

حوكمة المراجعة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
(دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة)

**Audit governance and its role in limiting creative accounting practices
(a field study on a sample of audit firms)**

د. نمارق أزهرى أحمد إسماعيل
المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة دور حوكمة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هدف البحث الوقوف على دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الوقوف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة العلاقة كفاءة المراجعة الداخلية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، دراسة العلاقة بين اداء المراجعة الخارجية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: ساهمت لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ساهمت المراجعة الخارجية في التأكد من الإلتزام بمعايير المراجعة وبالمتطلبات المهنية في عملية المراجعة، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: توسع نشاط المراجعة الخارجية لتحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الإلتزام بآليات الحوكمة ومقدار الجهد اللازم لتنفيذه يؤدي إلى الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية، مهارات أعضاء مكاتب إدارة الخطر يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، المحاسبة الإبداعية، لجان المراجعة

Abstract:

The problem of the study was to know the role of audit governance in limiting creative accounting practices, the aim of the research is to determine the role of the board of directors in limiting creative accounting practices. Creative, a study of the relationship between the performance of external auditing and the reduction of creative accounting practices. The study relied on the descriptive analytical approach. The study reached several results, including: The Audit Committee contributed to limiting creative accounting practices. The external audit contributed to ensuring compliance with auditing standards and professional requirements. In the audit process, the study recommended several

recommendations, including: the expansion of the external audit activity to determine the nature of work on evaluation and contribute to limiting creative accounting practices, commitment to governance mechanisms and the amount of effort required to implement it leads to transparency, accuracy and clarity in the financial statements, the skills of members of risk management offices helps In revealing creative accounting practices

Keywords: internal audit, creative accounting, audit committees

المحور الأول : الإطار المنهجي

التمهيد:

تعتبر الحوكمة من المواضيع الهامة والتي نالت اهتمام الكثير من الباحثين، وذلك بعد التوجه الدولي إلى الأنظمة الرأسمالية وخصخصة المؤسسات والاتجاه نحو انفصال الإدارة عن الملكية في شركات المساهمة، وقد أدى هذا التوسع لخلق كثير من المشاكل داخل شركات المساهمة في جميع أنحاء العالم ، كما صاحبه انهيار شركات كبرى وخلق أزمات مالية وفساد إداري. كل ذلك جعل العديد من الباحثين والمنظمات المهنية تهتم بدراسة الحوكمة ودورها الفعال في حل مجموعة من المشاكل الناتجة من التلاعب بالمعلومات والتقارير وتعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين والإطراف الأخرى داخل المؤسسات.

كما أدت الظروف الاقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل وبأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، فيستطيع المحاسب بناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم والتقارير المالية وذلك من خلال ممارسات المحاسبية الإبداعية، وذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي إذ غالباً ما تضع المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية.

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد حدة الآثار السالبة لممارسات المحاسبة الإبداعية خلال السنوات الأخيرة وتؤثر هذه الممارسات على كفاءة المراجعة الخارجية وبذلك تمت صياغة مشكلة الدراسة في دور حوكمة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال توضيح أدوار (مجلس الإدارة ، لجان

المراجعة ، المراجعة الداخلية ، المراجعة الخارجية) ولتوضيح مشكلة الدراسة يمكن صياغتها من خلال الأسئلة الآتية:

- 1- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء مجلس الإدارة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
 - 2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية لجان المراجعة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
 - 3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
 - 4- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجعة الخارجية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- أهداف الدراسة :**

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- الوقوف على دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- الوقوف على دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- 3- دراسة العلاقة كفاءة المراجعة الداخلية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- 4- دراسة العلاقة بين أداء المراجعة الخارجية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- 5- دراسة العلاقة بين حوكمة المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أهمية الدراسة :

تكتسب الدراسة أهميتها من الآتي:

الأهمية العلمية:

تتبع أهمية الدراسة العلمية من خلال:

- 1- ندرة الأبحاث التي تناولت دراسة وتحليل العلاقة بين آليات الحوكمة في مؤسسات المراجعة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 2-تقدير الآثار الناتجة عن عدم تطبيق الحوكمة في مؤسسات المراجعة.

الأهمية العملية:

- 1- بيان أهمية الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- 2- الوصول إلي نتائج تساعد مكاتب المراجعة في معرفة كيفية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- 3- في تجويد وتحسين ورفع كفاءة أداء المراجعين.
- 4- إمكانية استخدام نتائج وتوصيات الدراسة في تحسين الكفاءة المهنية للمراجع.
- 5- تتبع أهمية الدراسة في أنه يبحث للحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تهدد ثقة الأطراف التي لها علاقة "بالمصرف" في ظل إهتزاز الثقة في القوائم المالية المنشودة وتقارير المراجعة .

6- تلعب الحوكمة في منظمات الأعمال والقطاع المصرفي على وجه الخصوص دوراً حيوياً في التأكيد من مدى بقاء ونمو وإستمرار منظمات الأعمال من خلال لجان المراجعة وكفاءة المراجعين الداخليين بكفاءة عالية والحد من المحاسبة الإبداعية .

