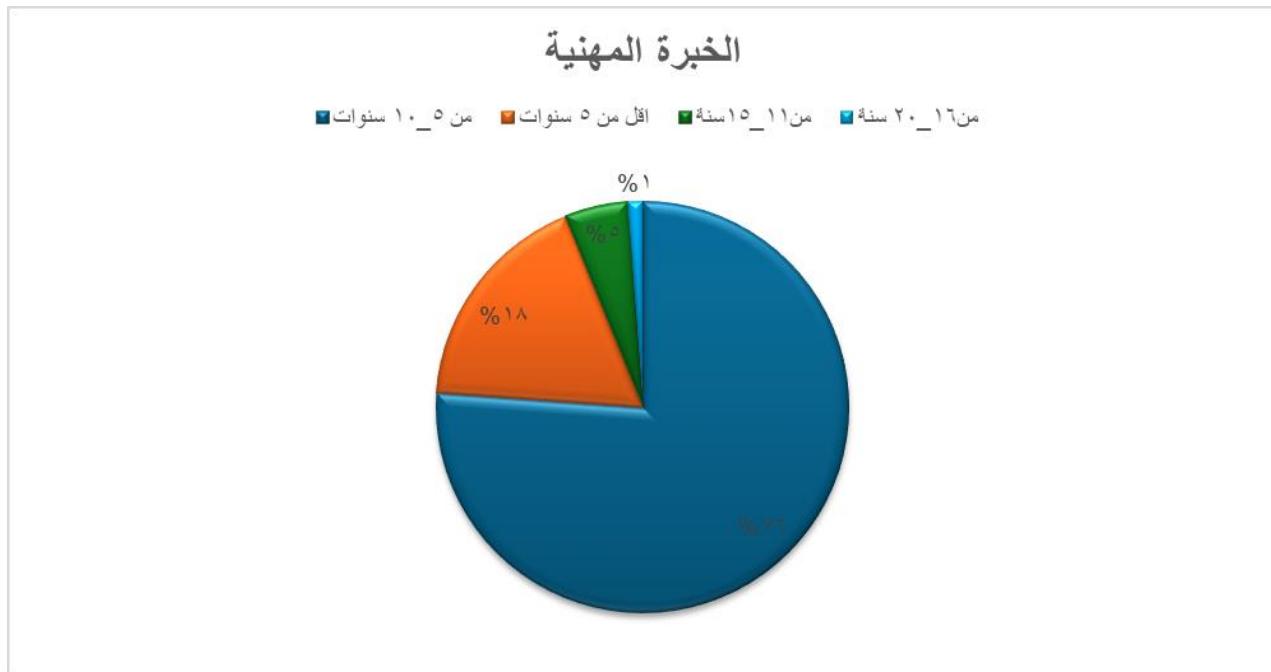
من خلال الجدول والشكل السابقين الذين ي بيان أن توزيع النسب حسب المسمى الوظيفي للأفراد العينة حيث بلغت نسبة مراجعي الحسابات حوالي 51.25% أي أن أغلب أفراد العينة مراجع حسابات وهي نسبة مرتفعة مقارنة بالنسبة للأخرى بنسبة 48.74%

رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية 4-1-4

الجدول رقم 4-4 توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

النسبة المئوية%	النكرار	عدد سنوات الخبرة
%17.9	7	أقل من 5 سنوات
%76.9	30	من 5_10 سنوات
%2.5	1	من 11_15 سنة
%2.5	1	من 16_20 سنة
%100	39	المجموع

والشكل التالي 4 يوضح توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية:



كل من الجدول والشكل السابقيين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية، حيث أن نسبة ٧٦,٩% لديهم خبره تتراوح من ٥_١٠ سنوات وهي تمثل نسبة عالية جداً أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى عالي من الخبرة، كما انها نسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الإجابات

ما يؤدي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 17.9% لكل من الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات والذين خبرتهم أكبر من 11 سنة 5%

المبحث الثاني: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة وفرضياتها 2-4

سيتم في هذا المبحث دراسة وتحليل محاور الاستبيان، كل محور على حدي، وذلك بالاعتماد على الطرق الإحصائية المنشقة من برنامج SPSS والاستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الاستبيان.

