



Humanities and Educational
Sciences Journal

ISSN: 2617-5908 (print)



مجلة العلوم التربوية
والدراسات الإنسانية

ISSN: 2709-0302 (online)

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة
الإبداعية في الشركات اليمنية
"دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين" (*)

د/ فضل علي عبد الفتاح عبد المغني
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية
جامعة تعز - اليمن

fadl2100@yahoo.com

أ/ أروى أحمد قائد فرحان المجيدي
مدرس في قسم المحاسبة بكلية العلوم الإدارية
الجامعة الوطنية - تعز - اليمن

Arwa.almagidy@gmail.com

تاريخ قبوله للنشر 16/5/2022

<http://hesj.org/ojs/index.php/hesj/index>

(*) تاريخ تسليم البحث 1/4/2022

(*) موقع المجلة:

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية "دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين"

د/ فضل علي عبد الفتاح عبد المغني

استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية
جامعة تعز - اليمن

أ/ أروى أحمد قائد فرحان المجدي

مدرس في قسم المحاسبة بكلية العلوم الإدارية
الجامعة الوطنية - تعز - اليمن

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى قيام المراجعين الخارجيين اليمنيين بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على العوامل المؤثرة على دورهم في اكتشاف تلك الممارسات، ولتحقيق تلك الأهداف فقد تم إعداد استبانة وتوزيعها على جميع أفراد مجتمع الدراسة، والذي يتكون من المراجعين الخارجيين اليمنيين الممارسين للمهنة والبالغ عددهم (326) مراجعاً خارجياً، وذلك عبر نماذج جوجل درايف وبلغ عدد الاستبانات التي تمت الإجابة عليها (75) استبانة. وقد تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من واقع إجابات أفراد العينة على اسئلة الاستبانة، بالاعتماد على الأساليب والطرق الإحصائية التي يتضمنها البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد أظهرت نتائج تحليل البيانات أن المراجعين الخارجيين اليمنيين يقومون بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تطبيقهم للإجراءات والأساليب التي حدتها معايير المراجعة الدولية، وبالنسبة للعوامل المؤثرة على مدى قيام المراجعين الخارجيين اليمنيين بذلك الدور فقد أظهرت نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وايضا وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين السلوك الأخلاقي للمراجعين الخارجيين اليمنيين ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والمراجعة، وقد أوصت الدراسة بضرورة تضيق نطاق المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية، بحيث لا يُسمح باستخدامها إلا في حالات معينة ومحددة، كما أوصت الدراسة بإجراء عدد من الدراسات المستقبلية المتعلقة بموضوع هذه الدراسة ومنها "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية في الشركات اليمنية".

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، المراجعة الخارجية، المراجعين الخارجيين اليمنيين.



The role of external auditing in reducing creative accounting practices in Yemeni companies "Field study on Yemeni external auditors"

Dr/ Fadhli Ali Abulfatah Abdulmoghni

Assistant professor in accounting department

Administrative sciences college

Taiz university – Yemen

Arwa Ahmed Gaeed Almageedi

Teacher in accounting department

Administrative sciences college, Alwatania

Taiz university – Yemen

Abstract

This study aimed to measuring the extent to which Yemeni external auditors played an effective role in discovering creative accounting practices, and measuring the factors affecting their role in discovering creative accounting practices, and the most important Obstacles that limit the role of Yemeni external auditors in discovering creative accounting practices. To achieve these goals the questionnaire has been prepared and then was distributed to all members of the study community, which consists of (326) Yemeni external auditors, through Google Drive forms, and the number of questionnaires that were answered was (75).

The results of this study showed that Yemeni external auditors play an active role in discovering creative accounting practices, through their application of the procedures and methods specified by international auditing a statistically significant relationship between The level of qualification and training of Yemeni external auditors and their role in discovering creative accounting practices, and a statistically significant relationship between the ethical behavior of Yemeni external auditors and their role in discovering creative accounting practices. Based on these results, the study recommended: The need to narrow the scope of flexibility available in accounting principles and standards, so that their use is not allowed except in specific and specified cases, and conducting a number of future studies related to the subject of this study, including “the role of forensic accounting in confronting creative accounting practices and limiting their effects on the financial statements in Yemeni companies.

Keywords: Creative accounting, External auditing, Yemeni external auditors.

مقدمة:

المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو الخلاقة تشير 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 إدارات 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 تتطوي على قدر كبير من التلاعب بالمعلومات وتحريفها مما يؤثر في أداء أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية 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.

أن مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تُعد من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية لفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المراجعين وما يقوم به المراجعين بالفعل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وقد زاد اهتمام المحاسبين والمراجعين بمفهوم المحاسبة الإبداعية في الآونة الأخيرة وخاصة بعد الفضائح المالية والمحاسبية الأخيرة التي وفرت أرضاً خصبة للمحاسبة الإبداعية، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة (ENRON) وعلاقتها بمكتب المراجعة آرثر أندرسون (ARTHUR ANDERSEN) من أكثر الأمثلة الواقعية الحية على أسباب زيادة الاهتمام بمسؤولية المراجع الخارجي تجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، حيث تم تحميل شركة آرثر أندرسون (ARTHUR ANDERSEN) بكونها الشركة المسؤولة 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 مدى الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى الشركات اليمنية والعوامل المؤثرة على ذلك الدور، وهو ما سيتم تناوله من خلال هذه الدراسة.

1- مشكلة الدراسة: نظراً لما يترتب على قيام إدارات الشركات بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من تلاعب في بيانات قوائمها المالية المنشورة وما يصاحب ذلك من تضليل لمستخدمي تلك القوائم، ولأن أولئك المستخدمين يعتمدون في تحديد مستوى ثقتهم بتلك القوائم على تقارير المراجعين الخارجيين بشأنها، فإن من الأهمية بمكان دراسة مدى فعالية دور المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا العوامل المؤثرة على ذلك الدور، وذلك بالتطبيق على البيئة اليمنية، وبالتالي فإن مشكلة هذه الدراسة تتمثل في التساؤلات الآتية:

1- هل يقوم المراجع الخارجي اليمني بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- ماهي العوامل التي تؤثر على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ ويتفرع من هذا السؤال التساؤلين الفرعيين التاليين:

2. 1 ما تأثير مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2-2 ما تأثير التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

1- التعرف على مدى قيام المراجعين الخارجيين اليمنيين بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- التعرف على العوامل التي تؤثر على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتفرع من هذا الهدف الهدفين الفرعيين التاليين:

2. 1 قياس تأثير مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. 2 قياس تأثير التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خطورة المحاسبة الإبداعية لاسيما في ظل تأثيرها السلبي على القوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية 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 تقيد المراجعين الخارجيين اليمنيين في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية ودورهم في اكتشافها والعوامل المؤثرة على ذلك، كما تساهم الدراسة في تقديم معلومات مفيدة للجان المراجعة تساعد 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.

وعلى حد علم الباحثين فإن هذه الدراسة هي أول دراسة في اليمن تتناول دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية، وبالتالي فإنها قد تساهم في رفد المكتبة اليمنية بمصدر إضافي يتعلق بالبيئة اليمنية وهو ما قد يفيد الباحثين مستقبلاً في موضوعات مشابهة لموضوع هذه الدراسة.

4- الدراسات السابقة:

تتناول هذه الفقرة كل من الدراسات العربية والأجنبية السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة:

أولاً: الدراسات العربية:

1-دراسة الخشاوي والدوسري (2008م) بعنوان: "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها".

هذه الدراسة نظرية، هدفت إلى إلقاء الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وما توصلت إليه حتى تكون نقطة البداية لهذه الدراسة، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، والتعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومعرفة دور المراجع في التحقق من تلك الممارسات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الكتب والمراجع العلمية، وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك عدة تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، وأنه يوجد العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدمها المحاسبة الإبداعية، وفي المقابل يوجد العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- دراسة الحلبي (2009م) بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، والوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو حسابات الشركات المساهمة في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من المدققين الخارجيين والمحاسبين الماليين وموظفي الشركات المساهمة العامة الأردنية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، وأن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مراجع الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

3- دراسة طينة (2012م) بعنوان: "دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة المراجعين الخارجيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في المصارف الفلسطينية، وإلقاء الضوء على المحاسبة الخلاقة وطرق استخدامها وأثارها على القوائم المالية ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على أعضاء لجان المراجعة في المصارف الفلسطينية والمراجعين الخارجيين، وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية منها: الاشراف والرقابة على التقارير المالية، دعم آليات حوكمة

الشركات، دعم مهمة التدقيق الخارجي، إدارة المخاطر، وأنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين فاعلية دور مدققي الحسابات القانونيين وبين فاعلية دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمصارف الإسلامية.

4- دراسة أبو تمام (2013م) بعنوان: "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، والتعرف على مدى إدراك المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، والتعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية الأردنية لممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية، والتعرف على آثار استخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات التدفقات النقدية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين والمحللين الماليين، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

5- دراسة دواره (2014م) بعنوان: "أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية".

هدفت الدراسة إلى التأطير العلمي لمفاهيم جودة المراجعة الخارجية ودراسة العوامل المؤثرة عليها، ودراسة أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية وبيان أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي الذي يجب أن يلتزم به القائم على إعداد القوائم المالية والمحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من المحاسبين والمدراء والخبراء الماليين في سوق دمشق للأوراق المالية، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من الاستنتاجات أهمها وجود علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وبين أساليب المحاسبة الإبداعية وهذا يعني أن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

6- دراسة جعارة (2014م) بعنوان: "أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من مراجعي الحسابات الذين يعملون في مكاتب المراجعة في الأردن، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لكفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني المتمثلة بـ(التخطيط والإشراف الدقيق، الفهم الكافي لبيئة عمل الشركة، إجراءات المراجعة والرأي الموضوعي، التأهيل والتدريب المهني للمراجع).