7- وضع إطار متكامل للمهام التي تقوم بها الحوكمة بما ينعكس إيجاباً على الحد من المحاسبة الإبداعية .

فرضيات الدراسة :

تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية لجان المراجعة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أداء المراجعة الخارجية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال المداخل التالية:

المدخل التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة.

المدخل التحليلي الوصفي: لتحليل بيانات الدراسة.

المدخل الاستنباطي: في صياغة مشكلة وفرضيات البحث.

المدخل الاستقرائي: في اختبار صحة الفرضيات.

مصادر جمع البيانات:

تم جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة من خلال المصادر التالية:

المصادر الأولية: الاستبيان.

المصادر الثانوية: الكتب ، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية.

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية: مكاتب المراجعة

الحدود الزمانية: 2020م.

المحور الثاني : الدراسات السابقة

دراسة: (Gowthorpe & Amat,2005):

هي دراسة اجريت في اسبانيا وقد هدفت الى تحليل نوعين رئيسيين من السلوك التلاعبى حيث وصف النوع الاول اصطلاحا بالتلاعب الكلي لوصف التأثير في المنظمات واضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية ، كما وصف النوع الثاني بالتلاعب الجزئي للتعبير عن عملية معالجة الارقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح الشركة ، قامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور اخلاقي وخلصت الى ان التلاعب بنوعية البيانات يعد محاولة للأبداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية اذ يؤدي الى اعداد قوائم المالية تحقق اغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها .

دراسة: (طارق ، 2015م):

تمثلت مشكلة الدراسة في اثر ممارسة حوكمة الشركات الجيدة علي شفافية القوائم المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وهدفت الدراسة الي تحديد ايجابيات ومنافع حوكمة الشركات وكيفية استخدامها في تحسين مستوى الشفافية بالقوائم المالية ، إجراء دراسة ميدانية لمعرفة اثر ممارسة حوكمة الشركات الجيدة علي شفافية القوائم المالية لبعض الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية ، وسعت الدراسة إلي اختبار أهم الفرضيات التالية : توجد علاقة بين أساس إطار الحوكمة الفعال وزيادة مستوى الشفافية في الشركات محل الدراسة ، وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج أهمها : وجود إطار للحوكمة الفعالة يؤدي إلي زيادة مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات ، ممارسة أصحاب المصالح المختلفة للحوكمة يؤدي إلي زيادة مستوى الشفافية في القوائم المالية بالشركات ، وأوصت الدراسة بضرورة اجراء مراجعة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي يحكم أنشطة الشركات التي تطبق مبادئ الحوكمة من خلال لجان مستقلة لهذا الغرض، وإتاحة الفرصة لكافة أصحاب المصالح بالشركة لمشاركتهم في عملية حوكمة الشركات لتطبيق ممارسات الحوكمة الجيدة .

دراسة: (محمد، 2017م)

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى اهتمام مكاتب المراجعة الخارجية بتطبيق واعتماد حوكمة مهنة المراجعة في الواقع العملي لبيئة الممارسة المهنية للمراجعة في السودان واثرها على فجوة التوقعات في المراجعة، هدفت الدراسة غلى التعرف على المفاهيم العلمية لفجوة التوقعات واسبابها وتحليل دراسة معايير

وقواعد سلوك المراجعة، معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بنشوات معايير الرقابة، التعرف على الأساليب التي يمكن أن تساعد على تضيق فجوة التوقعات، إعتدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة حوكمة المراجعة ودورها في الحد من فجوة التوقات في المراجعة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في السودان، توصلت الدراسة إلى أن حوكمة مهنة المراجعة تسهم في تضيق فجوة المسؤولية وكذلك فجوة الأداء وفجوة التقرير ، وأن تحليل دراسة معايير الرقابة تساعد في تضيق فجوة الأداء والمسؤولية، أوصت الدراسة بالتدريب المستمر للمراجعين في المكاتب وكذلك التخصص الصناعي للمراجع.

دراسة: (محمد ، 2018م):

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى تأثير حوكمة مهنة المراجع على جودة معلومات التقارير المالية، هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير آليات حوكمة مهنة المراجعة على جودة المعلومات بالتقارير المالية بغرض التعرف على أهم الخصائص والأنشطة المؤثرة معنوياً على جودة المعلومات بالتقارير المالية، وكذلك دراسة العلاقة بينهما. إعتدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والمعلومات من العاملين بمكاتب المراجعة، حيث تم تحليلها بالطرق الإحصائية الحديثة لفهم وتفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أهمها إن حوكمة مهنة المراجعة تعطي معلومات المحاسبية موضوعية وخالية من التحيز وكذلك مواكبة المعلومات المحاسبية للشركة للظروف المحيطة باتخاذ القرارات وتمكن من التعرف على إتجاهات الموقف المالي خلال الفترات الزمنية المتعاقبة أوصت الدراسة التدريب الجيد للمراجعين تدريب المحاسبين والمراجعين في مكاتب المراجعة، الإهتمام بعملية مقارنة التقارير المالية للسنوات المختلفة، ضرورة تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات ورقابة الجودة على أعمال المراجعة.