1_النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة 4-2-1

المطلب الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان 1-1-1-4

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل نتائج المحور الأول والتي تتمحور حول أهمية معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والجدول التالي يلخص نتائج المحور الأول:

الجدول رقم 4-5 اتجاهات أفراد العينة حول معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاتجاهات	المعياري الانحراف	الحسابي المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	فقرات المحور الأول
			التكرار	التكرار	التكرار	
			% النسبة	% النسبة	% النسبة	

موافق	0	1	$\frac{1}{2.5\%}$	$\frac{2}{5.1\%}$	$\frac{36}{92.3\%}$	مستوى التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسة الشركات لمحاسبة الإبداعية
موافق	0.46	1.2	$\frac{1}{2.5\%}$	$\frac{5}{12.8\%}$	$\frac{33}{84.6\%}$	درجة استقلال المراجع ونزاهته تؤدي إلى اكتشاف المحاسبة الإبداعية ..
موافق	0.37	1.17	$\frac{1}{2.5\%}$	$\frac{6}{15.3\%}$	$\frac{32}{82\%}$	بذل العناية المهنية الزمرة تزيد من كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات لمحاسبة الإبداعية والتقليل منها
موافق	0.76	1.54	$\frac{6}{15.3\%}$	$\frac{8}{20.5\%}$	$\frac{25}{64.1\%}$	تخطيط عمل المراجع والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية
موافق	0.63	1.37	$\frac{3}{7.6\%}$	$\frac{8}{20.5\%}$	$\frac{28}{73.7\%}$	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الاختبارات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

موافق	0.46	1.2	$\frac{1}{2.5\%}$	$\frac{6}{15.3\%}$	$\frac{32}{82\%}$	الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص واللحظة والاستعلام والمصادقات يساعد على كشف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية
			$\frac{13}{5.20\%}$	$\frac{35}{15\%}$	$\frac{86}{97.80\%}$	المجموع

١_ مستوى التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجعين الخارجيين يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية: أجمع كل أفراد العينة على الموافقة على هذه الفقرة إذ بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات ١٠٠ على التوالي، وبالتالي كان اتجاه الإجابة موافق وبتشتت جيد حول المتوسط الحسابي

٢_ درجة استقلال المراجع ونراحته تؤدي إلى اكتشاف المحاسبة الإبداعية: وبالرجوع إلى قيمة المتوسط الحسابي نجد أنه يساوي ١٠٢ أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، وقيمة الانحراف المعياري ٦٠٠.٤٦. تعبّر عن تشتت مقبول حول متوسط الإجابات

٣_ بذل العناية المهنية الزمة تزيد من كفاءة المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية والتقليل منها: أجاب ٨٢٪ من أفراد العينة موافق. و١٥٪ بمحايد في حين أجاب ٢٠٪ من أفراد العينة غير موافق، وبالرجوع إلى المتوسط الحسابي الذي بلغ ١٧.١٧. فإن اتجاه الإجابة كان موافق بشدة، في حين بلغ الانحراف المعياري ٣٧٠٠ وهي قيمة جيدة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات ورضى غالبية أفراد العينة

٤_ تحطيط عمل المراجع والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية: كانت إجابة ٦٤٪ من أفراد العينة حول هذه الفقرة موافق و٢٠٪ منهم أجابوا بمحايد، في حين أن ١٥٪ أجابوا غير موافق، حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤٥٪ والذي

يعبر عن الرأي موافق بشدة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري ٠.٧٦ وهي قيمة ترجع للتجانس والتواافق النسبي للإجابات .