7- دراسة نفاع (2015م) بعنوان: "أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال التعرف على أثر التزام المراجع الخارجي بالإجراءات التحليلية على القوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين المزاويلين للمهنة في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، وقد توصلت الدراسة إلى المراجعين الخارجيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب فيها.

8- دراسة ثليب (2015م) بعنوان: "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من ممارساتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة من المراجعين الخارجيين في الجزائر للتعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي إلا أنه لا يستطيع الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا بنسبة قدرها (12%) وذلك لأنه قد توجد عوامل أخرى غير المراجعة تساعد في وجود هذه الممارسات.

9- دراسة صالح (2016) بعنوان "أثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لمكاتب البصرة - بيسان - ذي قار".

هدفت الدراسة إلى تحديد أساليب المحاسبة الإبداعية المتبعة في اعداد القوائم المالية واختبار تأثير استقلالية ونزاهة وموضوعية المراجع الخارجي على اكتشافه لأساليب المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق ذلك الهدف قام الباحث بتوزيع استبانة على (85) مراجعاً خارجياً في البصرة وبيسان وذي قار في العراق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير فعال لاستقلالية ونزاهة وموضوعية المراجع الخارجي على اكتشافه لأساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات، وأوصت الدراسة الشركات والمنظمات المهنية بالعمل على الحد من البدائل المتاحة في السياسات والطرق المحاسبية بصورة تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الشركات.

10- دراسة شتحونه (2016م) بعنوان: "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

هدفت الدراسة إلى لقاء الضوء على مسؤولية المراجع، والتعرف على المحاسبة الإبداعية، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على مجموعة من المحاسبين المعتمدين بولاية ورقلة في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى

أنه يجب أن يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يواجه مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

11- دراسة أبو العينين، أحمد سعد محمد، (2020)، "المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية: دراسة نظرية - ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها المتبعة من الشركات المساهمة المصرية وكذا أهم أسبابها ودوافعها، وكذا الوقوف على دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وقد قام الباحث بتوزيع مجموعة من الاستبانات على أكاديميين في تخصص المحاسبة والمراجعة في عدد من الجامعات المصرية وعلى مراجعين خارجيين في مكاتب مراجعة مصرية وكذا على مجموعة من المحاسبين القضاة في هيئة قضايا الدولة، ومحاسبين في لجان فض المنازعات الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية، وقد خلصت الدراسة إلى عرض مطول لأهم أسباب ودوافع المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها وتأثيراتها على القوائم المالية، وأهم الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي في سياق دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة المام المراجع الخارجي بنظم الرقابة الداخلية لدى الشركات والتزامه بمتطلبات السلوك الأخلاقي وضرورة تفعيل آليات الحوكمة في الشركات المصرية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Oliveras and Amat, 2003) بعنوان: "Ethics and Creative Accounting Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain".

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة عند التعامل مع الأصول غير الملموسة في إسبانيا، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم توزيع استبانة على عينة من مسؤولي القروض في البنوك الإسبانية الذين طُلب منهم تقييم الجدارة الائتمانية لشركة افتراضية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة على الأصول غير الملموسة قد تجعل المديرين يستخدمون تقنية محاسبية أكثر إبداعاً من أجل تحقيق أهداف معينة مما يؤثر بشكل سلبي على الشركة وعلى الجانب الأخلاقي لها.

2- دراسة (Rabin 2004) بعنوان: "Determinates of auditors attitudes toward creative accounting".

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المراجعين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على المحاسبين والمراجعين في المملكة المتحدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن توجهات المراجعين بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعددٍ من العوامل الداخلية

والخارجية، وتتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية وضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين، والنظام الإداري المستخدم فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفراد محددين أم لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسية).

3- دراسة (Amat and Gowthorpw, 2004) بعنوان: **Creative Accounting: "Nature, Fallout, Ethical Issues"**

هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية، وقدمت الدراسة العديد من التعريفات لهذا النوع من الممارسات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الإسبانية، وقد توصلت الدراسة التي شملت (39) شركة إسبانية خلال الأعوام (1999-2001) إلى أن (20%) من الشركات التي تمت دراستها مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالدخل.

4- دراسة (Philmore, & Michael, 2005) بعنوان: **An Exploratory Study of "Auditors' Responsibility for Fraud Detection"**

هدفت الدراسة إلى التعرف عن مدى إدراك المراجعين ومستخدمي تقاريرهم لمسؤولية المراجعين عن كشف الاحتيال، وطبيعة ومدى الاحتيال في مدينة باربادوس في الهند، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم توزيع استبانة على (43) مشاركاً (19 مراجعاً و24 مستخدماً)، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين رفضوا بشدة تحميلهم المسؤولية عن كشف الاحتيال واعتبروا أن ذلك مسؤولية الإدارة في حين أن المستخدمين يرون أن المراجعين يتحملوا تلك المسؤولية.

5- دراسة (Fe R. Ochotorena, 2018) بعنوان: **"Creative Accounting: Ethical Challenges Confronting External Auditors Behind the Cooking of Book"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء المراجعين الخارجيين عند تقييمهم للمحاسبة الإبداعية، بما في ذلك تأثير سلوكهم الأخلاقي والتحديات المختلفة تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم توزيع استبانة على المراجعين الخارجيين من بينهم (50) من كبار المراجعين (الأربعة الكبار) لشركات التدقيق الدولية خلال العام (2017م)، وقد توصلت الدراسة أن المستجيبين يعتبرون ممارسات المحاسبة الإبداعية غير قانونية، ويرون أن معايير المحاسبة قد أتاحت العديد من البدائل التي أعطت للإدارات حرية الاختبار، وأن نسبة كبيرة من الشركات بمختلف أنواعها تمارس المحاسبة الإبداعية إلى حد ما.

6- دراسة (Nwaorgu, et al. 2019) بعنوان: **"Creative Accounting, Audit Risk and Audit Failure in Nigeria"**

هدفت الدراسة إلى فهم الأسباب الكامنة وراء المحاسبة الإبداعية، ومعرفة المخاطر التي يواجهها المراجعون أثناء المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم توزيع استبانة على (115) مراجعاً من بين المراجعين المزاولين للمهنة في نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة الإبداعية تأثيراً كبيراً على مخاطر المراجعة، ولكن هذا التأثير لا يؤدي إلى فشل المراجعين في حال ما إذا كان قد اهتموا بكافة الإجراءات التفصيلية لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كون الدراسات السابقة قد أُجريت في عدة بلدان عربية وأجنبية، بينما الدراسة الحالية ستجرى في اليمن، كما تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في تناولها لبعض العوامل النوعية المؤثرة على دور المراجع الخارجي اليمني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي وإن تناولها بعض الدراسات السابقة مثل المتطلبات الأخلاقية ومستوى التأهيل والتدريب للمراجع الخارجي، فإنها قد تناولت كل عامل من تلك العوامل بشكل منفرد في حين أن هذه الدراسة جمعت كل هذه العوامل ودرست دورها في تعزيز دور المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

- 1- يقوم المراجع الخارجي اليمني بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- هناك عدة عوامل تؤثر على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الثانية الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

- 1-2 يؤثر مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
2. 2 يؤثر التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6- حدود الدراسة:

ستقتصر الدراسة على قياس دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا العوامل المؤثرة على ذلك الدور.

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يعتبر مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم المثيرة للجدل، حيث لاقى هذا المفهوم اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمهتمين في مهنة المحاسبة، وخصوصاً بعد الجدل العالمي الذي أثير حول المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالانتهيات والفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى، وفيما يلي أهم تعريفات المحاسبة الإبداعية حسب وجهات نظر الباحثين:

عرفها (الحلي ومطر، 2009، ص9) بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة لبعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه من مراجع الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه".

وأشار (حمدان، دون ذكر السنة، ص4) إلى أن المحاسبة الإبداعية "تتمثل بالأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج المؤسسة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلائم أغراض الإدارة، وهناك عدة مصطلحات تُطلق على الغش والتلاعب في القوائم المالية منها: المحاسبة المتعدية، إدارة الأرباح، التقارير المالية المغشوشة، الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، تمهيد الدخل".

وأستنتج (شريفي وعمورة، ص9) بأن المحاسبة الإبداعية عبارة عن "عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون من خلالها استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة".
وأفاد (براقى، 2012، ص31) بأنها "إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية".

وأستخلص (البطنجي، 2011، ص45) بأن المحاسبة الإبداعية "عبارة عن مصطلح يصف الممارسات المحاسبية التي تُستخدم في التحايل والتضليل المحاسبي للقوائم المالية، من خلال استغلال المرونة الموجودة في السياسات والقوانين المحاسبية، وتلجأ الشركات إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لغرض إظهار الوضع المالي للشركة بشكل مستقر أمام كافة الأطراف التي تتعامل معها بما في ذلك المنافسون".

ويرى (الخالدي، 2014، ص15) بأن المحاسبة الإبداعية عبارته "عن مصطلح يُستخدم للممارسات المحاسبية التي يقوم بها المحاسبين والتي تؤدي إلى إظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية لغرض تحقيق أهداف معينة كأن يتم استخدامها لتعزيز السهم في السوق أو لتعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره من الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها".