دراسة (محاسن، 2018م) :

تهدف الدراسة إلى معرفة المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوقوف على الدور الذي يقوم به المحاسبة القضائية، وإستخدام الباحث المنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة القضائية في الحد من الممارسات الإبداعية إن دور المحاسبة القضائية كوقاية وتشخيص وعلاج لأثار استخدام المحاسبة الإبداعية والكشف عن الغش والتلاعب والإختلاس .

المحور الثالث : حوكمة المراجعة

1. مفهوم الحوكمة:

عرفت بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (طارق ، 2005م ، ص3). وعرفت بأنها نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة من تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه

الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركات وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام (امين ، 2010م ، ص132). وعرفت بأنها أسلوب ونظام يتم من خلاله وضع القوانين واللوائح المنظمة لعمل الشركات ويلزم هذه الشركات الالتزام بإتباع معايير معينة يتم عن طريقها الاختيار السليم لأفراد مجلس الإدارة والذي بدوره، ومن أهم واجباته رسم الإستراتيجيات ووضع الخطط والسياسات اللازمة لتسيير أعمال الشركة وأنشطتها (احسان ، 2010م ، ص9). كما تعرف بأنها مصطلح إقتصادي حديث ويعني به إخضاع الشركات المساهمة للقوانين الرسمية التي تفرض الرقابة والمتابعة وضمان ان تتسم بيانات تلك الشركات وممارساتها الادارية والمالية باقصى درجات الافصاح والشفافية والحماية لحقوق المساهمين فيها (سعدابي ، 2008م ، ص5). ومن ضمن التعاريف التي وجدت في ادبيات المحاسبة والمراجعة ان حوكمة الشركات هي: (عبارة عن القواعد التي توجه سلوك الشركات وحاملي الاسهم ومديري الشركات، وكذلك الإجراءات الحكومية الرامية إلى تعزيز وفرض تطبيق تلك القواعد).

مما سبق ترى الباحثة ان مفهوم حوكمة الشركات يعنى مجموعة من الاجراءات والقوانين واللوائح والضوابط التي ترشيد وتحكم سلوك الاداريين وبما يحقق معاملة متوازنة لجميع الاطراف الاخرى المستفيدة بدون التعارض في المصالح للجميع.

2. أهداف الحوكمة:

تتمثل أهداف الحوكمة بالآتي (محمد ، 2011م ، ص441):

- 1- تحقيق العدالة والتركيز على الإفصاح والشفافية وحق المسائلة والعمل على التأكيد على كفاءة ونزاهة أعضاء مجلس الإدارة .
 - 2- حماية المساهمين بصفة عامة سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عائداتهم .
 - 3- منع المتاجرة بالسلطة في الشركات .
 - 4- ضمان إحترام دور كافة أصحاب المصالح .
 - 5- مراعاة مصالح المجتمع والعمال .
 - 6- تدفق الاموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار .
 - 7- منع تعرض الوحدة الاقتصادية للكوارث .
 - 8- وضع منظومة للمحاسبة والمسائلة لجميع الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية.
 - 9- رفع الكفاءة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية من خلال توفير الظروف الملائمة ومقومات النجاح (الإصلاح الداخلي – تخفيض تكلفة رأس المال)
- يتضح للباحث من أهداف حوكمة الشركات مايلي:

أ- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

ب- تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات.

ج- إيجاد الهيكل الذي نحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

د- المراجعة والتعديد للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما:

مجلس إدارة الشركة والمساهمين ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.

هـ- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين وبين مهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.

و- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المسألة ورفع درجة الثقة.

ز- تمكين الشركات من الحصول على تمويل.

المحور الرابع: المحاسبة الإبداعية

مفهوم المحاسبة الإبداعية :

اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي ”عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه (الخشاي ، الدوسري ، 2008م ، ص7). كما عرفت بأنها الطريقة التي تعالج بها الأرقام القياسية بإستغلال الفجوات في القواعد المحاسبية وإختيار القياسات وممارسات الإفصاح عنها وذلك لغرض تحول القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما قد يفضل أن يراه معدو تلك القوائم المالية للغير ومنهم الإدارة الضريبية. كما عرفت المحاسبة الإبداعية ضمن ما يمكن تسميته استخدام أفضل الأسس والقواعد والسياسات المحاسبية، بتقنن وإبداع لتحقيق الموثوقية في المعلومات المالية، وهذا الهدف الأسمى والأساسي لها، ولكن الجنوح في النوايا جعل هناك وجهاً قاتماً لهذا المفهوم باتخاذها مجالاً للتلاعب والاحتيال (الجعارات ، ابوخليفة ، 2015م ، ص20).