٥ _ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الاختبارات في اكتشاف ممارسات محاسبة الإبداعية أبدى ٣٣.٧٪ من أفراد العينة بموافقت حول هذه الفقرة، وأجاب ٢٠.٥٪ منهم بمحايد في حين أن ٧٠.٦٪ منهم فقط أبدى رأي موافق وبلغ المتوسط الحسابي ٣٧.١ واتجاه إجابة موافق وقدر الانحراف المعياري ب ٦.٠ وهذا يدل على تشتد ضعيف للإجابات وتجانسها

٦ _ الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات يساعد على كشف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية: أجاب ٣٢ فرد من أفراد العينة بموافقت ٦ افرد منهم أجاب بمحايد في حين أجاب ١فرد المتبقين بغير موافق، وقد بلغ المتوسط الحسابي ١٠.٢ وبالتالي فاتجاه الإجابة هو موافق، وبانحراف معياري بلغ ٦٠.٤ إذ يدل على تشتد مقبول للإجابات.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان ٤-١-١-٢ :

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل نتائج المحور الثاني والتي تتمحور حول مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الأول:

اتجاهات أفراد العينة حول مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات ٤-الجدول رقم

الشركات للمحاسبة الإبداعية

			غير موافق	محايد	موافق	

الاتجاهات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرار	التكرار	التكرار	فقرات المحور الثاني
			% النسبة	% النسبة	% النسبة	
موافق	0.58	1.34	$\frac{2}{5.1\%}$	$\frac{9}{23\%}$	$\frac{28}{71.7\%}$	التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجع يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
موافق	0.69	1.51	$\frac{4}{10.2\%}$	$\frac{10}{25.6\%}$	$\frac{25}{64\%}$	التزام المراجع الخارجي آداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دورة في مواجهة ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية
موافق	0.68	1.42	$\frac{4}{10.2\%}$	$\frac{7}{17.9\%}$	$\frac{28}{71.7\%}$	تأكد المراجع الخارجي في مدى كفاءه وملائمة الإفصاح في القواعد المالية يساعد في تخفيض ممارسة المحاسبة الإبداعية.
موافق	0.68	1.42	$\frac{4}{10.2\%}$	$\frac{8}{20.5\%}$	$\frac{27}{69.2\%}$	دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في

						التحقق من ممارسة المحاسبة الإبداعية
موافق	0.72	1.4	$\frac{5}{12.8}$	$\frac{5}{12.8}$	$\frac{29}{74.3\%}$	ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليتها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			$\frac{19}{9.7\%}$	$\frac{39}{19.96\%}$	$\frac{147}{70.24\%}$	المجموع

1- التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجع يساعد في التتحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى ٧١.٧٪ من أفراد العينة رأيهم حول الفقرة بـ موافق ونسبة ٢٣٪ منهم بـ محайд أما نسبة ٥٠.١٪ المتبقية منهم كان رأيهم غير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي قيمة ١٠٣٤ أي أن اتجاه الإجابة هو موافق، وبانحراف معياري بلغ ٥٨٪ . يعبر عن تجانس وتوافق الإجابات

2 _ التزام المراجع الخارجي بآداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية :أبدى ٦٤.١٪ من أفراد العينة رأي موافق حول الفقرة، كما أبدى ٢٥.٦٪ منهم رأي محайд وكان رأي البقية الممثلة بنسبة ١٠٠.٢٪ غير موافق، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي ١٠٤٢ وبالناتي اتجاه الإجابة موافق، كما أن قيمة الانحراف المعياري ٠.٦٨ تعبّر عن تشتت منخفض للإجابات .