ويصف (Smith, 2015, p25) المحاسبة الإبداعية بأنها تشير إلى "استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة"، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم، كما يضيف (Smith) أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سُميت بالإبداع (Creative) والابتكار (Innovative)، ويضيف أيضاً أن المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الأرباح والممتلكات الحقيقية للشركة.

بينما (Naser and pendlebury, 1992, p24) عرفوا المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن تحويل الأرقام المحاسبية المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المُعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبة الإبداعية نشأت وتطورت بفعل المرونة في اختيار المبادئ والسياسات المحاسبية التي أتاحتها المعايير المحاسبية، وقد استخدم (Griffiths, 1986, p4) التشبيه التمثيلي ليوضح مفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث شبه المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين بوجهه معينه يتم إعدادها بالطريقة التي يفضلها طبّاخ تلك الوجبة فقد كتب من وجهة

نظرة" إن كل شركة تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، بمعنى أن كل مجموعة من حساباتها المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن المعلومات التي يحصل عليها المستخدمون ماهي إلا معلومات تتسم بالخداع والتزوير بالطريقة التي أعدتها الشركة، ويضيف: في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون مُعداً بمذاق شهى جداً. ويرى الباحثان بأن المحاسبة الإبداعية عبارة عن "ممارسات غير أخلاقية يتم من خلالها التلاعب بالقوائم المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية بقصد تحقيق أهداف محددة تخدم فئات معينة، وذلك باستغلال المرونة الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية، وتُستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسب الذي لديه الخبرة والكفاءة العلمية والعملية والإلمام بالمبادئ والمعايير المحاسبية".

7- خصائص المحاسبة الإبداعية:

- 1- تُعد المحاسبة الإبداعية خصائص معينة تميزها عن غيرها، ومن أهم تلك الخصائص:
 - 1- تُعد المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
 - 2- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحويل القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية، بمعنى أنها قيم مزيفة تستخدم لتضليل مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة (الحلي ومطر، ص9).
 - 3- ممارسات المحاسبة الإبداعية قد تتم في إطار الاختيار للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، مثل الحرية في اختيار طرق الاستهلاك، والحرية في اختيار طرق تسعير المخزون، وقد تخرج ممارسات المحاسبة الإبداعية عن نطاق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كإجراء قيود مزيفة أو تأجيل الاعتراف بإيراد أو مصروف معين (دورة، 2014، ص70).
 - 4- ممارسات المحاسبة الإبداعية تخدم فئة معينة- تستفيد من الإجراءات الصورية (الوهمية)- على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، وغالباً ما تكون الفئة المستفيدة لممارسات المحاسبة الإبداعية هي إدارة الشركة.
 - 5- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يملكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه (نفاع، 2015، ص90)، كما يتسمون بالعديد من الخصائص الأخرى التي تمكنهم من القيام بإجراءات التلاعب والغش في الحسابات بطريقة مبتكرة ومعقدة وحديثة تصل إلى درجة الإبداع في التضليل المحاسبي، وعموماً فإن أبرز الخصائص التي يتسم بها هؤلاء المحاسبون تتمثل فيما يلي:
- إلمام المحاسب بكافة المعايير المحاسبية من خلال متابعته المستمرة للمعايير وإصدارتها الجديدة، والذي يُمكنه من استغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية في عمليات الغش والاحتيال المحاسبي وبطريقة قانونية لا يمكن كشفها إلا بواسطة من يمتلك نفس الخبرة والكفاءة.
- قدرة المحاسب على التخيل والحُدس والتحليل والتجميع (خلايفة، 2015، ص44).
- قدرة المحاسب على تطوير ذاته واكتسابه للخبرة والتقييم الذاتي للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها (الزغبى والجريسي، 2007، ص14).

8- أشكال المحاسبة الإبداعية:

للمحاسبة الإبداعية أشكال متعددة ومختلفة في التلاعب المحاسبي، وفيما يلي عرض لأساليب التلاعب بالحسابات وأشكالها:

1- المحاسبة النفعية: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة ومحددة مسبقاً من قبل إدارة الشركة، دون الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت تلك الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا (بوعروج، 2016، ص 50).

2- إدارة الأرباح: يقول (Ronen and Yaari, 2008, p42) في إطار تعريفه لإدارة الأرباح أنه من الصعب وضع تعريف محدد لموضوع واسع النطاق مثل موضوع إدارة الأرباح ولذلك قام بتلخيص التعريفات المتعددة التي تناولت موضوع إدارة الأرباح وقام بتصنيفها إلى ثلاثة أنواع هي إدارة الأرباح البيضاء، إدارة الأرباح الرمادية، وإدارة الأرباح السوداء، وقد أوضح (Ronen and Yaari) أن إدارة الأرباح البيضاء تعزز الشفافية في التقارير المالية وعرفوها بأنها الاستنادة من المرونة المتاحة في تطبيق المعالجات المحاسبية في ظل الظروف البيئية التي تحكم الشركة.

أما إدارة الأرباح الرمادية فتتعلق بنوع الدافع من استخدامها فقد يكون الدافع من اختيار المعالجات المحاسبية تحقيق منافع لمصلحة الشركة على سبيل المثال دافع الشركة هو رفع الكفاءة الإدارية، وقد يكون الدافع من اختيار المبادئ المحاسبية هو تحقيق منافع خاصة (دافع انتهازي)، وعُرفت بأنها اختيار المعالجات المحاسبية التي إما بدافع انتهازي أو لأغراض الكفاءة الإدارية، في حين أن إدارة الأرباح السوداء تشير إدارة الأرباح إلى الغش والتحريف الصريح للقوائم المالية وعُرفت بأنها استخدام ممارسات الخداع لتحريف الحقائق وتخفيض الشفافية في التقارير المالية بمعنى أنه يتم التلاعب في التقارير المالية في إطار الامتثال بالمبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لغرض تحقيق أهداف ذاتية (تُعظم منفعة الإدارة فقط) أو أهداف اقتصادية تتعلق بالشركة وبقائها في مزولة نشاطها خصوصاً في حالة تعثرها المالي فإنه يتم اللجوء إلى كافة الممارسات المحاسبية التي تساعد على تحسين صورة الشركة أمام عملائها ومنافسها وكافة الأطراف التي تتعامل معها.

وأشار (Mulford & Comisky, 2002, p3) إلى أن إدارة الأرباح تتمثل في التلاعب في الأرباح للوصول إلى مبلغ معين محدد مسبقاً تم وضعه من قبل الإدارة، أو عن طريق تنبؤات المحللين الماليين لتحقيق دخل مستقر خلال فترة زمنية معينة، وعلى هذا فإن إدارة الأرباح ليست مرادفاً للمحاسبة الإبداعية وإنما هي شكل لجزء من ممارساتها والذي يقتصر على التلاعب ببيانات قائمة الدخل.

3- تمهيد الدخل: يعتبر تمهيد الدخل نوع من طمس الحقائق أو إخفائها مؤقتاً (الشيرازي 1990، ص111)، فقد تفضل الشركات إظهار الأرباح بشكل مستقر من سنة إلى أخرى، بدلاً من إظهار أرباح متقلبة ما بين الارتفاعات والانخفاضات (Amat et.al, 1999, p3)، ولذلك فإنها قد تلجأ إلى تمهيد الدخل الذي يعمل على تقليل حدة التباين والتقلبات في أرقام الدخل الخاصة بالفترات

المحاسبية المختلفة، والذي يمكن من خلاله تكوين مخصصات واحتياطات تارةً بمبالغ كبيرة قد تكون غير ضرورية في سنوات معينة وتارةً بتخفيضها بحدود معينة في سنوات أخرى حسب الضرورة وبما يضمن التأثير على حجم الأرباح في تلك السنوات وبذلك تظهر أرباح الشركة بشكل مستقر من سنة إلى أخرى، وتتعدد الممارسات المحاسبية التي يمكن عن طريقها تحقيق تمهيد الدخل كأن يتم تحديد أسس توقيت الاعتراف بالإيرادات، وأسس توقيت الاعتراف بالمصروفات، وتلجأ إدارة الشركات إلى استخدام وسائل تمهيد الدخل وذلك لتحقيق أهداف كثيرة مثل: التأثير على الضرائب المستحقة، واكتساب ثقة المساهمين وحملة السندات، وتجنب التدخل الحكومي. إلا أنه من أهم دوافع الإدارة لتمهيد الدخل الدوري هو رغبتها في تجنب إظهار التباين في نتائج أعمال المنشأة من فترة إلى أخرى.

9- أساليب المحاسبة الإبداعية:

هنالك العديد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أهمها وأكثرها شيوعاً ما يلي:

9-1: أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال الإفصاح:

وتشتمل على العديد من الأساليب كالتمويل خارج الميزانية وذلك من خلال عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة منقوصة وغير مباشرة عن عمليات تمويل ذات أهمية نسبية بالنسبة للشركة، وكذا عدم الإفصاح عن التغييرات المحاسبية سواء التغييرات في التقديرات المحاسبية أو في السياسات المحاسبية أو في الطرق المحاسبية (القرى، 2014: 54-59) و (Smith, 1992, 78) و (حماد، 2007: 58).

9-2: أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التوقيت:

وتشتمل على التلاعب في توقيت بعض الممارسات المحاسبية كالاعتراف بالإيراد سواء من خلال تعجيله أو تأجيله لفترة لاحقة، وكذلك قد يتم تعجيل الاعتراف بالمصروف أو تأجيله لفترة لاحقة (Feroz & Pastina, 1991: 108) و (القرى، 2014: 63).