أهداف المحاسبة الإبداعية :

وتتمثل أهداف الممارسات الإبداعية للمحاسبة في الآتي (رياض ، 2008م ، ص ص 8-9) :

1. إخفاء حقيقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي وإظهار شكل مخالف للواقع عن طريق التلاعب في القوائم المالية .
2. تحقيق أهداف الإدارة وذلك من خلال الآتي :

أ. التأثير الإيجابي على سعر السهم حيث يؤدي التلاعب في الأرقام المالية إلى التأثير على أسعار الأسهم بصورة كبيرة ففقدرة الشركة على تقديم أرباح المساهمين بالتلبية في سعر السهم فكلما زادت الأرباح الفعلية أو المتوقعة يؤدي هذا لزيادة سعر السهم.

ب. الحصول على قروض أكبر وتقليل تكاليف الاقتراض : حيث يؤدي إستخدام الممارسات المحاللى تحسين صور نتائج وأداء الشركة (عبدالله ، 2014م ، ص ص 17-18) .

دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية :

هنالك مجموعة من الأسباب التي تؤدي إلى استخدام الإدارة للممارسات الإبداعية منها (الزين ، 2017م ، ص 57) :

1. زيادة الدخل لصرف الإنتباه : يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في يدهم من أجل صرف الإنتباه عن الأخبار غير المرغوب فيها في تلك السنوات .
2. رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته : وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقتراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل وإتجاه جيد للربح، مما يساعد في إصدار جديد للأسهم .
3. تأخير نشر معلومات: لأغراض السوق قد يرغب أعضاء مجلس الإدارة او المديرون الإنخراض في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق .
4. إخفاء بعض الإلتزامات : قد ترغب الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كإلتزام في القوائى المالية .
5. التهرب الضريبي : يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبية الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع المراجع الخارجي .
6. تحقيق مكاسب شخصية : تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات.
7. الحصول على التمويل أو لمحافظة عليه : عندما تعاني منشآت الأعمال من مشكل في السيولة اللازمة لإستمرار ملياتها التشغيلية والإستثمارية تلجأ لإعادة لتمويل من خلال المؤسسات المالية بتقديم تقرير مالية تحقق شروط التمويل المفروضة من قبل.

8. الإستجابة لضغوط حملة الإسهام : حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاوة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارا أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) ذلك يكون في مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيم السهم من خلال القوائم المالية التي تعلنها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة الملاك .

الدراسة الميدانية :

1. إجراءات الدراسة الميدانية

تتناول الباحثة في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها في تنفيذ هذا الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أ. مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن تعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (80) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ، والإداريين وبعض الأكاديميين في مكاتب المراجعة ، واستجاب (76) فرداً أي ما نسبته (95%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

ب. أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة. وقد اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة.

ج. الثبات والصدق الإحصائي

لحساب صدق وثبات الاستبيان قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (15) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول (1)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.70	0.82	0.91
الثاني	0.80	0.91	0.95
الثالث	0.73	0.84	0.92
الرابع	0.81	0.90	0.95
الخامس	0.86	0.92	0.96

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من نتائج الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

2. التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

أ. التحليل الوصفي لعبارات البعد الأول (المحور الأول):

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (2)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها.	45	29	0	2	0
		%59.2	%38.2	%0.0	%2.6	%0.0
2	تساعد في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.	17	52	7	0	0
		%22.4	%68.4	%9.2	%0.0	%0.0
3	تسهم في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.	14	49	11	2	0
		%18.4	%64.5	%14.5	%2.6	%0.0
4	تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام	20	45	9	0	2

الرقابة الداخلية.	%26.3	%59.2	%11.8	%0.0	%2.6
5	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.	14	48	11	2
	%18.4	%63.2	%14.5	%2.6	%1.3
6	تسهم في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.	14	42	14	4
	%18.4	%55.3	%18.4	%5.3	%2.6

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (2) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل لجان المراجعة (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق بشدة وأوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الأول، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (3)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها.	5	1.57	أوافق بشدة
2	تساعد في عملية تحديد المخاطر التي تؤثر في التقارير المالية.	4	0.55	أوافق
3	تسهم في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.	4	0.66	أوافق
4	تسهم لجنة المراجعة في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية.	4	0.79	أوافق
5	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من ملائمة نظام الرقابة الداخلية.	4	0.75	أوافق
6	تسهم في التأكد من فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.	4	0.89	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (3) يتضح للباحثة الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور المستقل الأول (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات لجان المراجعة
 2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.55 - 1.57) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .
- ب. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المحور الثاني