3 _ تأكيد المراجع الخارجي من مدى كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية: وبلغ المتوسط الحسابي قيمة ١٠٤٢ أي أن اتجاه الإجابات موافق وبانحراف معياري بلغ ٠.٦٨ يعبر عن تشتت الإجابات

4 _ دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في التتحقق من ممارسة المحاسبة الإبداعية: نسبة ٦٩.٢٪ من أفراد العينة كان رأيهم حول هذه الفقرة

موافق، ونسبة ٢٠.٥% من أفراد العينة كان لهم رأي محайд في حين أن نسبة ١٠.٢% من أفراد العينة كان رأيهم بغير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي ١٠.٤٢ ليشير إلى الاتجاه موافق، وبانحراف معياري بلغ ٠.٦٨ يعبر عن تشتت الإجابات.

٥_ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليتها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى ٧٤.٣% من أفراد العينة رأيهم حول الفقرة بموافق، كما أبدى ١٢.٨% من أفراد العينة رأيهم بمحайд وأبدى ١٢.٨% آخرون من أفراد العينة رأي غير موافق، وقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي ١٠.٤ مما يشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قدر بقيمة ٠.٧٢ تعبّر عن تشتت الإجابات.

المطلب الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان: ٤-١-١-٣

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان والتي تتمحور حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية

والجدول التالي يلخص نتائج المحور الثالث:

الجدول رقم ٤-٧ اتجاه أفراد العينة حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية

الاتجاهات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محайд	موافق	فقرات المحور الثالث
			التكرار	التكرار	التكرار	
		% النسبة	% النسبة	% النسبة		
موافق	0.66	1.31	<u>4</u> 10.2%	<u>3</u> 7.6%	<u>32</u> 82%	المراجع المستمرة تزيد من فرصة اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة

						الإبداعية
موافق	0.56	1.28	$\frac{2}{5.1}$	$\frac{6}{15.3\%}$	$\frac{31}{79.4\%}$	الإجراءات التحليلية دراسة العلاقاتبني عنصروالقوائم المالية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
موافق	0.73	1.45	$\frac{5}{12.8\%}$	$\frac{6}{15.3\%}$	$\frac{28}{71.7\%}$	لجان المراجع في الشركات تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية
موافق	0.68	1.38	$\frac{4}{10.5\%}$	$\frac{6}{15.7\%}$	$\frac{28}{73.6\%}$	الخبرة بأساليب المحاسبة الإبداعية يساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			$\frac{15}{9.7\%}$	$\frac{21}{13.5\%}$	$\frac{119}{76.20\%}$	المجموع

يلاحظ من خلال الجدول السابق رأي أفراد العينة من أكاديميين ومهنيين حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية حيث أن المتواسطات الحسابية تتراوح بين ١.٤٥-١.٢٨، بانحرافات معيارية تتراوح بين ٠.٧٣-٠.٥٦ . وعليه سيتم شرح فقرات المحور الثالث كل واحدة على حدة

١ _ المراجعة المستمرة تزيد من فرصة اكتشاف ممارسة الشركات المحاسبة الإبداعية: أبدت نسبة ٨٢% من أفراد العينة رأي موافق حول الفقرة وأبدى ٦٧% من أفراد العينة رأي محايض كما كان

رأي ١٠.٢ % من أفراد العينة بغير موافق، وبلغ المتوسط الحسابي ١.٣١ ويشير الى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قيمته ٠.٦٦ يبين مقدار تشتت الإجابات

2- الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية: أبدى ٧٩.٧ % من أفراد العينة رأي موافق حول ما تضمنه هذه الفقرة وكان رأي ١٥.٣ % من الأفراد محايده، في حين أن إجابة ٥٥.١ % من أفراد العينة كانت غير موافق، وبلغت: قيمة المتوسط الحسابي ١.٢٨ وبالتالي الاتجاه هو موافق وبانحراف معياري بلغ ٠.٥٦ يشير إلى مقدار تشتت ضعيف للإجابات

3_ لجان المراجع في الشركات تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية: وبلغ المتوسط الحسابي قيمة ١.٤٥ ويشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قدر ب ٠.٧٣ . يشير إلى تجانس وتوافق الإجابات