9-3: أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التقدير:

وهذه الأساليب تشتمل على التلاعب بالتقديرات ذاتها وليس فقط في الإفصاح عن تغيير التقديرات والذي ورد في الفقرة (8-1) حيث تتضمن هذه الأساليب التلاعب في تقدير اعمار الأصول الثابتة لأغراض احتساب الاهلاك أو في تغيير طرق الاهلاك دون وجود مبررات معقولة ومقبولة لذلك التغيير، وكذا التلاعب في حسابات المدينين من خلال زيادة أو تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بصورة تقل عن تقديراته الفعلية أو تتجاوزها بمبالغ هامة نسبياً (Mulford & Comisky, 2002: 22).

10- دور المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تضمنت معايير المراجعة الدولية العديد من المتطلبات بشأن دور المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك في سياق متطلبات معايير المراجعة الدولية (240) و (315) و (330) و (450) والمتعلقة بدور المراجع الخارجي تجاه التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهو ما سيتم تناوله باختصار من خلال الفقرات التالية:

10-1: متطلبات معيار المراجعة الدولي (240):

تضمنت متطلبات هذا المعيار ضرورة حفاظ المراجع الخارجي على نزعة الشك المهني أثناء قيامه بتنفيذ جميع مراحل عملية المراجعة، وأن على المراجع تقييم ما إذا كانت الاجراءات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وأن على المراجع ان يحصل على افادات مكتوبة من الادارة والمكلفين بالحوكمة في الشركة بأنهم مسؤولين عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه بصورة تكفل منع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأنه في حال اكتشاف المراجع لوجود تحريفات جوهرية تورط فيها احد العاملين في مستوى اداري معين فإنه يتعين عليه ابلاغ المستوى الاداري المناسب بتلك التحريفات المكتشفة أما إذا اكتشف أن الإدارة العليا متورطة في تحريفات جوهرية فإنه يتعين عليه ابلاغ المكلفين بالحوكمة عن ذلك، وأنه على الرغم من ضرورة التزام المراجع بمبدأ السرية إلا أنه في حال كانت القوانين السارية تقضي بقيام المراجع بإبلاغ اطراف خارجية معينة عن التحريفات الجوهرية المكتشفة فإنه يتعين عليه ابلاغ تلك الاطراف عن تلك التحريفات بعد الحصول على استشارة قانونية مناسبة (المعايير الدولية للمراجعة، 2020 : 133 - 135).

10-2: متطلبات معيار المراجعة الدولي (315):

يتناول هذا المعيار مسئولية المراجع عن تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، حيث تضمن مجموعة من المتطلبات المتعلقة بتلك المسئولية وهي فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلي لديها، وتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، وتوثيق ما توصل إليه من معلومات بشأن التحريفات الجوهرية في ملف أعمال المراجعة (المعايير الدولية للمراجعة، 2020 : 219 - 227).

10-3: متطلبات معيار المراجعة الدولي (330):

يتناول هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بمسئولية المراجع عن تصميم وتنفيذ الاستجابات اللازمة لمخاطر التحريفات الجوهرية المكتشفة، وتتمثل تلك المتطلبات في تعيين مراجعين أكثر كفاءة وخبرة في مكتب المراجعة أو الاستعانة بخبراء، وتوفير المزيد من الاشراف على تنفيذ مهام المراجعة، وادخال عناصر مفاجأة اضافية ضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وإجراء تغييرات عامة في طبيعة وتوقيت مهام المراجعة (المعايير الدولية للمراجعة، 2020 : 269 - 274).

10-4: متطلبات معيار المراجعة الدولي (450):

يتناول هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بمسئولية المراجع عن تقييم تأثير التحريفات الجوهرية غير المصححة على القوائم المالية، وتتمثل تلك المتطلبات في تجميع التحريفات الجوهرية المكتشفة، ومراعاة تلك التحريفات خلال التقدم في عملية المراجعة، وإبلاغ المستوى الإداري الملائم بتلك التحريفات وضرورة تصحيحها، ثم تقييم تأثير التحريفات الجوهرية غير المصححة على القوائم المالية (المعايير الدولية للمراجعة، 2020 : 305 - 312).

11- منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وبالاعتماد على نوعين رئيسيين من البيانات، وهما البيانات الثانوية، والبيانات الأولية، حيث تم الاعتماد في جمع البيانات الثانوية على المصادر المتمثلة بالكتب والمراجع العلمية، والأبحاث والدوريات والرسائل العلمية، ومعايير المراجعة الدولية المرتبطة بموضوع الدراسة، كما تم الحصول على البيانات الأولية باستخدام أسلوب البحث الميداني، وذلك من خلال الاعتماد على الاستبانة التي تم إعدادها وتوزيعها على المراجعين الخارجيين اليمنيين، وسيتم تناول محتويات الاستبانة والمقياس المستخدم فيها من خلال فقرة استبانة الدراسة.

11-1: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الخارجيين اليمنيين المزاويلين للمهنة، والذين يبلغ عددهم وفقاً للإحصائية الصادرة من الإدارة العامة لتنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات التابعة لوزارة الصناعة والتجارة عام (2021م)، (326) مراجعاً، وقد تم اختيار عينة مسحية شاملة تمثل جميع أفراد مجتمع الدراسة حيث تم توزيع الاستبانة بشكل الكتروني عبر نماذج جوجل درايف لجميع أفراد مجتمع الدراسة، من خلال ارسال الرابط الالكتروني للاستبانة الى ارقام حسابات الواتساب لجميع افراد مجتمع الدراسة وذلك بالاعتماد على ارقام هواتف المراجعين الخارجيين اليمنيين الواردة في الإحصائية الصادرة عن الإدارة العامة لتنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات السابق الإشارة إليها، إلا أن عدد الاستبانات التي تمت الإجابة عليها بلغت (75) استبانة.

11-2: اداة الدراسة:

تعتبر الاستبانة بمثابة الأداة التي تم اعتمادها في جمع البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة، وقد روعي عند تصميم الاستبانة أن تكون شاملة لجميع الاسئلة التي تناسب مختلف المتغيرات التي تؤثر على فرضيات الدراسة، وتم تطوير الاستبانة من خلال الاطلاع على الادبيات الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى متطلبات معايير المراجعة الدولية رقم (240) و(315) و(330) و(450) و(700)، والقوانين التشريعية اليمنية التي تتعلق بمسؤوليات المراجع الخارجي اليمني. وقد اشتملت الاستبانة على قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: يحتوي هذا القسم على ثلاثة اسئلة تتعلق بالمعلومات العامة عن أفراد العينة، والتي تتمثل في المؤهل الدراسي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على محورين يتضمن كل منهما مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بمجال معين من مجالات الدراسة، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي فيما يتعلق بخيارات الإجابة المتاحة لأفراد العينة، وفيما يلي التفاصيل الخاصة بكل محور من المحورين المشار إليهما:

أ- المحور الأول: يحتوي هذا المحور على (42) سؤالاً لقياس دور المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- المحور الثاني: يحتوي هذا المحور على (12) سؤالاً لقياس العوامل المؤثرة على دور المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

11-2: الاختبار الأولي للاستبانة:

تم استخدام معامل كرونباخ ألفا للتحقق من التناسق الداخلي لأسئلة الاستبانة، وتماسكها، وأنها تقيس المجال المستهدف قياسه بشكل دقيق، وتقع قيمة معامل ألفا بين (الصفر إلى 1)، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس، وإمكانية الاعتماد عليه، كما أن أقل قيمة إحصائية مقبولة لمعامل ألفا هي (60%)، بحيث يمكن الاعتماد على المقياس كلما بلغت قيمة معامل ألفا (60% أو أكثر)، أما إذا بلغت قيمة هذا المعامل أقل من (60%) فإنها تعتبر ضعيفة ولا يمكن الاعتماد على المقياس نتيجة لضعف مستوى الثبات والترابط الداخلي الخاص به. ويُبين الجدول رقم (1) التالي، قيمة معامل ألفا لفقرات كل محور من محاور الاستبانة على حدة، وكذلك على مستوى جميع فقرات الاستبانة.

جدول رقم (1)

نتائج اختبار درجة مصداقية وثبات البيانات كرونباخ ألفا

محاو الدراسة	أبعادها	عدد فقراته	الفا كرونباخ
المحور الأول: (دور المراجع الخارجي اليميني في اكتشاف الممارسات الإبداعية).		42	0.962
المحور الثاني: (العوامل المؤثرة على دور المراجعين الخارجيين اليمينيين في اكتشاف الممارسات الإبداعية).	1- مستوى التأهيل والتدريب.	6	0.889
	2- السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي اليميني.	6	0.946
	المحور الثاني ككل	12	0.926
للاستبانة ككل		54	0.951

ويتضح من الجدول رقم (1) السابق أن قيمة معامل ألفا لجميع أسئلة الاستبانة قد بلغت (95.1%)، وهي قيمة أعلى من قيمة الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا والمتمثلة في (60%)، كما أن قيمة معامل ألفا لكل محور من محاور الاستبانة قد بلغت أيضاً قيمة أعلى من قيمة الحد الأدنى المقبول وتتراوح بين (83.1% و 96.2%)، مما يدل على الترابط والثبات الداخلي للفقرات، وإمكانية الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدراسة.

11-3: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي (SPSS) (Statistical Package for Social Sciences) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وذلك من خلال استخدام الأساليب والمقاييس الإحصائية التالية:

- 1- اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): تم استخدامه لفحص وقياس درجة مصداقية وثبات فقرات الاستبانة، والتحقق من الترابط الداخلي فيما بينهما، وإمكانية الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدراسة.
- 2- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: تم استخدام اختبار كولموجوروف- سمرنوف (Kolmogorov - Smirnov) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (2).