ت	العبارة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة.	28 %36.8	32 %42.1	13 %17.1	0 %0.0	3 %3.9
2	تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.	16 %21.1	38 %50.0	15 %19.7	3 %3.9	4 %5.3
3	التأكد من شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية التي توضح وضع الشركة.	46 %60.5	22 %28.9	4 %5.3	1 %1.3	3 %3.9
4	التأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي.	16 %21.1	49 %64.5	8 %10.5	2 %2.6	1 %1.3
5	التحقق من مدى كفاية المخصصات المكونة لمواجهة المخاطر.	15 %19.7	48 %63.2	6 %7.9	5 %6.6	2 %2.6
6	التأكد من التزام بمعايير المراجعة وبالمتطلبات المهنية في عملية المراجعة.	28 %36.8	35 %46.1	7 %9.2	4 %5.3	2 %2.6

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (4) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني تفعيل المراجعة الخارجية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الآتي، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(5)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة.	4	0.96	أوافق
2	تقوم بعملية المراجعة جهة مستقلة من خارج الشركة.	4	1.00	أوافق
3	التأكد من شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية اتلي توضح وضع الشركة.	4	0.95	أوافق
4	التأكد من قيام الشركة بالإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي.	4	0.74	أوافق
5	التحقق من مدى كفاية المخصصات المكونة لمواجهة المخاطر.	4	0.88	أوافق
6	التأكد من التزام بمعايير المراجعة وبالمتطلبات المهنية في عملية المراجعة.	4	0.95	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (5) يتضح للباحثة الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثاني (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات تفعيل المراجعة الخارجية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين (0.74 - 1.00) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

ج. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث:

التحليل الوصفي لعبارات المحور الثالث يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المحور الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(6)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المحور الثالث

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تعمل على التحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة.	32 %42.1	29 %38.2	10 %13.2	2 %2.6
2	دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة	15	46	12	3
					0

الداخلية.	%19.7	%60.5	%15.8	%3.9	%0.0
3	13	44	13	3	3
تقييم النظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف.	%17.1	%57.9	%17.1	%3.9	%3.9
4	24	37	8	4	3
تقييم مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات يساعد في ضبط الأداء المالي.	%31.6	%48.7	%10.5	%5.3	%3.9
5	19	32	17	6	2
تحقق المراجعة الداخلية من ضمان تنفيذ الإجراءات وفق ما هو محدد لها.	%25.0	%42.1	%22.4	%7.9	%2.6

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (6) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث المراجعة الداخلية (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الثالث، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (7)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الثالث

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	تعمل على التحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة.	4	1.01	أوافق
2	دراسة وتقييم مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4	0.73	أوافق
3	تقييم النظام المحاسبي وتبيان نقاط القوة والضعف.	4	0.92	أوافق
4	تقييم مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات يساعد في ضبط الأداء المالي.	4	1.01	أوافق
5	تحقق المراجعة الداخلية من ضمان تنفيذ الإجراءات وفق ما هو محدد لها.	4	1.00	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (7) يتضح للباحثة الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المراجعة الداخلية.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (0.73 - 1.05) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

د. التحليل الوصفي لعبارات المحور الرابع:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الرابع يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط لعبارات المتغير الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري التجانس في إجابات وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (8)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

ت	العبارة	التكرار والنسبة %			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق
1	التأكد من سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة.	26 %34.2	26 %34.2	16 %21.1	8 %10.5
2	التأكد من الاستقلالية التامة وعدم التحيز في مراجعة الحسابات.	12 %15.8	43 %56.6	13 %17.1	6 %7.9
3	وضع نظام مراقبة خاص بالشركة بواسطة اللجوء إلي المراجع الخارجي.	16 %21.1	36 %47.4	14 %18.4	4 %5.3
4	مراقبة مدي تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها.	50 %65.8	17 %22.4	4 %5.3	1 %1.3
5	وضع نظام تقرير ي فعال وتقييم شفاف.	15 %19.7	48 %63.2	10 %13.2	1 %1.3
6	وضع إجراءات تنظيم وعمل مجلس الإدارة تميزه الكفاءة والشفافية.	19 %25.0	39 %51.3	15 %19.7	1 %1.3

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحثة من الجدول رقم (8) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع مسؤوليات مجلس الادارة (متغير مستقل)، أن غالبية الإجابات كانت عن المستوى أوافق.

وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الاجابات المتعلقة بالمتغير المستقل الرابع ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(9)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الرابع

ت	العبرة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	التأكد من سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة.	4	0.99	أوافق
2	التأكد من الاستقلالية التامة وعدم التحيز في مراجعة الحسابات.	4	0.91	أوافق
3	وضع نظام مراقبة خاص بالشركة بواسطة اللجوء إلى المراجع الخارجي.	4	1.11	أوافق
4	مراقبة مدي تنفيذ البرامج والمشاريع والميزانيات وتقييم نتائجها.	4	1.79	أوافق
5	وضع نظام تقريرى فعال وتقييم شفاف.	4	1.72	أوافق
9	وضع إجراءات تنظيم وعمل مجلس الإدارة تميزه الكفاءة والشفافية.	4	1.96	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (9) يتضح للباحثة الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات مسؤوليات مجلس الإدارة.
2. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين (810. - 1.11) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