4 _ بأساليب المحاسبة الإبداعية يساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.، بلغ المتوسط الحسابي قيمة ١.٣٨ ويشير إلى الاتجاه موافق وبانحراف معياري قدر ب ٠.٦٨ . يشير إلى تجانس وتوافق الإجابات

٢- اختبار فرضيات الدراسة ٤-٢

لقد قامت الدراسة على ثلاثة فرضيات:

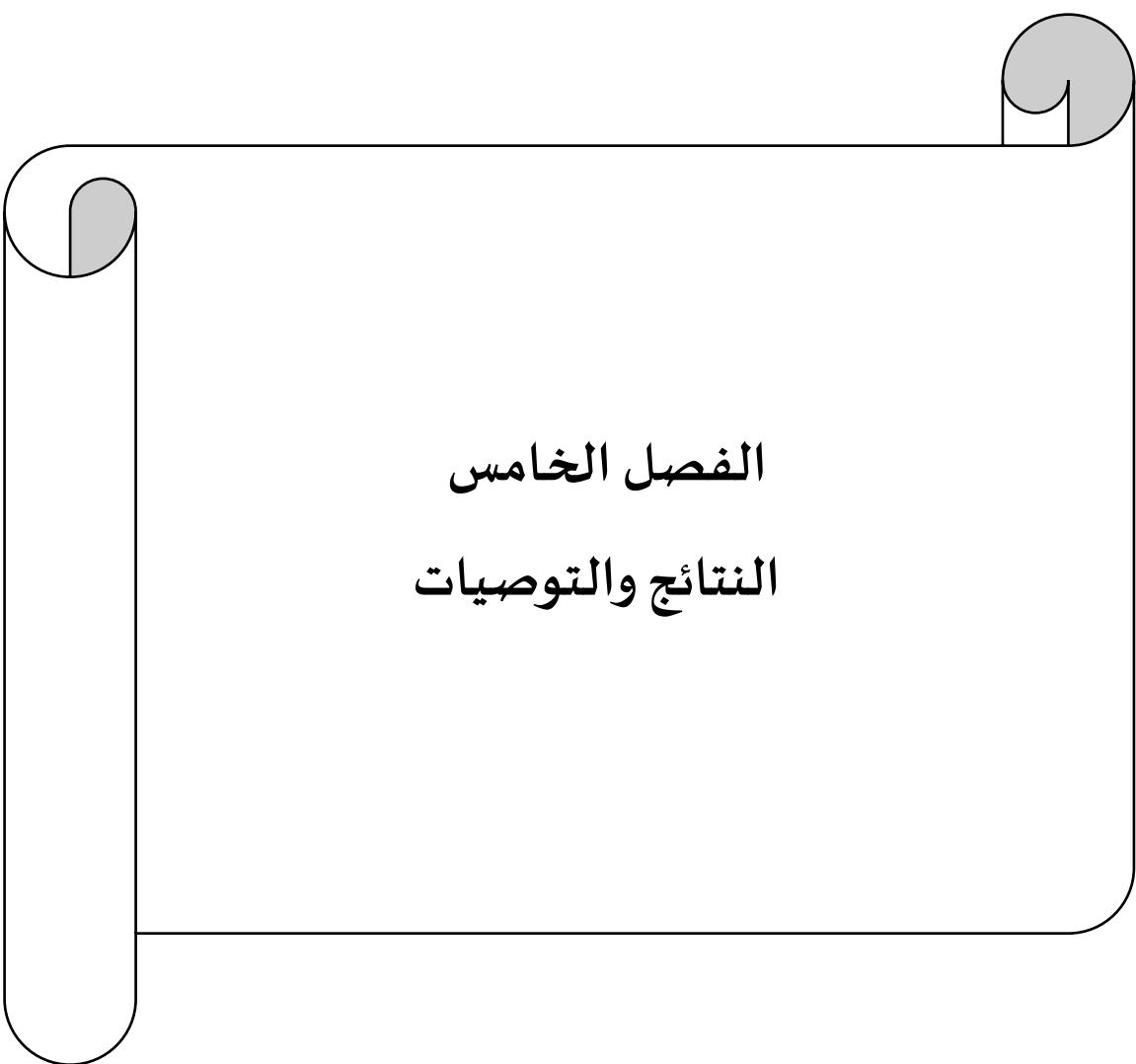
- بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص على أن يؤدي المراجع الخارجي اليمني بمسؤوليات في اكتشاف ممارسة المحاسبة فقد بينت نتائج المحور الأول توافق كبير في الإجابات وباتجاه عام موافق مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها.