جدول (2) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	الاحتمالية (Sig)
الأول	دور المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الأبداعية.	0.200
الثاني	العوامل المؤثرة على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الأبداعية.	0.094

ويتضح من الجدول رقم (2) السابق، أن القيمة الاحتمالية (Sig) لكل محور من محاور الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المحاور تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه فإنه يمكن استخدام الاختبارات الاحصائية اللازمة لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

3- النسب المئوية: والتي تستخدم في المقارنة بين البيانات المعبر عنها كمياً أو رقمياً، وقد استخدمت في تحليل المعلومات العامة المتعلقة بالمستجيبين. وفي استخراج نسبة الوسط الحسابي للإجابات.

4- الوسط الحسابي: ويُستخدم لتمثيل مجموعة الإجابات على كل مفردة بقيمة واحدة، وقد استخدم في هذه الدراسة في قياس اتجاه الاجابات، وتحديد درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبانة، وقياس درجة الموافقة على مستوى أسئلة كل محور من محاور الاستبانة، وكذلك في اختبار بعض الفرضيات.

5- الانحراف المعياري: ويُستخدم لقياس مدى تشتت الاجابات حول الوسط الحسابي، ودرجة اختلافها عن بعضها، حيث تُعتبر الإجابات متقاربة كلما كان الانحراف صغيراً (قيمه أقل من الواحد).

6- مُعامل الاختلاف: ويُستخدم لقياس مدى تشتت أو انسجام الإجابات، حيث تُعتبر الإجابات متقاربة، أو منسجمة كلما كانت قيمة هذا المعامل صغيرة، علماً بأنه يُمثل نسبة الانحراف إلى الوسط الحسابي: (الانحراف المعياري ÷ الوسط الحسابي) $\times 100\%$.

7- مُعامل الارتباط: والذي تم استخدامه لقياس درجة العلاقة بين متغيرات الدراسة، إذ تُعد تلك العلاقة قوية كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد، في حين تُعد العلاقة ضعيفة كلما أقربت من الصفر.

8- تحليل التباين: والذي تم استخدامه لقياس درجة تأثير العوامل المستقلة على العوامل التابعة، ويعتمد هذا التحليل على اختبار (F) (F-Test) لقياس مستوى الدلالة الإحصائية لذلك التأثير (معنوية التأثير)، وقد تم احتساب قيمة (F) في هذه الدراسة عند مستوى ثقة (95%)، أي عند مستوى معنوية (P) تساوي (0.05)، وبالتالي فكلما كانت قيمة مستوى المعنوية (P) لقيمة (F) أقل من أو تساوي (0.05)، كلما كان تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع دال احصائياً.

9- تحليل الانحدار البسيط: والذي تم استخدامه لقياس مدى قدرة المتغيرات المستقلة على إعطاء مستوى مقبول من التفسير، لقيم المتغيرات التابعة، أو التنبؤ بصحتها.

10- اختبار (T) للعينة الواحدة (One-Sample T Test): والذي تم استخدامه في اختبار بعض الفرضيات، وقد تم احتساب قيمة (T) في هذه الدراسة عند مستوى ثقة (95%)، أي عند مستوى معنوية (P) يساوي (0.05)، وبالتالي فإن الاختلافات الحاصلة في المجالات الخاضعة لهذا الاختبار تكون ذات دلالة إحصائية إذا بلغت قيمة مستوى المعنوية (P) لقيمة (T) (0.05) أو أقل.

4-8: طريقة معالجة بيانات الاستبانة: تم إعطاء أوزان رقمية لخيارات الإجابة التي يحتوي عليها مقياس ليكرت الخماسي، والذي احتوى على الخيارات التالية: (عالية جداً، عالية، متوسطة، منخفضة، منعدمة)، وقد تم إعطاء تلك الخيارات الأوزان التالية (من الخمسة إلى الواحد): (5) عالية جداً. (4) عالية. (3) متوسطة. (2) منخفضة. (1) منعدمة.

ونظراً لأن قيم الأوزان تتراوح من الواحد إلى الخمسة، فإن القيمة (3) تُمثل وسطاً لتلك الأوزان [1-2-3-4-5]، ولذلك فإن قيمة الوسط الحسابي المُعتمد، أو المقاس عليه في هذه الدراسة، هي (3) درجات، وفقاً للمعادلة التالية (مجموع القيم ÷ عددها) $3 = (5 \div 15)$ ، حيث تقارن بها قيم الوسط الحسابي للإجابات (الوسط الحسابي للعينة) للتعرف على مدى الاختلاف بين قيمة الوسط الحسابي للعينة وقيمة الوسط الحسابي المُقاس عليه، وتبلغ قيمة النسبة المئوية للوسط الحسابي المعتمدة، أو المُقاس عليه في هذه الدراسة (60%)، والتي تساوي $(5 \div 3) \times 100\%$.

12- تحليل ومناقشة البيانات:

سيتم تحليل ومناقشة البيانات المُتمثلة في إجابات عينة الدراسة على أسئلة محوري القسم الثاني من الاستبانة، والتي تعكس آراء أفراد عينة الدراسة بشأن كل من دور المراجع الخارجي اليميني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل المؤثرة عليه في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الفقرات التالية:

12-1: دور المراجع الخارجي اليميني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تم قياس دور المراجع الخارجي اليميني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين اليمينيين، وذلك من خلال المحور الأول من محاور القسم الثاني من الاستبانة، والذي تضمن (42) سؤالاً لمعرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين اليمينيين بمعايير المراجعة الدولية رقم (240 و 315 و 330 و 450 و 700) والتي تتضمن إجراءات وأساليب اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك باختيار أحد الخيارات التالية لمقياس ليكرت الخماسي: (عالية جداً - عالية - متوسطة - منخفضة - منعدمة) ويُخص الجدول رقم (3) التالي مقاييس الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة والترتيب، لآراء أفراد العينة بشأنها:

جدول (3)

تحليل آراء أفراد العينة بشأن دور المراجع الخارجي اليماني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	معدل الاختلاف
1	ممارسة الشك المهني لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.88	0.716	77.6%	18.5%
2	بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.05	0.676	81%	16.69%
3	تقديم ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة مناسبة لأنشطتها وتتسق مع إطار التقرير المالي المنطبق.	3.99	0.726	79.8%	18.20%
4	تنفيذ إجراءات تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية.	4.03	0.735	80.6%	18.24%
5	تنفيذ إجراءات تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.	3.77	0.709	75.4%	18.81%
6	الاستفسار من إدارة الشركة عن مدى تقييمها لمخاطر التحريف الجوهرية.	3.75	0.699	75%	18.64%
7	الاستفسار من قسم المراجعة الداخلية حول مدى علمه بأي غش سواء كان فعلي أو مشتبه به.	3.92	0.693	78.4%	17.68%
8	تحديد مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم مجال العمل.	4.01	0.797	80.2%	19.88%
9	تحديد مخاطر التحريف الجوهرية من خلال القيام بإجراءات المراجعة التحليلية.	4.05	0.715	81%	17.65%
10	تحديد مخاطر التحريف الجوهرية من خلال الملاحظة والتقصي.	3.99	0.626	79.8%	15.69%
11	الاعتماد على التجربة السابقة للعميل محل المراجعة.	3.85	0.766	77%	19.90%
12	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال الحفاظ على نزعة الشك المهني.	3.83	0.665	76.6%	17.27%
13	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال تعيين مراجعين في مكتب المراجعة أكبر خبرة وكفاءة.	3.87	0.664	77.4%	17.16%
14	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال الاستعانة بخبراء في مجال المراجعة لديهم المعرفة الكاملة حول مواطن التحريفات الجوهرية.	3.79	0.722	75.8%	19.05%
15	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال بذل المزيد من الإشراف وإدخال عنصر مفاجأة إضافية.	3.84	0.658	76.8%	17.14%
16	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال تصميم إجراءات المراجعة الإضافية من خلال النظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي يشير إلى وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.	3.88	0.677	77.6%	17.45%
17	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال اختبار أدلة الرقابة في المراجعة الحالية إذا حدثت تغيرات تؤثر على استمرارية ملائمة أدلة المراجعة السابقة.	3.77	0.628	75.4%	16.16%
18	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية المكتشفة من خلال القيام بأدلة المراجعة الإضافية إذا لم يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة بشأن التحريفات الجوهرية.	3.88	0.614	77.6%	15.82%

تابع جدول (3)

الترتيب	الفقرة	الوسط الحسابي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
19	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المكتشفة من خلال إصدار رأياً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية إذا لم يتم الحصول على أدلة المراجعة الإضافية.	3.97	%79.4	0.677	%17.05
20	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المكتشفة من خلال إجراء تغييرات عامة في طبيعة وتوقيت المراجعة كأن يتم تنفيذ إجراءات الأساس في نهاية الفترة بدلاً من بدايتها.	3.75	%75	0.680	%18.13
21	الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المكتشفة من خلال تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية تشير إلى وجود تحريفات جوهرية لم يتم الانتباه لها من قبل.	3.77	%75.4	0.649	%17.21
22	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال تحديد الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية المكتشفة.	3.97	%79.4	0.735	%18.51
23	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال تقييم تأثير التحريفات غير المصححة على القوائم المالية.	3.92	%78.4	0.693	%17.68
24	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن اعتقادهم بنوعية التحريفات غير المصححة فيما يتعلق بأنها تُعد تحريفات جوهرية أو غير جوهرية.	3.71	%74.2	0.610	%16.44
25	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن اعتقادهم بوجود غش فعلي أو مشتبه به.	3.68	%73.6	0.640	%17.39
26	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن مسؤوليتهم عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية المتبعة لمنع حدوث تحريفات جوهرية.	3.72	%74.4	0.648	%17.42
27	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة من خلال الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الإفصاح عن التقارير الصادرة من المحللين الماليين أو الموظفين التي تشير إلى وجود غش في القوائم المالية.	3.60	%72	0.545	%15.14
28	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية.	3.95	%79	0.733	%18.56
29	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال الاستنتاج حول ما إذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة.	3.91	%78.2	0.720	%18.41
30	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال الاستنتاج حول ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعد جوهرية، منفردة، أو في مجملها.	3.85	%77	0.672	%17.45
31	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تُفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية.	3.92	%78.4	0.673	%17.17