هـ. التحليل الوصفى لعبارات المحور الخامس:

التحليل الوصفى لعبارات المتغير التابع المحاسبة الأبداعية ثم حساب التوزيع التكرارى والوسيط لعبارات المتغير التابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم العبارات مجتمعة والانحراف المعياري للتجانس فى إجابات وذلك كما فى الجدول الآتى:

جدول(10)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

ت	العبرة	التكرار والنسبة %				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	التلاعب في البيانات المالية	30 %39.5	38 %50.0	5 %6.6	1 %1.3	2 %2.6
2	التلاعب في الأرقام المحاسبية	16 %21.1	42 %55.3	11 %14.5	5 %6.6	2 %2.6

3	الزيادة الوهمية للأرباح المحاسبية	24	37	12	1	2
		%31.6	%48.7	%15.8	%1.3	%2.6
4	تمثل شكل من أشكال التلاعب والخادع في مهنة المحاسبة	25	36	11	2	2
		%32.9	%47.4	%14.5	%2.6	%2.6
5	استخدام الإدارة للحكم الشخصي	20	33	16	4	3
		%26.3	%43.4	%21.1	%5.3	%3.9

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح للباحث من الجدول رقم (10) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع المحاسبة الأبداعية ، أن غالبية الإجابات كانت عن المستويين أوافق وأوافق بشدة. وللتحقق من صحة المتغير، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات والتجانس بين الإجابات المتعلقة بالمتغير التابع ، ويتم حساب الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (11)

الوسيط والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الخامس

ت	العبارة	الوسيط	الانحراف المعياري	التفسير
1	التلاعب في البيانات المالية	4	1.85	أوافق
2	التلاعب في الأرقام المحاسبية	4	1.92	أوافق
3	الزيادة الوهمية للأرباح المحاسبية	4	1.88	أوافق
4	تمثل شكل من أشكال التلاعب والخادع في مهنة المحاسبة	4	1.91	أوافق
5	استخدام الإدارة للحكم الشخصي	4	1.72	أوافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول (11) يتضح للباحثة الآتي :

1. أن الوسيط لغالبية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع (4) وهذا يعني أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقون على عبارات المحاسبة الأبداعية.
2. كما أن قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور وتشير هذه القيم إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة ، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

3. تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها بخصوص حوكمة المراجعة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة " أوافق بشدة "، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة " أوافق "، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد "، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق "، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة ". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد والانحدار التدريجي لاختيار أفضل معادلة.

أ- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" لجان المراجعة تؤثر علي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن لجان المراجعة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_1) و المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (12)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين لجان المراجعة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.761	4.679	معنوية
$\hat{B}_1$	0.710	6.942	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.75		
معامل التحديد (R^2)	0.56		
أختبار (F)	54.888	النموذج معنوي	
$\hat{Y} = 1.762 + 0.710 X_1$			

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (12)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين لجان المراجعة كمتغير مستقلة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.75).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.56)، هذه القيمة تدل على ان لجان المراجعة كمتغير مستقلة تساهم بـ (56%) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (54.888) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.762: متوسط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عندما دور لجان المراجعة يساوي صفراً.
 5. 0.710: وتعني زيادة دور لجان لمراجعة وحدة واحدة يزداد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 71%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " لجان المراجعة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " قد تحققت.
- ب- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:
- تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:
- " تفعيل المراجعة الخارجية تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".
- للتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن تفعيل المراجعة الخارجية كمتغير مستقل ممثل بـ (X_2) و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (13)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين تفعيل المراجعة الخارجية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.826	6.305	معنوية
$\hat{B}_1$	0.305	4.774	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.71		
معامل التحديد (R^2)	0.50		

أختبار (F)	17.716	النموذج معنوي
$\hat{Y} = 1.826 + 0.305 X_2$		

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول رقم (13)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين تفعيل المراجعة الخارجية كمتغير مستقلة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.71).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.50)، هذه القيمة تدل على ان تفعيل المراجعة الخارجية كمتغير مستقلة تساهم بـ (50%) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (17.716) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.826: متوسط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عندما تفعيل المراجعة الخارجية يساوي صفراً.
 5. 0.305: وتعني زيادة تفعيل المراجعة الخارجية وحدة واحدة يزداد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 31%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " تفعيل المراجعة الخارجية تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " قد تحققت.