- وفيما يخص النظرية الثانية التي تنص على انه يؤثر مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية فقد أظهرت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية اختلاف آراء العينة من غير موافق إلى موافق ولكن يبقى الاتجاه العام للمحور الثاني من الاستبيان موافق مما يثبت صحة هذه الفرضية.

أما فيما يخص الفرضية الثالثة التي تنص على أن التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ فقد بينت نتائج الدراسة أن رأي أفراد العينة حول معظم فقرات المحور الثالث انحصرت ما بين محايدين موافقين وكان الاتجاه العام لهذا المحور موافق، وعليه يمكن قبول صحة هذه الفرضية.

خلاصة الفصل الرابع:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة المتكونة من مراجع حسابات، أكاديميين وخبراء محاسبة، دكاترة متخصصين في المحاسبة والمراجع، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول مجموع المحاور الرئيسية والمتمثلة في مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية، وكذا «معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية» والأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية و من خلال تحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بالمحاور السابقة تم ملاحظة وجود اتفاق شبه كلي على أن للمراجع الخارجي دور في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتخفيضها..



الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-نتائج الدراسة 5

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

١. تساهم معايير المراجع المتفق عليها والمقبولة عموما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
٢. التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمعايير المراجع وبآداب وسلوك المهنة يسهم في تعزيز دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
٣. الخبرة بأساليب المحاسبة الإبداعية يساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

2_توصيات الدراسة 5

على أساس هذه الدراسة يوصي الباحثون جميع مراجعين الحسابات الخارجية والجهات ذات الصلة بتطوير المحاسبة بال-

٤. تعريف المراجعين الخارجيين اليمنيين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة المراجع الخارجي في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية
٥. الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين اليمنيين من خلال تنظيم دورات علمية وتعريفية حول الآثار السلبية
٦. للمحاسبة الإبداعية
٧. ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
٨. يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات
٩. والأنظمة المنظمة لمهنة المراجع الخارجي
١٠. يجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وآداب مهنة المراجع الخارجي، بحيث تتماشى مع الاختلافات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية
١١. تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة

للحـ منها وتعـر يـة وكـة المـاجـين الـارـجـين فـ اكتـشـاف مـارـسـات المحـاسـبـيـة
الـإـبدـاعـيـة هـي الوـسـيـلـة الأـهـم والأـقـوى لـمـاـفـحـتها.

قائمة المراجع

المراجع

١. ابو الخير، عمار أحمد حسن "٢٠١٨" دور معايير المراجع الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجع الخارجي في اليمن، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
٢. أبو تامة موسى "٢٠٢١" أثر دعم لجنة المراجع على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد ١٠، العدد ١.
٣. أبو عريش، وسيم "٢٠١٦" إدارة الأرباح، دار من الخليج إلى المحيط للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٤. أحمد، زهراء الجبلي إبراهيم محمد. "٢٠٢٨" دور جودة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجع الخارجي في السودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
٥. أسماء، مزيمش وعمر شريقي "٢٠٢٠" التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد ٥، العدد ٢.
٦. التوبى، بشرى. الأعاجيبى، عقيل. الموسوى، ميثم "٢٠٢١" محاسبة القوائم المالية: أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، الطبعة الأولى، دار الحلاج للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
٧. الجعبري، آلاء عبد المنعم محمد "٢٠١٨" دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين.
٨. الجيلي، كفاح صالح إبراهيم "٢٠١٧" أثر محاسبة القيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة

سوق الأوراق المالية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

٩. السياجي محمد "٢٠١٨" دور **أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر**، دراسة ميدانية على عينة من المصادر السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة
١٠. الشرياني شيرين "٢٠١٨" **واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين
١١. الشريف حسن عوض "٢٠١٦" **جودة المراجع الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
١٢. العمراوي سمية "٢٠١٧" **دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدى أم البوachi، الجزائر
١٣. الفاضل فاتن، الشمري محمد "٢٠٢٠" **"إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية"**، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد ٤٧.
١٤. إلياس."٢٠٢٠". **"محاضرات في مقاييس التدقيق المالي"**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ٨ ماي ١٩٤٥، قالمة، الجزائر.
١٥. أميرة متى. رزوقى "٢٠٢٠" **"الحقيقة الدراسية لمادة التدقيق"**، المرحلة الثانية، المعهد التقني نينوى، العراق.
١٦. انفال، محمد "٢٠١٧" **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولية بسكرة**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، الجزائر.
١٧. براهيمي، زينب "٢٠١٩" **أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية-المسلية**، رسالة ماجستير في

التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،

الجزائر

١٨. بوجطو، حكيم. شتيح، أكرم "٢٠١٩". **معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة المحاسبة: التدقيق والمالية، العدد ٠٠، المجلد ٦-١٦
١٩. بوحفص، رواني. "٢٠١٨". **التدقيق المالي والمحاسبي: دروس نظرية**، مطبوعات جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتاربة وعلوم التسيير، جامعة غرادية، الجزائر.
٢٠. بوعرورج، معاذ. "٢٠١٦". **دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدى - ام البوقي، الجزائر.
٢١. حسان محمد "٢٠١٦" **دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة جامعة ذي قار، المجلد ١١، العدد ٣.
٢٢. خواري سميحة واسماعيل جوامع "٢٠٢١". **استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات**، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، الجزائر، المجلد ٦، العدد ١.
٢٣. درغام، ماهر. زقوت، نسيم. "٢٠١٧" **استخدام إشارات خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي الاكتشاف الاحتيال المالي: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة**، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد ٣٥، العدد ٧.
٢٤. رزوق ساطع "٢٠١٦" **دور مدقق الحسابات الأردني في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة**
٢٥. زرقواد، وسام. شعباني، للطفي، "٢٠٢٠" **آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور التدقيق الداخلي في الكشف عنها واستبعادها: دراسة حالة**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد ١٢، العدد ١.
٢٦. زين خليل وحجاري بسام "٢٠٢٠" **دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في**

لبنان"، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد

.٣٠

٢٧. سحتوتة، محمد فارس "٢٠١٦" "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية": دراسة ميدانية لعينة من مراجعى الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر
٢٨. شابون، أبوبكر. الشويف، عبدالله. ديهم، عبدالسلام" ٢٠٢١" مدى كفاءة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجع بمدينة مصراته، مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية، المجلد ٢٠، العدد ١.
٢٩. شاشور، مختاريه "٢٠١٧" "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة: دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم"، رسالة ماجستير في التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.
٣٠. عبد الله، خالد أمين "٢٠١٦" علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن.
٣١. عوادي، نور الهدى "٢٠١٦" العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي: دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة العربي بن مهيدى، أم البواقي، الجزائر.
٣٢. قبال زينب وديفني حياة "٢٠١٦" "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة لعينة من مدققي الحسابات بولية ادرار"، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية ادرار الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
٣٣. كسس مسعود وزرقةن عمر وزرقةن محمد "٢٠١٩" دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إدارة الأرباح أنموذجًا- دراسة ميدانية"، مجلة المؤسسة، المجلد ٨، العدد لخاري، عبد الجليل. عيسى، زين. "٢٠١٨" دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية بالوادي"، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشهيد حمه لخضرى، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