تابع جدول (3)

الترتيب	الفقرة	الدرجة	النسبة المئوية	الدرجة	النسبة المئوية
32	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية المطبقة متسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.	4.00	%80	0.658	%16.45
33	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت السياسات المحاسبية مناسبة.	3.95	%79	0.715	%18.10
34	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها.	3.91	%78.2	0.701	%17.93
35	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية قابلة للمقارنة والفهم.	3.88	%77.6	0.697	%17.96
36	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر الإفصاحات الكافية لمستخدميها.	3.91	%78.2	0.701	%17.93
37	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال إبداء رأي غير معدل عند الحصول على القوائم المالية المعدة من جميع الجوانب الجوهرية ووفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.	3.75	%75	0.660	%17.60
38	تكوين الرأي عن القوائم المالية من خلال إبداء رأي معدل إذا كانت القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريفات الجوهرية.	3.72	%74.4	0.689	%18.52
39	تقييم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.	3.92	%78.4	0.632	%16.12
40	التوثيق في ملف أعمال المراجعة ما تم التوصل إليه من معلومات تشير إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.	4.03	%80.6	0.735	%18.24
41	الانسحاب من عملية المراجعة عند اكتشاف تورط الإدارة العليا بالغش والتحايل المحاسبي.	4.03	%80.6	0.788	%19.46
42	رفع تقرير إلى الجهات أو السلطات الإشرافية العليا (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، نيابة الأموال، محكمة الأموال) في حالات الغش التي تستدعي ذلك.	3.89	%77.8	0.764	%19.46
الإجمالي		3.8771	%77.54	0.4322	%11.15

ويتضح من خلال الجدول (3) أعلاه قيمة الوسط الحسابي للعوامل المؤثرة على دور المراجع الخارجي اليمني في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة قد بلغت (3.8771)، درجة من أصل (5) درجات، ونسبة مئوية للوسط الحسابي (%77.54)، وهاتان القيمتان أعلى من قيمة الوسط الحسابي ونسبته المئوية المقاس عليهما في هذه الدراسة، وهي (3) درجات، و(60%) للوسط الحسابي مما يعني أن للمراجعين الخارجيين دور في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تطبيقهم للإجراءات والأساليب التي حددتها متطلبات معايير المراجعة الدولية (240 و 315 و 330 و 450 و 700)، وبالنظر إلى قيمة الانحراف المعياري للبيانات على المستوى الإجمالي والبالغة (0.4322) درجة، يتضح أنها قليلة

مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي وتدل على عدم تشتت البيانات عن الوسط الحسابي. وبالتالي فإنها متقاربة ومنسجمة مع بعضها وبدرجة عالية. وبالنظر إلى ترتيب الفقرات الواردة في الجدول رقم (3) السابق، نلاحظ أن الفقرة رقم (2) أحتلت المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى وسط حسابي والذي بلغت قيمته (4.05) درجة وبنسبة مئوية بلغت (81%) وتعتبر هذه الفقرة عن "بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كما تحتل الفقرة رقم (9) المرتبة الثانية حيث حصلت على وسط حسابي (4.05) درجة وبنسبة مئوية بلغت (81%)، وهذا يتساوى تماماً مع الوسط الحسابي للفقرة رقم (2) إلا أن الانحراف المعياري لها بلغ (0.715)، بينما في الفقرة رقم (2) بلغ الانحراف المعياري لها (0.676)، وطبقاً لقاعدة الترتيب الإحصائي يتم ترتيب الفقرات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أعلى قيمة للوسط الحسابي وعند تساوي الوسط الحسابي بين الفقرات فإنه يؤخذ بعين الاعتبار أقل قيمة انحراف معياري بينهما. وتعتبر الفقرة رقم (9) عن "تحديد مخاطر التحريف الجوهري من خلال القيام بإجراءات المراجعة التحليلية" ويلاحظ في كلتا الفقرتين أن الانحراف المعياري أقرب من الصفر وهو ما يدل على تقارب الإجابات بين أفراد العينة وانسجامها وعدم تشتتها حول الوسط الحسابي.

ويلاحظ من الجدول رقم (3) إلى أن الفقرة رقم (4) أحتلت المرتبة الثالثة حيث حصلت على وسط حسابي (4.03) درجة وبنسبة مئوية (80.6%)، وتعتبر تلك الفقرة عن "تنفيذ إجراءات تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية"، أما الفقرة رقم (27) حصلت على أقل وسط حسابي على مستوى فقرات الجدول، حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي (3.60) درجة من أصل (5) درجات، وبنسبة مئوية (72%)، وتعتبر هذه الفقرة عن "تقييم التحريفات الجوهريّة المكتشفة من خلال الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن الإفصاح عن التقارير الصادرة من المحللين أو الموظفين التي تشير إلى وجود غش في القوائم المالية".

ويلاحظ من الجدول رقم (3) أيضاً أن جميع الإجراءات والأساليب المستخدمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء التي أحتلت درجة ذات أهمية متقدمة أو تلك التي جاءت في المراتب الأخيرة، فإن جميع الفقرات التي انطوت عليها قد حصلت على وسط حسابي أعلى من الوسط الحسابي المُقاس عليه في هذه الدراسة وهو ثلاث درجات حيث تراوحت قيم الوسط الحسابي لجميع الفقرات بين (3.60) درجة و(4.05) درجة، مما يشير إلى أن أفراد العينة يطبقون الإجراءات والأساليب التي تساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية على ضوء ما تضمنته معايير المراجعة الدولية، كما أن تدني قيم الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لجميع الفقرات الواردة في الجدول يدل على عدم تباين الإجابات، وأنها متقاربة بدرجة عالية حيث تراوحت قيم الانحراف ما بين (0.766) و(0.665)، كما تراوحت قيم معامل الاختلاف بين (15.69%) و(19.90%) فقط.

12-2: العوامل المؤثرة على دور المراجعين الخارجيين اليمينيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

سيتم عرض تحليل ومناقشة البيانات المتعلقة بكل من مستوى التأهيل والتدريب، والسلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي اليمني، من خلال فقرة مستقلة لكل منهم، وذلك على النحو التالي:

12-2-1: مستوى التأهيل والتدريب:

سيتم من خلال هذه الفقرة تحليل ومناقشة البيانات المتعلقة بمدى تأثير مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمينيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما يوضحه الجدول رقم (4) التالي:

جدول رقم (4)
تحليل اراء افراد العينة بشأن مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمينيين

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري
1	امتلاك التأهيل المعرفي اللازم لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.00	80%	0.658
2	تلقي دورات تدريبية ملائمة في مجال أساليب اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.92	78.4%	0.767
3	متابعة المستجدات في الإصدارات المهنية المتعلقة بأساليب اكتشاف التحريفات الجوهرية والتعامل معها.	3.99	79.8%	0.744
4	متابعة المستجدات من واقع الممارسة المهنية (من خلال النقاشات والندوات ونحو ذلك) ذات الصلة باكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.89	77.8%	0.727
5	تلقي دورات تدريبية في معايير المراجعة الدولية المتعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية ودور المراجع الخارجي بشأنها.	3.92	78.4%	0.731
6	تلقي دورات تدريبية في مجالات الممارسة المهنية المتعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية والمشكلات المتعلقة بها.	3.89	77.8%	0.727
الإجمالي		3.9356	78.71%	0.58246
				14.80%

ويتضح من خلال بيانات الجدول رقم (4) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي على مستوى الاسئلة متجمعة (3.9356) درجة من أصل خمس درجات، ونسبة مئوية للوسط الحسابي (78.71%) وهاتان القيمتان أعلى من قيمة كل من الوسط الحسابي ونسبته المئوية المقاس عليهما في هذه الدراسة، مما يعني أن مستوى التأهيل والتدريب الذي يتضمن تأهيلاً علمياً في مجال مهنة المراجعة بصفة عامة وفي ممارسات المحاسبة الإبداعية على وجه الخصوص، له تأثيراً فعالاً في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما يتضح من خلال تدني قيمة كل من الانحراف المعياري والبالغة (0.58246)، ومعامل الاختلاف البالغة قيمته (14.80%)، تقارب الاجابات وعدم تشتتها حول بعضها وحول الوسط الحسابي، مما يدل على اتفاق أفراد العينة بدرجة عالية على تأثير مستوى التأهيل والتدريب للمراجعين الخارجيين في اكتشافهم لممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

كما يلاحظ أن الفقرة رقم (1) احتلت المرتبة الأولى حيث حصلت على أعلى وسط حسابي (4.00) درجة من أصل خمس درجات، ونسبة مئوية (80%)، وتعتبر تلك الفقرة عن "امتلاك التأهيل المعرفي اللازم لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كما تحتل الفقرة رقم (3) المرتبة الثانية، حيث حصلت على وسط حسابي (3.99) درجة، ونسبة مئوية (79.8%)، وتعتبر هذه الفقرة عن "متابعة المستندات في الاصدارات المهنية المتعلقة بأساليب اكتشاف التحريفات الجوهرية والتعامل معها".