ج- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" المراجعة الداخلية تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المراجعة الداخلية كمتغير مستقل ممثل بـ (X_3) و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (14)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين المراجعة الداخلية و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

معاملات	أختبار (t)	القيمة	التفسير
---------	------------	--------	---------

	الاحتمالية (Sig)		الانحدار	
معنوية	0.000	8.909	1.300	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	5.080	0.941	$\hat{B}_1$
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			60.126	أختبار (F)
$\hat{Y} = 1.300 + 0.941X_3$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح جدول رقم (14)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين المراجعة الداخلية كمتغير مستقلة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.80).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.64)، هذه القيمة تدل على ان المراجعة الداخلية كمتغير مستقلة تساهم بـ (64%) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (60.126) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
4. 1.300: متوسط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عندما دور المراجعة الداخلية يساوي صفراً.
5. 0.941: وتعني زيادة دور المراجعة الداخلية وحدة واحدة يزداد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 94%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " المراجعة الداخلية تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " قد تحققت.

د- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" مسؤوليات مجلس الإدارة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن مسؤوليات مجلس الإدارة كمتغير مستقل ممثل بـ (X_4) و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول(15)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين مسؤوليات مجلس الإدارة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.703	9.559	معنوية
$\hat{B}_1$	0.840	6.225	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77		
معامل التحديد (R^2)	0.59		
أختبار (F)	50.951		النموذج معنوي
$\hat{Y} = 1.703 + 0.840 X_4$			

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح جدول رقم (15)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين مسؤوليات مجلس الإدارة كمتغير مستقلة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.59)، هذه القيمة تدل على ان مسؤوليات مجلس الإدارة كمتغير مستقلة تساهم بـ (59%) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع).
 3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (50.952) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 4. 1.703: متوسط الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عندما دور مسؤوليات مجلس الإدارة يساوي صفراً.
 5. 0.840: وتعني زيادة دور مسؤوليات مجلس الإدارة وحدة واحدة يزداد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 84%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: " مسؤوليات مجلس الإدارة تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " قد تحققت.
- هـ- نموذج الإنحدار المتعدد:

نموذج الانحدار المتعدد لدراسة تأثير المتغيرات المستقلة (لجان المراجعة، تفعيل المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، مسؤوليات مجلس الادارة) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (16)

نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير لجان المراجعة، تفعيل المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، مسؤوليات مجلس الادارة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المعلمة	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.420	5.817	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.044	4.221	0.000	معنوية
$\hat{B}_2$	0.215	4.349	0.000	معنوية
$\hat{B}_3$	0.082	4.562	0.000	معنوية
$\hat{B}_4$	0.062	5.210	0.000	معنوية
معامل الارتباط المتعدد (R)	0.76			
معامل التحديد (R^2)	0.58			
أختبار (F)	44.335			النموذج معنوي
النموذج	$\hat{Y} = 1.755 + 0.044 X_1 + 0.215 X_2 + 0.082 X_3 + 0.062 X_4$			

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح جدول رقم (16)

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين لجان المراجعة و تفعيل المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و مسؤوليات مجلس الادارة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.76).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن لجان المراجعة و تفعيل المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و مسؤوليات مجلس الادارة و كمتغيرات مستقلة تساهم (58%) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع).

3. نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (40.335) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

4. من النتائج اعلاه نجد ان جميع معاملات الانحدار (B) لجان المراجعة و بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.221) وهي عند مستوى أقل (0.000), تفعيل المراجعة الخارجية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.346) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، المراجعة الداخلية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.562) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، مسؤوليات مجلس الادارة بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.562) وهي عند مستوى أقل من (0.000). وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة (لجان المراجعة و تفعيل المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية و مسؤولياتمجلس الادارة) على المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية).

ز. تقييم النموذج:

1- مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة

جدول(17)

مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة

مسؤوليات مجلس الادارة	المراجعة الداخلية	تفعيل المراجعة الخارجية	لجان المراجعة	
			1.000	لجان المراجعة
		1.000	0.630	تفعيل المراجعة الخارجية
	1.000	0.564	0.661	المراجعة الداخلية
1.000	0.623	0.638	0.631	مسؤوليات مجلس الادارة

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م.

1- اختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

يجب التحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعاني من مشكلة التعدد الخطي الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية قام بإجراء اختبار الارتباط الذاتي والتداخل المتعدد والتوزيع الطبيعي لاختفاء كما في الجدول التالي:

جدول(18)

أختبار الارتباط الذاتي و التدخل الخطي المتعدد والتوزيع الطبيعي

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح به Tolerance	معامل التضخم التباين VIF	معامل الالتواء Skewness	الخطأ المعياري	نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري	Durbin-Watson
لجان المراجعة	0.968	1.033	0.043	0.196	0.219	2.294
تفعيل المراجعة الخارجية	0.797	1.255	0.483		2.064	
المراجعة الداخلية	0.800	1.250	0.178		0.908	
مسؤوليات مجلس الادارة	0.941	1.062	0.031		0.158	

المصدر: المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

1.أختبار الارتباط الذاتي(Auto correlation):

تم إجراء اختبار الارتباط الذاتي للاخطاء العشوائية بإستخدام إحصائية دارين واتسن (DW) بمستوى دلالة 5% ودرجة حرية (n=76) و (P=4) فان إحصائية DW=2.294 تشير الى عدم وجود ارتباط ذاتي بين الاخطاء العشوائية.