الملحقات

استبيان

أخي المستجيب/ أخي المستجيبة

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحثون بدراسة بعنوان "مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة وعلى هذا الأساس قام الباحثون بتطوير الاستبانة المرفقة، للحصول على البيانات التي تعبر عن هذه الدراسة وعليه يرجو الباحثون إبداء رأيكم في كل فقرة من فقرات الأداة، وذلك بوضع أشاره × في الحقل الذي ترون أنه مناسباً مع العلم بانه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي، وستظهر النتائج في شكل مؤشرات عامة.

إشراف د/

الباحثون

محسن بأبقي عبد القادر

١_ بكيل محمد عبد الحراري

٢_ أمين عبد الباقي عبدالله المشولي

٣_ أمجاد عبد الرحمن احمد علوان

٤_ أكرم محمد سعد مطير

٥_ قاسم أكرم قاسم العباسى

٦_ محمد فوزي حزام ضافر

٧_ وضاح عادل محمد العريفي

٨_ محمد عبدالله محمد مجلبي

أولاً الأسئلة العامة:

١_العمر

اقل من ٢٥ سنة

اقل من ٣٠ سنة

من ٣٠_٤٠ سنة

أكبر من ٤٠ سنة

٢_ المؤهل العلمي:

دكتوراه

ماجستير

بكالوريوس

دبلوم وأخرى

٣_ المسمى الوظيفي:

مراجع حسابات

أكاديمي

٤_ الخبرة المهنية:

أقل من ٥ سنوات

من ٥_١٠ سنوات

من ١١_١٥ سنة

من ١٦_٢٠ سنة

ثانياً: الأسئلة المتعلقة بالبحث:

المحور الأول:

أهمية معايير المراجع المتعارف عليها والمقبولة عموماً في الحد من ممارسة

الشركات للمحاسبة

الإجابات			الفقرات
غير موافق	محايد	موافق	
			مستوى التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجع الخارجي يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية
			درجة استقلال المراجع ونزاهته تؤدي إلى اكتشاف المحاسبة الإبداعية ..
			بذل العناية المهنية الزمة تزيد من كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية والتقليل منها
			تخطيط عمل المراجع والإشراف المباشر على المساعدين يسهل من مهمة اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية
			فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن المراجع الخارجي من تحديد نوعية وحجم الاختبارات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
			الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة من خلال الفحص واللحظة والاستعلام والمصادقات يساعد على كشف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية

المحور الثاني:

مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية:

غير موافق	محايد	موافق	القرارات
			التزام المراجع الخارجي بمعاييري المراجع يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			التزام المراجع الخارجي بآداب وسلوك المهنة يساهم في تفعيل دورة في مواجهة ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية
			تأكد المراجع الخارجي في مدى كفائه وملائمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيف ممارسه المحاسبة الإبداعية
			دراسة المراجع الخارجي لمدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يساعد في التتحقق من ممارسة المحاسبة الإبداعية
			ممارسة الشك المهني من قبل المراجع الخارجي تزيد من فعاليتها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعي

المحور الثالث

اتجاه أفراد العينة حول الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات الشركات للمحاسبة الإبداعية

غير موافق	محايد	موافق	القرارات
			المراجع المستمرة تزيد من فرصة اكتشاف ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية.
			الإجراءات التحليلية دراسة العلاقاتبني عناصر القوائم المالية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
			لجان المراجع في الشركات تقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية
			الخبرة بأساليب المحاسبة الإبداعية يساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول بالأساتذة المحكمين

	الدرجة العلمية	الاسم
	دكتوراة	محمد فؤاد الدباعي
	دكتوراة	امين العذراني
	دكتوراة	عبدالله الطيب