ويلاحظ أن الفقرة رقم (6) احتلت المرتبة الأخيرة حيث حصلت على وسط حسابي (3.89) درجة، ونسبته المئوية (77.8%)، وتعتبر تلك الفقرة عن "تلقي دورات تدريبية في مجالات الممارسة المهنية المتعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية والمشكلات المتعلقة بها" ويرى الباحثان أن حصول الفقرة على هذا الترتيب يعكس أنه ورغم وجود تأهيل وتدريب في مجال الممارسة المهنية المتعلقة بمخاطر التحريفات الجوهرية، إلا أن ذلك التأهيل والتدريب ليس بالمستوى المطلوب مقارنة بباقي الفقرات.

وبشكل عام يلاحظ من الجدول رقم (4) أن المراجعين الخارجيين اليمنيين يمتلكون مستوى جيد من التأهيل والتدريب، حيث تراوحت قيم الوسط الحسابي لجميع الفقرات ما بين (3.89) درجة و(4.00) درجة، ونسبة مئوية بين (77.8%)، و(80%)، وهو ما يشير إلى أن المراجعين الخارجيين اليمنيين يتمتعون بقدر مناسب من التأهيل والتدريب الذي يساعدهم في اكتساب المزيد من الخبرة في مجال اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تدني قيم الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لجميع الفقرات الواردة في الجدول يدل على عدم تباين الإجابات، وأنها بدرجة عالية حيث تراوحت قيم الانحراف ما بين (0.658) و(0.767)، كما تراوحت قيم معامل الاختلاف بين (16.45%) و(19.57%) فقط.

2-2-12: السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي اليمني:

تتناول هذه الفقرة تحليل ومناقشة السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي اليمني من خلال معرفة مدى موافقة المراجعين الخارجيين اليمنيين على امتلاك الخصائص المتعلقة بالسلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة، كما يوضحه الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5) تحليل آراء أفراد العينة بشأن السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي اليمني

الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الدرجة
1	الاستقلالية عن عميل المراجعة.	4.23	84.6%	0.746	17.64%
2	الاستقلالية عن مستخدمي تقرير المراجع.	4.15	83%	0.766	18.46%
3	النزاهة معبرا عنها بالبعد عن الوقوع تحت تأثير الاعتبارات والمصالح المادية.	4.28	85.6%	0.763	17.83%
4	الموضوعية معبرا عنها بالحياد التام وعدم التحيز.	4.19	83.8%	0.8	19.09%
5	تجنب تأثير المصالح الشخصية على الممارسة المهنية والحكم المهني.	4.25	85%	0.737	17.34%
6	الجدية في بذل العناية المهنية اللازمة أثناء الممارسة المهنية.	4.36	87.2%	0.782	17.94%
الإجمالي		4.2422	84.84%	0.68021	16.03%

ويتضح من خلال بيانات الجدول رقم (5) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع الاسئلة قد بلغت (4.2422) درجة، من أصل خمس درجات، ونسبة مئوية للوسط الحسابي بلغت (84.84%) وهاتان القيمتان أعلى من قيمة كل من الوسط الحسابي ونسبته المئوية، وهو ما يشير إلى ارتفاع مستوى التزام المراجعين الخارجيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة، كما يتضح من الجدول أن قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف بلغ (0.68021) و(16.03%) على التوالي وهو ما يدل على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة وعدم تشتتها حول بعضها وحول الوسط الحسابي.

وبالنظر إلى فقرات الجدول، نجد أن الفقرة رقم (17) حصلت على المرتبة الأولى، حيث أن الوسط الحسابي لها بلغ (4.36) درجة، ونسبة مئوية (87.2%)، وتعتبر هذه الفقرة عن "الجدية في بذل العناية المهنية اللازمة أثناء الممارسة المهنية" مما يعني التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بقواعد وآداب المهنة.

كما يلاحظ أن كل فقرة من فقرات الجدول رقم (5) قد حصلت على قيمة وسط حسابي أعلى من قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه في هذه الدراسة، حيث تراوحت قيم الوسط الحسابي بين (83%) و(85.6%)، مما يعني أن كل مطلب من متطلبات السلوك الأخلاقي يحظى بالتزام جيد من قبل المراجعين الخارجيين اليمنيين.

13- اختبار الفرضيات:

تم اختبار فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

13-1: اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أنه "يقوم المراجع الخارجي اليمني بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجراء اختبار (T) للعينة الواحدة (One-Sample T Test) للبيانات المتعلقة بمدى قيام المراجع الخارجي اليمني بدور فعال

في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اتضح من خلال المبحث السابق أن قيمة الوسط الحسابي على مستوى الاسئلة مجتمعة قد بلغت (3.8771) درجة، من أصل خمس درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة الوسط الحسابي المُقاس عليه في هذه الدراسة والذي قيمته (3) درجات، ويهدف اختبار (T) إلى فحص ما إذا كانت تلك الزيادة دالة إحصائياً مما يترتب عليه قبول الفرضية، ونظراً لأن قيمة (T) قد تم احتسابها في هذه الدراسة عند مستوى ثقة (95%)، فإن مستوى المعنوية (P) المُقاس عليه في هذه الدراسة هو (0.05)، وبالتالي فإن الفرق بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المُقاس عليه يُعتبر دالة إحصائياً إذا بلغت قيمة المعنوية (P) لقيمة (T) أقل من أو تساوي (0.05) أي أن $P < 0.05$ ، بينما لا يُعتبر دال إحصائياً إذا بلغت قيمة مستوى المعنوية $P > 0.05$. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج اختبار (T) للفرضية الأولى:

جدول رقم (6)
نتائج اختبار (T) للفرضية الأولى

الفرضية الأولى	الوسط الحسابي	قيمة (T)	مستوى المعنوية (P) Sign(T)
يقوم المراجع الخارجي اليمني بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.8771	17.572	0.000

ويتضح من الجدول رقم (6) السابق، أن قيمة (T) قد بلغت (17.572)، وأن قيمة مستوى المعنوية (P) لقيمة (T) قد بلغت (0.000) أي أن قيمة (P) تساوي $P < 0.05$ ، مما يدل على أن زيادة قيمة الوسط الحسابي للعينة والبالغة (3.8771) عن قيمة الوسط الحسابي المُقاس عليه والبالغة (3) درجات تُعتبر ذات دلالة إحصائية، وهو ما يعني أن المراجع الخارجي اليمني يقوم بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فإن النتيجة هي قبول الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على أنه "يقوم المراجع الخارجي اليمني بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

13-2: اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على أن "هناك عدة عوامل تؤثر على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وتتمثل تلك العوامل بمستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، والتزامهم بمتطلبات السلوك الاخلاقي، وقد تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار هذه الفرضية حيث يتمثل المتغير المستقل في العوامل الاتية:

- مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين.
 - التزام المراجعين الخارجيين بمتطلبات السلوك الاخلاقي.
- أما المتغير التابع فهو دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يوضحه الجدول رقم (7) التالي:

جدول رقم (7)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر العوامل (مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، والتزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي) على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المعنوية الجزئية لمعاملات الانحدار			القوة التفسيرية		المعنوية الكلية لنموذج الانحدار	
Sig	T	B	Constant	R2	R	قيمة F المحسوبة
0.000	4.217	1.035	Constant	0.651	0.807	133.928
0.000	11.659	0.706	الحوافز المادية	0.651	0.807	0.000

ويتضح من خلال الجدول رقم (7) السابق، أن معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل قد بلغ (0.807)، مما يدل على وجود علاقة قوية بين العوامل المؤثرة (مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، الالتزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي) كمتغير مستقل، ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع. وقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (133.928) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أنها دالة احصائياً، وفقاً لقيمة معامل التحديد (R2) البالغ (0.651) فإن العوامل المؤثرة (مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، الالتزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي) تساهم بنسبة (65.1%) من دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة معامل الانحدار (B) للمتغير المستقل بلغت (0.706)، كما بلغت قيمة (T) المقابلة لها (11.659) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا يعني أن قيمة المعامل لهذا المتغير دالة معنوية، وبالتالي كلما زادت العوامل المؤثرة بمقدار وحدة واحدة كلما زاد دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.706).

ونتيجة لوجود دلالة احصائية للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، فإن النتيجة هي قبول الفرضية التي تنص على أن "هناك عدة عوامل تؤثر على دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

وسوف يتم توضيح اختبار الفرضيات الفرعية لمعرفة تأثير كل عامل من العوامل (مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، والتزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي) على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية:

2.1-13: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه "يؤثر مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام الانحدار الخطي البسيط حيث يتمثل المتغير المستقل في مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين، أما المتغير التابع فهو دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويوضح الجدول رقم (8) التالي، نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

جدول (8)

تحليل نتائج الانحدار البسيط لتأثير مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعنوية الجزئية لمعاملات الانحدار				القوة التفسيرية		المعنوية الكلية لنموذج الانحدار	
Sig	T	B		R2	R	مستوى المعنوية	قيمة F المحسوبة
0.000	7.585	2.031	Constant				
0.000	6.967	0.469	الحوافز المادية	0.399	0.632	0.000	48.542

ويتضح من خلال الجدول رقم (8) السابق، أن معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل قد بلغ (0.632)، مما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين كمتغير مستقل، ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع. وقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (48.542) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أنها دالة احصائياً، ووفقاً لقيمة معامل التحديد (R2) البالغ (0.399) فإن مستوى التأهيل والتدريب يساهم بنسبة (39.9%) من دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويلاحظ من الجدول رقم (8) أن قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل بلغت (0.469)، كما بلغت قيمة (T) المقابلة لها (6.967) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا يعني أن قيمة المعامل لهذا المتغير دالة احصائياً، وبالتالي كلما زاد مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين بمقدار وحدة واحدة أدى ذلك إلى زيادة دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.469).