2. أختبار الارتباط الخطي المتعدد (Multi-collinearity):

للتحقق من مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة إجراء الاختبار بواسطة إحصائية (VIF/ Variance Inflation Factor) نجد جميع قيم VIF للمتغيرات المستقلة أقل من 10 وهذا يعني ان النموذج لايعاني من مشكلة التداخل الخطي اي عدم وجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة.

3. أختبار التوزيع الطبيعي (Normal Distribution):

للتحقق من ان توزيع البيانات طبيعياً تم قسمة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري ونجد أن نسبة معامل الالتواء الى الخطأ المعياري لجميع المتغيرات المستقلة تقع ضمن المدى (2و-2) يشير ذلك الى أن المتغيرات المستقلة تتوزع طبيعياً.

4- عدم تجانس التباين

للتحقق من نموذج الانحدار الخطي المتعدد انه لايعاني من مشكلة عدم تجانس التباين الخطأ العشوائي، قام الباحث بتمثيل قيم المتغير التابع على المحور الافقي والبواقي المعيارية standardized residual على المحور الرأسي

ويمكن تلخيص نتائج نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث تأثير على المتغير التابع الدراسة بالجدول رقم (19):

جدول (19)

ملخص نتائج ترتيب المتغيرات المستقلة من حيث التأثير على المتغير التابع

الترتيب	الاهمية النسبية	المتغير
4	0.068	لجان المراجعة
1	0.216	تفعيل المراجعة الخارجية
3	0.100	المراجعة الداخلية
2	0.185	مسؤوليات مجلس الادارة

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2020م

النتائج:

بعد إجراء الدراسة الميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج الآتية:

1. ساعدت لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ووضع تقرير يعبر عن رأيها وتوصياتها في مكاتب المراجعة
2. ساهمت لجان المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في مكاتب المراجعة.
3. يشتمل نشاط المراجعة الخارجية على تحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. ساعدت المراجعة الخارجية في التأكد من شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية التي توضح وضع مكاتب المراجعة.
5. ساهمت المراجعة الخارجية في التأكد من الالتزام بمعايير المراجعة وبالمتطلبات المهنية في عملية المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
6. عملت المراجعة الداخلية على التحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة في مكاتب المراجعة.
7. ساعدت المراجعة الداخلية في تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بمبادئ حوكمة الشركات مما يساعد في ضبط الأداء المالي.

8. عمل مجلس الإدارة على التأكد من سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

9. ساعد مجلس الإدارة في التأكد من الاستقلالية التامة وعدم التحيز في مراجعة الحسابات.

10. ساعد مجلس الإدارة في وضع إجراءات تنظيم تتميز بالكفاءة والشفافية في مكاتب المراجعة.

التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة يعرض الدارس التوصيات الآتية:

1. العمل على تفعيل لجان المراجعة في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في مكاتب المراجعة
2. توسع نشاط المراجعة الخارجية لتحديد طبيعة العمل بشأن التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. لا بد أن تعمل المراجعة الداخلية على التحقق من مدى توافق السياسات المحاسبية مع الخطط المرسومة.
4. على مجلس الإدارة التأكد من سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصادر والمراجع :

- إحسان صالح الممتاز، أ.عفاف سالم بصفر، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والادارة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد 2، 2010م).
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)،
- خالد جمال الجعارات، دينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب، اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، (الجزائر : المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد (1)، 2015م) .
- سعدابي إبراهيم احمد، دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطور الاقتصاد الوطني، (جدة: المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب ، 2008م)
- سامح محمد رضا رياض، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإحتيالية في ضوء التطورات الإقتصادية المعاصرة، (حلوآن: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2008م) .

- سميحة محمد عبد الله ، دراسة تحليلية لأثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على رقابة مخاطر الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية في ضوء معايير المحاسبة، (السويس: مجلة المال والتجارة، جامعة السويس، كلية التجارة، العدد (537)، يناير 2014م)
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م).
- طارق مختار محمد سلام اثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية القوائم المالية "دراسة ميدانية"، (القاهرة:جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1 ، الجزء 1 ، 2015م).
- عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، (الرياض: مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، العدد 1، 2008م)
- علي محمود الخشاوي، أ.محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، (د.م: مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008م).
- محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، (الاسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م)،
- محمد عوض برعي أحمد ، حوكمة مهنة المراجعة وأثرها على جودة التقارير المالية"، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2018م).
- محمد فرح يس محمد أحمد، دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة – دراسة ميدانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م).
- محاسن عبد الرسول حامد، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2018م)
- يوسف على الزين ، المراجعة المستمرة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2017م).

- Gowthorpe Catherine and Amat , Oriol , Creative Accounting ; Some Ethical Issues of Macro –and Micro- Manipulation , Journal of Business Ethics ; 2005 part 1 , Vo1 . 57 Issue 1 , p 55-64.