ونتيجة لوجود دلالة احصائية للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، فإن النتيجة هي قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أن "يؤثر مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

13-2-2: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه "يؤثر التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال استخدام الانحدار الخطي البسيط، حيث يمثل المتغير المستقل في السلوك الأخلاقي، أما المتغير التابع فهو دور المراجعين الخارجيين اليمنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي الجدول رقم (9) وضح نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

جدول (9)

نتائج تحليل الانحدار البسيط لتأثير التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المعنوية الجزئية لمعاملات الانحدار				القوة التفسيرية		المعنوية الكلية لنموذج الانحدار	
Sig	T	B		R2	R	مستوى المعنوية	قيمة F المحسوبة
0.000	8.737	2.092	Constant				
0.000	7.548	0.421	الحوافز المادية	0.438	0.662	0.000	56.973

ويتضح من خلال الجدول رقم (9) السابق، أن معامل الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل قد بلغ (0.662)، مما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة بين السلوك الأخلاقي للمراجعين الخارجيين اليمنيين كمتغير مستقل، ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع. وقد بلغت قيمة (F) المحسوبة (56.973) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أنها دالة إحصائياً، ووفقاً لقيمة معامل التحديد (R2) البالغ (0.438) فإن السلوك الأخلاقي للمراجعين الخارجيين اليمنيين يساهم بنسبة (43.8%) من دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويلاحظ من الجدول رقم (9) أن قيمة معامل الانحدار (B) للمتغير المستقل بلغت (0.421)، كما بلغت قيمة (T) المقابلة لها (7.548) عند مستوى معنوية (0.000) وهي أقل من (0.05)، وهذا يعني أن قيمة المعامل لهذا المتغير دالة إحصائياً، وبالتالي كلما زاد السلوك الأخلاقي للمراجعين الخارجيين بمقدار وحدة واحدة أدى ذلك إلى زيادة دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بمقدار (0.421).

ونتيجة لوجود دلالة إحصائية للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، فإن النتيجة هي قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أن "يؤثر التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الأخلاقي على دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

14- نتائج الدراسة:

بناءً على تحليل البيانات فإن نتائج الدراسة تتمثل فيما يلي:

1- يقوم المراجعين الخارجيين اليمنيين بدور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التزامهم بمتطلبات معايير المراجعة الدولية المتعلقة بدور المراجع الخارجي في اكتشاف تلك الممارسات، والمتمثلة في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ومستويات ودرجة احتمالية كل منها، والاستجابة لتلك المخاطر عبر العديد من إجراءات المراجعة الإضافية بشأن تحديد واكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وإبلاغ المعنيين بالرقابة والحوكمة في الشركة بما تم اكتشافه من تلك التحريفات.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فكلما زاد مستوى تأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين كلما زاد دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين السلوك الاخلاقي للمراجعين الخارجيين اليمنيين ودورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فكلما ارتفع مستوى التزام المراجعين الخارجيين اليمنيين بمتطلبات السلوك الاخلاقي كلما زاد دورهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

15- التوصيات:

- بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج، فإن التوصيات تتمثل فيما يلي:
- 1- تضيق نطاق المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية، بحيث لا يُسمح باستخدام المرونة المتاحة إلا في حالات معينة ومحددة.
- 2- انشاء مركز متخصص لتأهيل وتدريب المراجعين الخارجيين اليمنيين تابع لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، بحيث يقوم بعقد دورات تدريبية وندوات متخصصة ومؤتمرات علمية للمراجعين الخارجيين اليمنيين في مجالات الممارسة المهنية المتعلقة بتحديد وقياس مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.
- 3- القيام بدراسة مستقبلية بعنوان: (دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية في الشركات اليمنية).

مراجع الدراسة:

أبو العينين، أحمد سعد محمد (2020). "المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية: دراسة نظرية- ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، جامعة قناة السويس، المجلد 2، العدد 1، ص 1059 - 1144.

أبو تمام، ميساء محمد سعد، (2013). *مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الأغا، عماد، المحاسبة الإبداعية، (2012). "المحاسبة الإبداعية"، *مجلة مال وأعمال*، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، غزة، العدد (2)، ص 16- 22.

التميمي، عباس حميد يحيى، والساعدي، حكيم حمود فليح، (2015). *إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها*، الطبعة الأولى، دون ذكر جهة النشر، بغداد.

البطنجي، فادي عبدالرحيم محمود، (2011). *مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية*، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الحلبي، ليندا حسن نمر، (2009). *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية*، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

الحلبي، ليندا حسن، ومطر، محمد، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية"، *المؤتمر*

- الدولي السابع، المنعقد خلال الفترة 10 - 11 نوفمبر، 2009، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن.
- الخالدي، ناهض نمر محمد، (2014). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، العدد (6)، ص 1-42.
- الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، (2008)، الكويت.
- الزغبى، علي فلاح، والجريري، ماجد عبدالعزيز، "دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية"، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، المنعقد خلال الفترة 4 - 5 يوليو، 2007، جامعة فيلادلفيا.
- الشيرازي، عباس مهدي (1990). نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت.
- القرى، ميسون بنت محمد بن علي، (2010)، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- براقى، تيجاني، (2012). "المحاسبة الإبداعية لمفاهيم والأساليب المبتكرة لتجمل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف الجزائر، المجلد (12)، العدد (12)، ص 23 - 50.
- بو عروج، معاذ، (2016). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.
- ثليب، خولة، (2015)، "دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين بولاية بسكرة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
- جعارة، أسامة عمر، (2014)، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، المجلد 7، ص 18 - 41.
- حمدان، علام محمد، وأبو عجيبة، عماد محمد، (2011)، أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح، المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (17)، العدد (2)، ص 277 - 319.
- خلايفة، ریحانة، (2015)، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر.

دوارة، سامر، (2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.

شحتونة، محمد فارس، (2016)، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات بولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

شريف، أحمد، وعمورة، جمال، "دور أهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، المنعقد خلال الفترة 18-19 مايو، 2011، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، الجزائر.

صالح، جليل محمد، (2016)، "أثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لمكاتب البصرة - بيسان - ذي قار"، دراسات إدارية، العدد 17، المجلد 9، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، ص 252 - 298. طينة، رنا جمال، (2012)، دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية: دراسة ميدانية تحليلية على المصارف العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

معايير المراجعة الدولية، (2020)، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. نفاع، علاء مصطفى أحمد، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة جرش، الأردن.

Amat, O., Blake, J. and Dowds, J, (1999), "The Ethics of creative accounting", Journal of Economic Literature Classification, No.41: pp1-17.

Bonner, S.E and B.L, Lewes, (1990), "Determinants of Auditor expertise", Journal of Accounting research, Vol. 28: PP 1-20.

Feroz, E. H., Park, K., and Pastena, V.S., (1991), "The Financial and Market Effects of The SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases", Journal of Accounting Research, Vol.29, No.36: PP107-142.

Fe R. Ochotorena, (2018), Creative Accounting: Ethical Challenges Confronting External Auditors Behind the Cooking of Book, Nacpa Journal of Accounting Research, Vol. 1, No. 1, PP. 243 - 268.

Georg D. Anderson and Robert c. Wllyson, (1986), "Restructuring Professional standards, the Anderson Robert", Journal Accountancy, No.2: pp96-102.

Griffithis, I, "Creative Accounting", (1986), Sedgwick & Jackson, London.

Hounnongandji Francis, (2011), "Histoires ordinaires de frauds", 1ère édition, éditions Eyrolles: Paris, France.

- ICAEW. The Institute of chartered Accountants in England and Wales, March, New Guide to Professional Ethics Accountancy, (1992).
- IFAC. Statement of Policy on Implementation and Enforcement of code of Professional Ethics in Accountancy, (1989).
- Marrian, I.F, " Audit Committee: Edinburgh" The Institute of Chartered Accountants of Scotland, (1988).
- Mulford, C., and Comiskey, E, (2002), "The Financial Numbers Game: Detecting" Creative Accounting Practices", John Wiley & Sons, Inc, USA.
- Naser, K. and M. Pendlebury, (1992)," A Note on the use of Creative Accounting", British Accounting Review, Vol.41, pp 1-9.
- Nwaorgu, I. A., Abiahu, M. C., Iormbagah, J. A., and Egbunike, P. A., (2019), "Creative Accounting, Audit Risk and Audit Failure in Nigeria", International Journal of Economics, Business and Management Studies, Vol. 6, No. 2, pp. 261- 271.
- Philmore A., & Michael, H., An Exploratory Study of Auditors' responsibility for Fraud Detection in Barbados", Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 3, pp 284 – 303."
- Ronen, Joshua and Yaari, Varda, (2008), "Earnings Management Emerging Insights In Theory, Practice, and Research", Springer Inc, USA,
- Smith, S, Heitger, L, and Crumbley, L, (2015) " Forensic and Investigative accounting", 7th edition, Wolters Kluwer, Philadelphia, USA.
- Zadeh, Masood Yahya, (2004)"Auditor Profusion Liability, Liability Insurance, and Audit Reliability", Scientific Journal of Administrative Development, Vol.2, pp 55-59.